

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το παρόν έγγραφο που φέρει τον τίτλο ΑΕυρωπαϊκές κατευθυντήριες γραμμές εφαρμογής των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI® εκπονήθηκε κατ'εντολή της Επιτροπής Επαφών των Προέδρων των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (ΑΟΕ) της Ευρωπαϊκής Ένωσης από μια ομάδα εργασίας στην οποία συμμετείχαν, υπό την προεδρία εκπροσώπου του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, υπάλληλοι των έξι ακόλουθων εθνικών οργάνων ελέγχου:

Rigsrevisionen της Δανίας
Tribunal de Cuentas της Ισπανίας
Corte dei Conti της Ιταλίας
Algemene Rekenkamer των Κάτω Χωρών
Riksrevisionsverket της Σουηδίας
National Audit Office του Ηνωμένου Βασιλείου

Οι 15 κατευθυντήριες γραμμές που παρουσιάζονται σήμερα αποτελούν ένα έξοχο παράδειγμα της ολοένα στενότερης συνεργασίας μεταξύ των ΑΟΕ της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε θέματα κοινού ενδιαφέροντος. Θα επιθυμούσα για το λόγο αυτό να ευχαριστήσω θερμά τους Προέδρους των συμμετασχόντων ΑΟΕ.

Εκφράζω τις ιδιαίτερες ευχαριστίες μου στα μέλη της ομάδας εργασίας, τα οποία με πολλή πείρα και αφοσίωση εκπόνησαν ένα εγχειρίδιο που πιστεύω ότι θα είναι χρήσιμο σε ολοένα και περισσότερους ελεγκτές μέσα και έξω από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Καθ. Δρ. Bernhard Friedmann
Πρόεδρος
Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο
Λουξεμβούργο, 1998

**Επιτροπή επαφών των Προέδρων των ΑΟΕ
της Ευρωπαϊκής Ένωσης**

Ειδική ομάδα εργασίας για τα ελεγκτικά πρότυπα

**Ευρωπαϊκές κατευθυντήριες γραμμές εφαρμογής
των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI**

Περιεχόμενα

ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	
<i>ΟΜΑΔΑ 1 ΠΡΟΠΑΡΑΣΚΕΥΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</i>	8
Αριθ. 11 ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	8
Αριθ. 12 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	18
Αριθ. 13 ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	27
<i>ΟΜΑΔΑ 2 ΑΝΤΑΛΗΨΗ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ</i>	37
Αριθ. 21 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΟΚΙΜΑΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ	37
Αριθ. 22 ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ	47
Αριθ. 23 ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ	82
Αριθ. 24 ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ	88
Αριθ. 25 ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΛΛΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΙ ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΩΝ	103
Αριθ. 26 ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ	113
<i>ΟΜΑΔΑ 3 ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ</i>	118
Αριθ. 31 ΣΥΝΤΑΞΗ ΕΚΘΕΣΕΩΝ	118
Αριθ. 32 ΛΟΙΠΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΕ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΥΝ ΕΛΕΓΜΕΝΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	122
<i>ΟΜΑΔΑ 4 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ</i>	128
Αριθ. 41 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	128
<i>ΟΜΑΔΑ 5 ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ</i>	154
Αριθ. 51 ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ	154
Αριθ. 52 ΠΑΡΑΤΥΠΙΑ	158
Αριθ. 53 ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΤΗΣ ΟΡΘΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ	182
ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ ΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI	

ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ιστορικό της εργασίας της ειδικής ομάδας

- 1 Η ειδική ομάδα εργασίας για τα ελεγκτικά πρότυπα ιδρύθηκε από την Επιτροπή Επαφών των Προέδρων των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά τη συνεδρίασή της στη Μαδρίτη στις 24 - 25 Σεπτεμβρίου 1991. Η ομάδα αποτελούνταν αρχικά από εκπροσώπους των ΑΟΕ της Δανίας, της Ισπανίας, της Ιταλίας και των Κάτω Χωρών. Το ΑΟΕ του Ηνωμένου Βασιλείου προσχώρησε στην ομάδα το 1994 και το ΑΟΕ της Σουηδίας το 1996. Την προεδρία της ειδικής ομάδας είχε το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο⁽¹⁾.
- 2 Η εργασία της ειδικής ομάδας εστιάστηκε στα μεθοδολογικά θέματα για την εκτέλεση ελέγχων σε δραστηριότητες οι οποίες παρουσιάζουν κοινό ενδιαφέρον για τα ΑΟΕ των ενδιαφερόμενων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI παρέχουν ένα κοινό μεθοδολογικό νήμα το οποίο διέρχεται μέσα από την μεγάλη ποικιλομορφία των παραδόσεων δημόσιου ελέγχου των κρατών μελών της ΕΕ· η ειδική ομάδα προσπάθησε να στηριχθεί σε αυτό το κοινό νήμα συντάσσοντας μια σειρά 15 κατευθυντήριων γραμμών. Σε αυτές περιγράφεται ο τρόπος με τον οποίο τα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI μπορούν να εφαρμοστούν στο πλαίσιο ενός ελέγχου δραστηριοτήτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η ομάδα προσπάθησε να αναπτύξει κατευθυντήριες γραμμές σε όλους τους σημαντικούς τομείς της ελεγκτικής διαδικασίας. Έτσι λ.χ. το πρότυπο του INTOSAI για τα Αποδεικτικά στοιχεία@ αναπτύσσεται μέσω τεσσάρων κατευθυντήριων γραμμών: Αποδεικτικά στοιχεία και μέθοδος ελέγχου@, Αελεγκτική δειγματοληψία@, Αχρησιμοποίηση της εργασίας άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων@ και Αλοιπές πληροφορίες σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις@. Επιπλέον, κατά την ανάπτυξη των κατευθυντήριων γραμμών της, η ομάδα έλαβε υπόψη της τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC).

(1) Στις συνεδριάσεις της ειδικής ομάδας συμμετείχαν οι ακόλουθοι:

DK:	κ. H Otbo, κ. M Levysohn
ES:	κ. J Corral, κα M-L Martin Sanz, κ. V Manteca Valdelande
IT:	κ. G Clemente, κ. E Colasanti, κ. C Costanza, κ. B Manna
NL:	κα M-L Bemelmans-Videc
UK:	κ. S Ardron, κ. J Thorpe
S:	κ. F Cassel
ΕΕΣ:	κ. N Schmidt-Gerritzen (Πρόεδρος) , κ. T M James, κ. B Albugues, κ. J Eilbeck, κ. N Usher

3 Μολονότι το αρχικό καθήκον της ομάδας ήταν να παράσχει κοινή μεθοδολογία για κοινούς ή συντονισμένους ελέγχους⁽¹⁾ που διενεργούνται από ΑΟΕ της ΕΕ, η ομάδα παρατηρεί με ευχαρίστηση ότι τα σχέδια κατευθυντήριων γραμμών που συντάξε είχαν επίσης κάποια εφαρμογή στο εσωτερικό ορισμένων μεμονωμένων ΑΟΕ, ιδίως όταν διενεργούν θεμελιώδεις αναθεωρήσεις των ελεγκτικών μεθόδων εργασίας τους Β για παράδειγμα, ανταποκρινόμενα σε νέα εθνική νομοθεσία. Περαιτέρω μνεία της πιθανής χρήσης των κατευθυντήριων γραμμών κατ' αυτό τον τρόπο γίνεται στην παράγραφο 10 της παρούσας εισαγωγής.

4 Η πλήρης σειρά των 15 ΑΕυρωπαϊκών κατευθυντήριων γραμμών και η σχέση τους με τα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI παρουσιάζονται στο διάγραμμα που υπάρχει στο τέλος της εισαγωγής. Χωρίζονται σε πέντε ομάδες:

- Ομάδα 1 - τρεις κατευθυντήριες γραμμές για την προπαρασκευή του ελέγχου·
- Ομάδα 2- έξι κατευθυντήριες γραμμές για την άντληση αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου·
- Ομάδα 3 - δύο κατευθυντήριες γραμμές για την ολοκλήρωση του ελέγχου·
- Ομάδα 4 - μία κατευθυντήρια γραμμή για τον έλεγχο απόδοσης· και
- Ομάδα 5 - τρεις κατευθυντήριες γραμμές που παραγματεύονται άλλα θέματα.

Κατά την εκτέλεση του έργου της, η ειδική ομάδα δέχθηκε σχόλια και υποστήριξη από τους Προέδρους και του Συνδέσμου των ΑΟΕ της ΕΕ καθώς και το ελεγκτικό προσωπικό πολλών από αυτά τα όργανα (και ιδίως από προσωπικό των ΑΟΕ που εκπροσωπούνταν στην ειδική ομάδα). Με την ευκαιρία αυτή, η ομάδα επιθυμεί να εκφράσει την ευγνωμοσύνη της για την υποστήριξη αυτή. Ελπίζουμε να έχουμε ανταμείψει όλους αυτούς τους συναδέλφους για τις προσπάθειές τους παρουσιάζοντας κατευθυντήριες γραμμές που θα αποδειχθούν χρήσιμες για την εργασία τους.

5 Η ομάδα θα επιθυμούσε επίσης να εκφράσει την εκτίμησή της για το δύσκολο έργο που πραγματοποιήθηκε κατά την μετάφραση των κατευθυντήριων γραμμών της και των άλλων εγγράφων από τη γλώσσα εργασίας της (αγγλικά) στις υπόλοιπες δέκα επίσημες γλώσσες της ΕΕ. Μεγάλο μέρος αυτού του έργου πραγματοποιήθηκε από τη Μεταφραστική Υπηρεσία του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, αλλά η ομάδα θα επιθυμούσε επίσης να εκφράσει τις ευχαριστίες της στους πολυάριθμους εμπειρογνώμονες των ΑΟΕ των κρατών μελών και του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου που βοήθησαν σ' αυτό το έργο.

(1) Σε έναν κοινό έλεγχο, τα συμμετέχοντα ΑΟΕ καθορίζουν τους ίδιους ελεγκτικούς στόχους για να εξετάσουν - μέσα στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους - το ίδιο θέμα. Σε έναν συντονισμένο έλεγχο, κάθε συμμετέχον ΑΟΕ εξετάζει ένα κοινό θέμα και, μολονότι οι στόχοι του ελέγχου του κάθε συμμετέχοντος ΑΟΕ μπορεί να διαφέρουν, υπάρχει στενή συνεργασία μεταξύ των ενδιαφερόμενων ΑΟΕ, η οποία καθιστά δυνατή την ανταλλαγή πληροφοριών, εμπλουτίζοντας έτσι τους επιμέρους ελέγχους του κάθε ΑΟΕ που συμμετέχει.

Κοινή μεθοδολογική βάση

- 6 Μολονότι αυτές οι κατευθυντήριες γραμμές είναι πιο λεπτομερείς από τα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI, εντούτοις δεν ισοδυναμούν με λεπτομερείς διαδικασίες εργασίας για τους μεμονωμένους ελεγκτές, καθώς η ειδική ομάδα θεωρεί ότι κάθε ΑΟΕ θα πρέπει να αποφασίσει τις δικές του αναλυτικές διαδικασίες, λαμβάνοντας υπόψη τις εθνικές συνθήκες, παραδόσεις και νομοθεσία. Ωστόσο, οι κατευθυντήριες γραμμές αντιπροσωπεύουν μια κοινή βάση η οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αναφορά και να εγκριθεί προαιρετικά από όλα τα ΑΟΕ της ΕΕ, μέσα στα πλαίσια των υφισταμένων ελεγκτικών μεθόδων του καθενός από αυτά, για οποιοδήποτε έλεγχο των δραστηριοτήτων της ΕΕ Β είτε αυτός αναλαμβάνεται αποκλειστικά σε εθνικό επίπεδο ή, από κοινού ή σε συντονισμό με άλλα ΑΟΕ, σε διεθνές επίπεδο. Η χρησιμοποίηση αυτών των κατευθυντήριων γραμμών θα πρέπει να βοηθήσει τα ΑΟΕ στην άσκηση των αρμοδιοτήτων τους κατά τρόπο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό.
- 7 Ορισμένα ΑΟΕ των κρατών μελών της ΕΕ έχουν υιοθετήσει ελεγκτικές μεθόδους που βασίζονται στενότερα ή σαφέστερα σε εθνικά ελεγκτικά πρότυπα παρά στα πρότυπα του INTOSAI. Αυτά τα εθνικά ελεγκτικά πρότυπα, με τη σειρά τους, συχνά σχετίζονται στενά με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που έχει εκδώσει η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Κατά τη διάρκεια των εργασιών της, η ειδική ομάδα έλαβε υπόψη της μια σύγκριση μεταξύ προτύπων INTOSAI και προτύπων IFAC που πραγματοποιήθηκε στο Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο. Η σύγκριση αυτή έδειξε ότι, μολονότι τα δύο σύνολα προτύπων διαφέρουν στις λεπτομέρειες και την ορολογία τους, οι διαφορές τους δεν έχουν ουσιαστική επίπτωση στις αντίστοιχες ελεγκτικές μεθοδολογίες. Επομένως η ειδική ομάδα θεωρεί ότι οι ευρωπαϊκές κατευθυντήριες γραμμές εφαρμογής είναι συμβατές για χρήση από όλα τα ΑΟΕ της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 8 Σε δύο κατευθυντήριες γραμμές υπάρχουν γλωσσάρια για την επεξήγηση ειδικών όρων. Για όρους περισσότερο γινικής χρήσης στις παρούσες κατευθυντήριες γραμμές ο αναγνώστης καλείται να ανατρέξει στο γλωσσάριο που δημοσιεύτηκε με τα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI, το οποίο παρατίθεται στο τέλος των κατευθυντήριων γραμμών⁽¹⁾

ΑΕυρωπαϊκή διάσταση@

- 9 Η ειδική ομάδα προσπάθησε ιδιαίτερα κατά την κατάρτιση αυτών των κατευθυντήριων γραμμών να προβάλει μια Αευρωπαϊκή διάσταση@. Σε όσες περιπτώσεις μια ιδιαίτερη ευρωπαϊκή πτυχή μπορεί να επηρεάσει τον τρόπο με τον οποίο ένας ελεγκτής πραγματοποιεί την εργασία του, αυτό αναφέρεται στο κείμενο της κατευθυντήριας γραμμής Β για παράδειγμα, η κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 52 για την

⁽¹⁾ Στις περιπτώσεις όπου υπάρχουν επίσημες μεταφράσεις των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI, το γλωσσάριο παρουσιάζεται στην αντίστοιχη γλώσσα. Για τις υπόλοιπες γλώσσες, παρατίθεται εδώ η αγγλική έκδοσή του.

Απαρτυπία@ περιλαμβάνει σύνοψη της σχετικής νομοθεσίας της ΕΕ.

- 10 Η ομάδα θεωρεί ωστόσο ότι η κύρια ευρωπαϊκή διάσταση των κατευθυντήριων γραμμών είναι ότι παρουσιάζουν μια κοινή τεχνική βάση η οποία μπορεί να υιοθετηθεί από όλα τα ΑΟΕ της ΕΕ, προαιρετικά, μέσα στα πλαίσια των εκάστοτε ελεγκτικών μεθόδων του κάθε ΑΟΕ. Με άλλα λόγια, η ειδική ομάδα θεωρεί ότι η σημαντικότερη ευρωπαϊκή διάσταση πηγάζει από τη γενική αποδοχή των κατευθυντήριων γραμμών από το σύνολο των επτά ΑΟΕ που συμμετείχαν στην εργασία της ομάδας και τα οποία, μεταξύ τους, αντιπροσωπεύουν χονδρικά τα κύρια στοιχεία όλων των δημόσιων ελεγκτικών παραδόσεων και οργανωτικών δομών όλων των ΑΟΕ της ΕΕ.

Ευρύτερος ρόλος για τις κατευθυντήριες γραμμές:

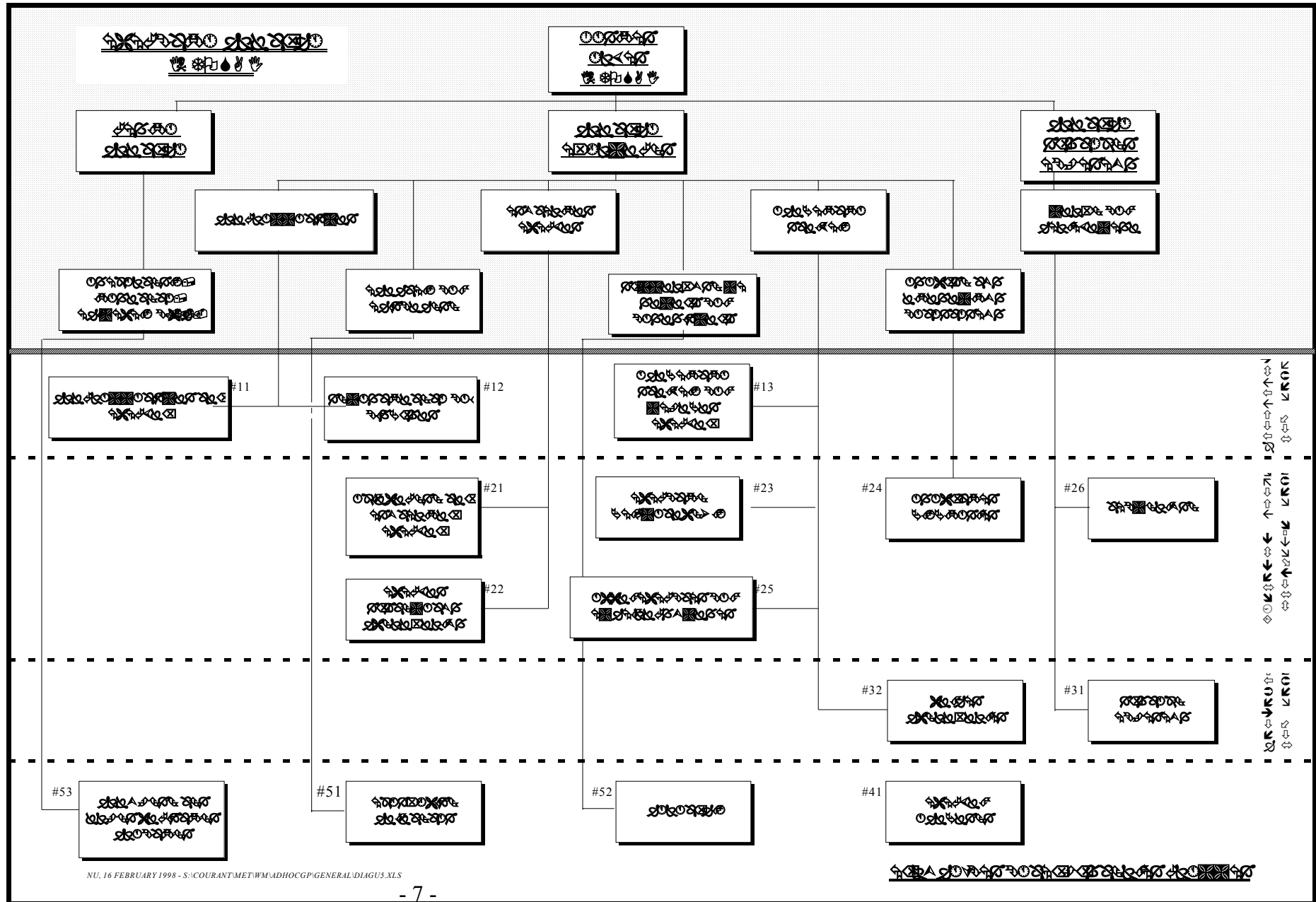
- 11 Το βασικό έργο της σύνταξης των δεκαπέντε κατευθυντήριων γραμμών διάρκεσε έξι χρόνια, με ένα χρόνο επιπλέον για τις τελικές συντακτικές αλλαγές και την προπαρασκευή της πλήρους σειράς για δημοσίευση. Η Ευρώπη (και μάλιστα ο κόσμος) δεν παρέμεινε σε αδράνεια όλη αυτή την περίοδο και υπήρξαν πολλές εξελίξεις που θα επηρεάσουν τον δημόσιο έλεγχο και το περιβάλλον μέσα στο οποίο διενεργείται στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Ίσως τα σημαντικότερα γεγονότα είναι οι ενέργειες για τη διεύρυνση της ΕΕ και, ιδίως οι προετοιμασίες που γίνονται στις χώρες της Κεντρικής και Ανατολικής Ευρώπης και στα Νέα Ανεξάρτητα Κράτη. Η ειδική ομάδα πληροφορήθηκε με ευχαρίστηση ότι οι κατευθυντήριες γραμμές της, παρόλο που υπήρχαν ακόμη ως σχέδιο, τέθηκαν στη διάθεση των ΑΟΕ των χωρών αυτών και έλαβε με ευχαρίστηση θετική ανατροφοδότηση από ορισμένα από αυτά τα όργανα. Η ομάδα πιστεύει ότι οι κατευθυντήριες γραμμές θα μπορούσαν να έχουν ένα χρήσιμο επιπρόσθετο ρόλο Β που δεν προβλεπόταν κατά την έναρξη των εργασιών της το 1991 Β στο να βοηθήσουν τα ΑΟΕ των χωρών αυτών να προετοιμάσουν την ένταξή τους στην Ένωση και ελπίζει ότι το έργο της θα συμβάλει επωφελώς στο θέμα αυτό.

Συμβουλευτικός χαρακτήρας των κατευθυντήριων γραμμών

- 12 Οι παρούσες κατευθυντήριες γραμμές έχουν εκπονηθεί με συμβουλευτικό χαρακτήρα και για να χρησιμοποιηθούν προαιρετικά από τα ΑΟΕ. Ωστόσο, στο αγγλικό πρωτότυπο χρησιμοποιήθηκε συχνά η λέξη Ashould@. Στις περιπτώσεις αυτές, η ομάδα εργασίας χρησιμοποίησε τη λέξη αυτή για να τονίσει μια πρακτική ή μια διαδικασία που συνιστά θερμά.

Σχόλια

- 13 Η ομάδα θα χρεΐ πολύ να λάβει ανατροφοδότηση από τους χρήστες, ώστε να ενημερωθούν και να βελτιωθούν οι κατευθυντήριες γραμμές. Τα ενδεχόμενα σχόλια θα πρέπει να αποσταλούν στην Working Methods Team, ADAR Directorate, European Court of Auditors, 12 rue Alcide De Gasperi, L-1615 Luxembourg.



ΟΜΑΔΑ 1 ΠΡΟΠΑΡΑΣΚΕΥΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI

Αριθ. 11

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημεία</u>
Ελεγκτικό πρότυπο του INTOSAI	1
Οφέλη και στόχοι του προγραμματισμού του ελέγχου	2
Διάφορα επίπεδα του προγραμματισμού	3
Προγραμματισμός ελεγκτικού καθήκοντος	4
Προγραμματισμός ελεγκτικού καθήκοντος	Παράρτημα 1
- Εργασία κατά τη φάση του προσχεδιασμού	Συμπλήρωμα 1
- Τυπικά περιεχόμενα ενός σχεδίου ελεγκτικών καθηκόντων	Συμπλήρωμα 2

1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI

1.1 Το σημείο 132 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

"Ο ελεγκτής πρέπει να προγραμματίζει τον έλεγχο έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η διενέργεια ελέγχου υψηλής ποιότητας κατά τρόπο οικονομικό, αποτελεσματικό και αποδοτικό, ο οποίος θα πραγματοποιείται εγκαίρως"

2. Οφέλη και στόχοι του προγραμματισμού του ελέγχου

2.1. Ο προγραμματισμός διαθέτει τρία χαρακτηριστικά από τα οποία επωφελούνται τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου (ΑΟΕ):

- α) Λογικότητα: η πορεία και οι εκροές των διαδικασιών προγραμματισμού ενθαρρύνουν τη λογική εκτίμηση των καθηκόντων των ΑΟΕ και τον καθορισμό σαφών στόχων≡

- β) Δυνατότητα καθορισμού μελλοντικών προοπτικών: τα καθήκοντα καθορίζονται στη χρονική τους διάσταση, έτσι ώστε να μπορεί να επιτυγχάνεται σαφέστερη εικόνα των προτεραιοτήτων≡
- γ) Συντονισμός: συντονισμός της πολιτικής ελέγχου των ΑΟΕ και πραγματικό ελεγκτικό έργο.

2.2. Οι στόχοι του προγραμματισμού του ελέγχου είναι οι εξής:

- α) καθορισμός του τρόπου με τον οποίο οι νομικές υποχρεώσεις ή άλλες προτεραιότητες στον ελεγκτικό τομέα θα επιτευχθούν≡
- β) εντοπισμός του πεδίου εφαρμογής, των στόχων και των αναμενόμενων εκροών των ελέγχων≡
- γ) καθορισμός του τρόπου με τον οποίο τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία που είναι αναγκαία για την επίτευξη των στόχων θα λαμβάνονται και θα αναλύονται≡
- δ) επισήμανση των πόρων που θα απαιτηθούν και θα χρησιμοποιηθούν πραγματικά για τους ελέγχους και καθορισμός του προϋπολογισμού του κόστους και του χρόνου.
- ε) παροχή στη διαχείριση της δυνατότητας να εποπτεύει και να ελέγχει τους επιμέρους ελέγχους καθώς και τα ΑΟΕ γενικώς.

3. Διάφορα επίπεδα του προγραμματισμού

- 3.1. Συνήθως, στα ΑΟΕ υποβάλλονται περισσότερα αιτήματα και υπάρχουν μεγαλύτερες προσδοκίες από τους πόρους που διαθέτουν. Κατά συνέπεια, πολλά ΑΟΕ καθιέρωσαν δομές ιεραρχικού προγραμματισμού, στο πλαίσιο των οποίων συγκεντρώνονται τα προγράμματα για τα επιμέρους ελεγκτικά καθήκοντα με την πάροδο του χρόνου, προκειμένου να παρέχεται μια καθολική και μακροπρόθεσμη εικόνα. Η κατευθυντήρια αυτή γραμμή πραγματεύεται, κυρίως, τον προγραμματισμό των ελεγκτικών καθηκόντων. Εντούτοις, είναι σημαντικό ο κάθε ελεγκτής να έχει επίγνωση του γεγονότος ότι κάθε αποτυχία ανταπόκρισης στους προϋπολογισμούς και τους στόχους στο επίπεδο των καθηκόντων έχει επίπτωση, όχι μόνο στο καθήκον αυτό, αλλά και στις λοιπές δραστηριότητες του ΑΟΕ. Αντιστρόφως, όταν τα ελεγκτικά καθήκοντα μπορούν να εκπληρώνονται, στο επιθυμητό επίπεδο, κάτω από το επίπεδο του προϋπολογισμού ή πριν από την ημερομηνία του στόχου (π.χ. μέσω βελτιώσεων της αποδοτικότητας), αυτό αυξάνει τις δυνατότητες του ΑΟΕ να ανταποκριθεί στα λοιπά αιτήματα και τις προσδοκίες που αναμένονται από αυτό.

4. Προγραμματισμός ελεγκτικού καθήκοντος

- 4.1. Το ελεγκτικό καθήκον καθορίζεται ως ξεχωριστό και ευπροσδιόριστο μέρος του ελεγκτικού έργου που καταλήγει, συνήθως, στην έκδοση από το ΑΟΕ γνωμοδότησης, δήλωσης, έκθεσης ή ως ξεχωριστή συνεισφορά στην ετήσια έκθεση του ΑΟΕ. Χαρακτηριστικά, ένα ελεγκτικό καθήκον θα έχει στόχους δυνάμενους να προσδιοριστούν σαφώς και θα αφορά ένα και μοναδικό ή δυνάμενο να προσδιοριστεί σαφώς αντικείμενο που μπορεί να είναι ομάδα δραστηριοτήτων, προγράμματα ή φορείς (την "ελεγχόμενη μονάδα"). Οι στόχοι είναι δυνατό να συνίστανται στην ανάληψη

δημοσιονομικού ελέγχου, ελέγχου σχετικά με τη νομιμότητα, την κανονικότητα ή την απόδοση, ή σε κάποιο συνδυασμό των ελέγχων αυτών.

- 4.2. Περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με τον προγραμματισμό ενός ελεγκτικού καθήκοντος παρέχεται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.
- 4.3. Για να επιτύχει το ΑΟΕ βελτιώσεις στον τομέα της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητάς του, είναι σημαντικό να αξιολογεί την απόδοσή του σε κάθε ελεγκτικό καθήκον έναντι των στόχων και του σχεδίου του ελέγχου και να αντλεί από την αξιολόγηση αυτή διδάγματα. Η πραγματοποίηση εξέτασης του είδους αυτού και η γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων στο ανώτερο επίπεδο της διαχείρισης θα αποτελέσει, κατά κανόνα, καθήκον των υπεύθυνων προϊσταμένων. Σε ορισμένα ΑΟΕ το καθήκον αυτό ενδυναμώθηκε με την ανάπτυξη ανεξάρτητης εξασφάλισης ποιότητας ή εσωτερικών επιθεωρήσεων ελέγχου (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 51, "Εξασφάλιση ποιότητας").

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΑΘΗΚΟΝΤΟΣ

1. Ανεξάρτητα από τους στόχους του, ένα ελεγκτικό καθήκον θα περιλαμβάνει συνήθως τις παρακάτω φάσεις:
 - α) Φάση προσχεδιασμού:
 - . συγκέντρωση και αρχική αξιολόγηση των πληροφοριακών στοιχείων≡
 - . προκαταρκτική αξιολόγηση των συστημάτων και των ελέγχων≡
 - . καθορισμός των λεπτομερών ελεγκτικών στόχων≡
 - . αρχική εκτίμηση των αναγκών σε πόρους και των χρονοδιαγραμμάτων≡
 - β) Φάση προγραμματισμού:
 - . εκπόνηση και εξέταση του σχεδίου ελέγχου≡
 - . σύνδεση με την ελεγχόμενη μονάδα≡
 - . προετοιμασία των προγραμμάτων ελέγχου≡
 - . έγκριση του σχεδίου.
 - γ) Φάση της εργασίας επιτόπου:
 - . συγκέντρωση και αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου≡
 - . εξαγωγή αρχικών συμπερασμάτων≡
 - . ενδιάμεση εξέταση≡ αναγνώριση και έγκριση κάθε αναγκαίας αλλαγής στο σχέδιο ελέγχου≡
 - δ) Φάση σύνταξης εκθέσεων:
 - . κατάρτιση σχεδίων και εξέταση συμπερασμάτων, γνωμοδοτήσεων, συστάσεων και/ή εκθέσεων ("εκροές")≡
 - . εξέταση, έγκριση και δημοσίευση των εκροών≡
 - . εσωτερική συμφωνία των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν με τους πόρους που διατέθηκαν στο σχέδιο ελέγχου≡
 - . αξιολόγηση της απόδοσης του ελεγκτικού προσωπικού
 - ε) Φάση μετά τη σύνταξη εκθέσεων:
 - . παρακολούθηση της επίπτωσης του ελέγχου.

Οι φάσεις αυτές δεν είναι κατ' ανάγκη ξεχωριστές, μπορούν δε, μέχρις ένα βαθμό, να αλληλεπικαλύπτονται.
2. τΈνα αποτελεσματικό σχέδιο ελέγχου εξαρτάται από την εργασία που πραγματοποιείται κατά τη φάση του προσχεδιασμού. Περαιτέρω οδηγίες σχετικά με την εν λόγω εργασία παρέχονται στο συμπλήρωμα 1 παρόντος παραρτήματος.
3. Το σχέδιο του ελεγκτικού έργου συνίσταται, στην πραγματικότητα, στην έκθεση της φάσης προσχεδιασμού. Επίσης, αποτελεί το έγγραφο που επιτρέπει στη διοίκηση του ΑΟΕ να εξετάζει το έργο του προσχεδιασμού, να εγκρίνει τη μέθοδο, τον προϋπολογισμό και το χρονοδιάγραμμα για τον έλεγχο και να χορηγεί τους αναγκαίους πόρους. Επίσης, παρέχει τη βάση, για τη διοίκηση του ΑΟΕ, προκειμένου να εξελέγχει τον ασκούμενο έλεγχο καθώς εξελίσσεται και να

προβαίνει σε αξιολόγηση εκ των υστέρων της διεξαγωγής του. Επιπλέον, το σχέδιο ελεγκτικού καθήκοντος αποτελεί ένα από τα πολλά που θα παραχθούν, στο πλαίσιο του ΑΟΕ, τα οποία συμβάλλουν στο σύνολό τους, στο μακροπρόθεσμο καθολικό προγραμματισμό και τη διαχείριση των πόρων του οργάνου.

4. Το σχέδιο ελεγκτικού έργου αποτελεί έγγραφο-κλειδί. Πρέπει να καταρτίζεται εγκαίρως και να περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία πληροφοριακά στοιχεία, παραμένοντας συγχρόνως σαφές και συνοπτικό. Μολονότι δεν είναι δυνατό να καθορίζεται το ακριβές περιεχόμενο ενός σχεδίου ελεγκτικού έργου, ορισμένα χαρακτηριστικά στοιχεία - τα οποία παρέχονται σε γενικές γραμμές στο συμπλήρωμα 2 του παρόντος παραρτήματος θα είναι κοινά για τα περισσότερα σχέδια.
5. Ο προγραμματισμός του ελέγχου αποτελεί δυναμική διαδικασία. Για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου μπορεί να είναι αναγκαίο, καθώς εξελίσσεται ο έλεγχος, να πραγματοποιηθούν μεταβολές στο αρχικό σχέδιο. Τα ΑΟΕ θα πρέπει να διαθέτουν διαδικασία κατάλληλη για την εξέταση και την έγκριση τέτοιων μεταβολών.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΑΘΗΚΟΝΤΟΣ

Συμπλήρωμα 1: ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ

Συχνά, τα περισσότερα πληροφοριακά στοιχεία που απαιτούνται κατά τη φάση του προσχεδιασμού θα είναι διαθέσιμα στο ΑΟΕ (π.χ. στους τρέχοντες φακέλους των προηγούμενων ετών ή σε διαρκείς φακέλους). Σε τέτοιες περιπτώσεις, το έργο κατά τη φάση του προσχεδιασμού θα συνεπάγεται την ενημέρωση αυτών των πληροφοριακών στοιχείων και το να λαμβάνονται υπόψη οι οποιεσδήποτε μείζονος σημασίας μεταβολές.

Παρακάτω παρουσιάζεται, σε γενικές γραμμές, συνοπτική εικόνα του έργου που απαιτείται συνήθως κατά τη φάση του προσχεδιασμού:

1. Κατανόηση της ελεγχόμενης μονάδας

- 1.1. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εντοπίζει τις σημαντικές πλευρές του περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η ελεγχόμενη μονάδα. Αυτό περιλαμβάνει θεωρήσεις όπως:

.στόχοι της μονάδας

- | | | |
|----------|---|--|
| εισροές | - | πόροι και κεφάλαια≡ |
| | - | νομικό πλαίσιο, |
| | - | προσωπικό (ποσότητα και ποιότητα)≡ |
| εκροές - | | φάσμα και σχετική σπουδαιότητα των εκροών σε σύγκριση με τους στόχους της μονάδας· |
| | - | απαιτήσεις από πλευράς χρόνου και περιορισμοί≡ |
| | - | νομικό πλαίσιο≡ |
| | - | φύση της "αγοράς" στο πλαίσιο της οποίας λειτουργεί η μονάδα≡ |
| | - | εθνικές/διεθνείς συγκρίσεις≡ |
| | - | καταστατικές και μη καταστατικές εκθέσεις≡ |
| | - | γεωγραφικές θεωρήσεις και θεωρήσεις σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις≡ |

- 1.2. Ο ελεγκτής πρέπει να εξακριβώνει τον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η ελεγχόμενη μονάδα στο περιβάλλον της, συμπεριλαμβανομένων των εξής:

- | | | |
|-----------|---|--|
| .οργάνωση | - | οργανόγραμμα και αρμοδιότητες≡ |
| | - | συστήματα διαχείρισης-κλειδιά και έλεγχοι-κλειδιά≡ |
| | - | δημοσιονομικά συστήματα-κλειδιά και έλεγχοι-κλειδιά. |

- 1.3. Ο ελεγκτής, στο πλαίσιο της προσπάθειάς του να αντιληφθεί την εικόνα της ελεγχόμενης μονάδας και του περιβάλλοντός της, θα χρησιμοποιεί συχνά τεχνικές αναλυτικής εξέτασης (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 24, ΑΑναλυτικές διαδικασίες@), προκειμένου να αναλύει, να συγκρίνει και να αξιολογεί τα σχετικά στοιχεία που είναι διαθέσιμα.

2. Επίπτωση της ελεγχόμενης μονάδας στον έλεγχο

2.1. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει μέχρι ποιο βαθμό οι πράξεις και το περιβάλλον της ελεγχόμενης μονάδας θα επηρεάσουν τον έλεγχο. Συγκεκριμένα:

- . ποιοι είναι οι εγγενείς κίνδυνοι (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 12, Ασημαντικότητα και κίνδυνος του ελέγχου@), οι σχετιζόμενοι με τις δραστηριότητες, οι οποίοι απορρέουν από την ειδική οργάνωση και το περιβάλλον της μονάδας;
- . ποιοι είναι οι εγγενείς κίνδυνοι που σχετίζονται, κατά γενικό κανόνα, με αυτή την κατηγορία μονάδας;
- . ποιοί έλεγχοι τέθηκαν σε εφαρμογή, από τη διαχείριση της μονάδας, προκειμένου να την προστατεύσουν από τους κινδύνους αυτούς $\equiv$ υπάρχουν πιθανότητες οι εν λόγω έλεγχοι να είναι αποτελεσματικοί;
- . ποιοι ειδικοί παράγοντες υπάρχουν, ιδίως στο ευρωπαϊκό πλαίσιο, και ποια επίπτωση θα έχουν στον έλεγχο;

Για να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθεί προκαταρκτική αξιολόγηση των συστημάτων-κλειδιών και των ελέγχων-κλειδιών (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 21, "Αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και δοκιμαστικοί έλεγχοι").

3. Το περιβάλλον και οι στόχοι του ελέγχου

3.1. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει τη μορφή, το περιεχόμενο και τους χρήστες των εκροών του ελέγχου. Στη συνέχεια, θα πρέπει να προσδιορίζει τους στόχους του ελέγχου (συγκεκριμένα, για τους ελέγχους απόδοσης είναι σημαντικό να πραγματοποιείται αυτό κάπως λεπτομερώς: αυτό επιτρέπει στον ελεγκτή να καθορίζει τα κριτήρια έναντι των οποίων θα εκτιμώνται και θα αξιολογούνται τα λαμβανόμενα αποδεικτικά στοιχεία).

3.2. Οι σαφείς στόχοι σχετικά με τον έλεγχο θα βοηθούν τον ελεγκτή να καθορίζει τη σχετική σημασία των θεμάτων που πρόκειται να εξεταστούν (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 12, "Σημαντικότητα και κίνδυνος του ελέγχου")

4. Αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου

4.1. Ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει ποια ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία θα είναι αναγκαία για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου. Θα πρέπει να εξετάζεται:

- . η καταλληλότητα του αποδεικτικού στοιχείου:
 - επάρκεια $\equiv$
 - αξιοπιστία $\equiv$
- . η συνάφεια του αποδεικτικού στοιχείου $\equiv$
- . η ευλογοφάνεια του αποδεικτικού στοιχείου.⁽¹⁾

⁽¹⁾ Το εύλογο αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου καθορίζεται στο Γλωσσάριο των Ελεγκτικών Προτύπων του INTOSAI ως:

Ατο πληροφοριακό στοιχείο που είναι οικονομικό ως προς το ότι το κόστος για τη συλλογή του είναι συμμετρικό με το αποτέλεσμα που προσπαθεί να επιτύχει ο ελεγκτής ή το ΑΟΕ@.

4.2. Η πράξη αυτή θα πρέπει να οδηγεί τον ελεγκτή στον καθορισμό:

- . της ελεγκτικής μεθόδου που θα υιοθετηθεί
- . των πηγών πληροφοριακών στοιχείων που θα χρησιμοποιηθούν και των τεχνικών που θα εφαρμοστούν για τη λήψη τους
- . των αναγκαίων δειγματοληπτικών ελέγχων και της έκτασής τους.

4.3. Για περισσότερη καθοδήγηση στον τομέα αυτό, βλέπε την κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 13, "Αποδεικτικά στοιχεία και μέθοδος ελέγχου".

5. Πόροι ελέγχου

5.1. Όταν ο ελεγκτής θα έχει καθορίσει τη φύση, το είδος, την ποσότητα, τις πηγές και τις μεθόδους για λήψη των ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων, μπορεί να υπολογίσει κατ' εκτίμηση τους αναγκαίους πόρους για τη λήψη και την ανάλυσή τους και να προετοιμάσει τις εκροές του ελέγχου.

Οι θεωρήσεις στο σημείο αυτό περιλαμβάνουν:

- . τις ελεγκτικές ειδικότητες που είναι αναγκαίες και, κατά συνέπεια, το προσωπικό που πρέπει να απασχοληθεί στον έλεγχο
- . τις ειδικότητες των υπαλλήλων εντός του οργάνου (έλεγχος μέσω πληροφορικής, κ.λπ.)
- . την πιθανή χρήση εξωτερικών εμπειρογνομόνων, του εσωτερικού ελεγκτή της ελεγχόμενης μονάδας, λοιπών ελεγκτών (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 25, Αχρησιμοποίηση της εργασίας άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων)
- . το γεωγραφικό εντοπισμό του ελεγκτικού αποδεικτικού στοιχείου, την ευχέρεια πρόσβασης σ' αυτό (και κάθε ενδεχόμενο πρόβλημα) καθώς και τα συνδεόμενα με αυτό έξοδα
- . το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου.

6. Τεκμηρίωση

6.1. Ο ελεγκτής πρέπει να τεκμηριώνει προσεκτικά τα αποτελέσματα της εργασίας του προσχεδιασμού. Τα συμπεράσματα-κλειδιά που απορρέουν από την εργασία αυτή θα παρέχουν τη βάση για το σχέδιο ελέγχου, η δε τεκμηρίωση αυτή θα πρέπει να είναι διαθέσιμη για όσους είναι αρμόδιοι για την εξέταση και την έγκριση του σχεδίου.

7. Διαβούλευση με την ελεγχόμενη μονάδα

7.1. Μπορεί να θεωρηθεί, γεγονός που εξαρτάται από την πολιτική και τη στερεότυπη πρακτική στο πλαίσιο του ΑΟΕ, ότι αξίζει τον κόπο να συζητηθούν τα πορίσματα της εργασίας προσχεδιασμού με την ελεγχόμενη μονάδα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΑΘΗΚΟΝΤΟΣ
Συμπλήρωμα 2: ΤΥΠΙΚΑ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΕΝΟΣ ΣΧΕΔΙΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ
ΚΑΘΗΚΟΝΤΩΝ

1. Νομικό πλαίσιο του ελέγχου.
2. Σύντομη περιγραφή της δραστηριότητας, του προγράμματος ή του φορέα που πρόκειται να ελεγχθεί (συμπεριλαμβανομένης μιας σύντομης των αποτελεσμάτων προηγούμενων ελέγχων και των επιπτώσεών τους).
3. Λόγοι για τη διενέργεια του ελέγχου.
4. Παράγοντες που επηρεάζουν τον έλεγχο, συμπεριλαμβανομένων όσων καθορίζουν τη σπουδαιότητα των θεμάτων που πρόκειται να εξεταστούν.
5. Εκτίμηση του κινδύνου.
6. Στόχοι του ελέγχου.
7. Πεδίο εφαρμογής και μέθοδος ελέγχου: ποια αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να ληφθούν προκειμένου να επιτυγχάνονται οι στόχοι του ελέγχου≡ πού≡ πότε≡ πώς;
 - . όρια σημαντικότητας≡
 - . συστήματα που πρόκειται να αξιολογηθούν και να ελεγχθούν≡
 - . στρατηγικές δειγματοληψίας≡
 - . προβλεπόμενο μέγεθος των δειγμάτων≡
 - . στήριξη σε άλλους ελεγκτές/εμπειρογνώμονες≡
 - . οποιαδήποτε προβλεπόμενα ειδικά προβλήματα.
8. Απαιτούμενοι πόροι και πότε απαιτούνται:
 - . προσωπικό ελέγχου (λεπτομερώς), αρμοδιότητες≡
 - . προσωπικό συγκροτούμενο από ειδικούς (ποιος και πότε)≡
 - . εξωτερικοί εμπειρογνώμονες≡
 - . απαιτήσεις σχετικά με το ταξίδι≡
 - . προϋπολογισμοί χρόνου και κόστους.
9. Εάν ενδείκνυται, κατ' εκτίμηση υπολογισμός της αμοιβής που θα καταλογιστεί για τον έλεγχο.
10. Λεπτομέρειες σχετικά με τα άτομα τα οποία είναι, εντός της ελεγχόμενης μονάδας, υπεύθυνα για το σύνδεσμο.
11. Χρονοδιάγραμμα του ελέγχου και ημερομηνία κατά την οποία θα είναι διαθέσιμο το σχέδιο έκθεσης για να εξεταστεί εντός της ομάδας.
12. Μορφή, περιεχόμενο και χρήστες των τελικών εκροών.

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI**

Αριθ. 12

ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημεία</u>
Ελεγκτικό πρότυπο του INTOSAI	1
Σημαντικότητα και κίνδυνος ελέγχου	2
Σημαντικότητα	Παράρτημα 1
Κίνδυνος ελέγχου	Παράρτημα 2

-
1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI
 - 1.1 Η επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (παράγραφος 9) ορίζει ότι:

"Γενικά, ένα θέμα μπορεί να θεωρηθεί σημαντικό αν η γνώση του θα μπορούσε να επηρεάζει τον αναγνώστη των δημοσιονομικών καταστάσεων ή της έκθεσης ελέγχου απόδοσης".

Στα πλαίσια ενός δημοσιονομικού ελέγχου ο στόχος του ελεγκτή γενικά είναι η εκτίμηση του επιπέδου του γενικότερου σφάλματος, ανακρίβειας ή παρατυπίας και, αν αυτό θεωρηθεί σημαντικό, να επιστηθεί η προσοχή των αναγνωστών των δημοσιονομικών αυτών καταστάσεων.
 2. Σημαντικότητα και κίνδυνος ελέγχου
 - 2.1. Η παράγραφος 152 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

"Πρέπει να λαμβάνονται κατάλληλα, συναφή και εύλογα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου προκειμένου να στηρίζονται σ' αυτά η κρίση και τα πορίσματα του ελεγκτή..."

- 2.2. Έτσι ο ελεγκτής πρέπει να βεβαιώνεται ότι οι εξεταζόμενες δημοσιονομικές καταστάσεις δεν έχουν σημαντικά σφάλματα.
- 2.3. Το αντίστροφο της βεβαιότητας είναι **κίνδυνος ελέγχου**. Είναι ο κίνδυνος να καταλήξει ο ελεγκτής σε εσφαλμένο συμπέρασμα σχετικά με τις εξεταζόμενες δημοσιονομικές καταστάσεις - δηλαδή να μην μπορεί ο ελεγκτής να εκφράσει επιφύλαξη για τις δημοσιονομικές καταστάσεις που πράγματι δηλώνονται ουσιαστικά εσφαλμένα.
- 2.4. Η παράγραφος 132 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:
- "Ο ελεγκτής πρέπει να προγραμματίσει τον έλεγχο έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η διενέργεια ελέγχου υψηλής ποιότητας κατά τρόπο οικονομικό, αποτελεσματικό και αποδοτικό, ο οποίος θα πραγματοποιείται εγκαίρως".
- 2.5. Έτσι, κατά τον προγραμματισμό του ελέγχου ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει κατά πόσο το επίπεδο των γενικότερων σφαλμάτων ή ανακρίβειών θα μπορούσε να επηρεάζει τους αναγνώστες των δημοσιονομικών καταστάσεων (**όριο σημαντικότητας**)⁽¹⁾. Επιπλέον, ο ελεγκτής πρέπει να εξακριβώνει αν ο κίνδυνος του ελέγχου που θα διατρέξει δεν διακυβεύει την ποιότητα του ελέγχου.
- 2.6. Αποφάσεις σχετικά με το όριο σημαντικότητας και με τον αποδεκτό κίνδυνο ελέγχου θα έχουν και οι δύο επίπτωση στον όγκο της εργασίας που είναι αναγκαίο να εκτελεστεί, και έτσι, στην οικονομία, στην απόδοση και στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου.
- 2.7. Επιπλέον οδηγίες σχετικά με τη σημαντικότητα δίνονται στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1**, και εξήγηση της σημασίας του κινδύνου του ελέγχου κατά τον προγραμματισμό και την ανάληψη ενός ελέγχου στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2**.

⁽¹⁾ Το όριο σημαντικότητας (materiality threshold) είναι επίσης συχνά γνωστό ως materiality **limit** ή materiality **level** (επίπεδο σημαντικότητας). Ο όρος threshold (όριο) προτιμάται εδώ επειδή εκφράζει καλύτερα το γεγονός ότι πρόκειται για αξία στην οποία ο ελεγκτής πρέπει να αποφανθεί για τον πιο κατάλληλο τρόπο ενέργειας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι - ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ

1. Εισαγωγή

- 1.1. Κατά τη διενέργεια ενός δημοσιονομικού ελέγχου ο στόχος του ελεγκτή συνήθως είναι να βεβαιώνεται ότι οι δημοσιονομικές καταστάσεις είναι σωστές και αρκετά πλήρεις για όσους τις χρησιμοποιούν, οι οποίοι στο δημόσιο τομέα είναι οι αρμόδιες για τον προϋπολογισμό αρχές μέσα στα πλαίσια της διαδικασίας για τη χορήγηση απαλλαγής. Με την ενέργεια αυτή, ο ελεγκτής προσπαθεί να εξασφαλίσει ότι οι δημοσιονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν καμιά σημαντική εσφαλμένη δήλωση.
- 1.2. Σφάλματα ή παρατυπίες στις δημοσιονομικές καταστάσεις μπορούν να θεωρούνται στο σύνολο ουσιαστικά (δηλαδή σημαντικά) όταν οι αναγνώστες των καταστάσεων αυτών, εφόσον έχουν τεθεί υπόψη τους τα σφάλματα, θα μπορούσαν να επηρεαστούν από αυτά. Ο ελεγκτής πρέπει να αποφασίσει ποιο είναι το ανώτατο όριο ανοχής σύμφωνα με το οποίο οι δημοσιονομικές καταστάσεις μπορούν να δηλώνονται εσφαλμένα αλλά αποδεκτά. Το όριο αυτό μπορεί να αναφέρεται ως "όριο σημαντικότητας". Στην περίπτωση ίσων δεδομένων, όσο υψηλότερο είναι το όριο, τόσο μικρότερος είναι ο όγκος του δοκιμαστικού ελέγχου που απαιτείται.
- 1.3. Ένα όριο σημαντικότητας για την εξέταση δημοσιονομικών καταστάσεων μπορεί να καθορίζεται είτε άμεσα, ορίζοντας ένα απόλυτο χρηματικό ποσό, είτε έμμεσα, χρησιμοποιώντας ένα ποσοστό (π.χ. X% των ακαθάριστων δαπανών) για τον υπολογισμό ενός τέτοιου ποσού. Εκτός από αυτή την έννοια της σημαντικότητας κατά αξία, υπάρχουν περιστάσεις κατά τις οποίες ορισμένες κατηγορίες λογαριασμών ή συναλλαγών μπορούν να θεωρούνται σημαντικές λόγω χαρακτήρα (όταν η δημοσιοποίηση είναι ιδιαίτερα σημαντική) ή σημαντικές λόγω πλαισίου (π.χ. όταν μια εσφαλμένη δήλωση, η οποία σε άλλη περίπτωση είναι πολύ μικρή για να είναι σημαντική, μετατρέπεται ένα έλλειμμα σε πλεόνασμα). Μολονότι ο ελεγκτής θα πρέπει να αγρυπνά σε πιθανές περιπτώσεις σημαντικότητας λόγω χαρακτήρα ή λόγω πλαισίου, οι περιπτώσεις αυτές θα εξεταστούν γενικά ως ειδικές περιπτώσεις μέσα στα πλαίσια της στρατηγικής ελέγχου. [Η ιδιαιτερότητά τους καθιστά δύσκολη την πρόβλεψη γενικών κανόνων].

2. Χρήση του ορίου σημαντικότητας

- 2.1. Κατά το στάδιο του προγραμματισμού το όριο σημαντικότητας βοηθά στον καθορισμό του βαθμού του ελέγχου που χρειάζεται για να ληφθούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου. Στο στάδιο σύνταξης των εκθέσεων χρησιμοποιείται για να αξιολογηθεί το μέγεθος των σφαλμάτων και των παρατυπιών που αποκαλύφθηκαν με τον έλεγχο και βοηθά να καθοριστεί κατά πόσο ο ελεγκτής εκφράζει ή όχι επιφυλάξεις για τις δημοσιονομικές καταστάσεις.

3. Καθορισμός του ορίου σημαντικότητας

- 3.1. Ο ελεγκτής του δημόσιου τομέα, όταν καθορίζει ένα ενδεδειγμένο γενικό όριο σημαντικότητας, πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την ιδιαίτερη εντολή του και το γεγονός ότι οι χρήστες των λογαριασμών του δημοσίου τομέα ενδιαφέρονται γενικά πολύ για θέματα νομιμότητας και κανονικότητας. Τα όρια σημαντικότητας για ελεγκτικά καθήκοντα τείνουν να είναι συντηρητικά (χαμηλά) λόγω του ιδιαίτερου ενδιαφέροντος που έχει ο δημόσιος τομέας στην εξέταση της νομιμότητας και κανονικότητας. Ένα ενδεδειγμένο όριο σημαντικότητας θα μπορούσε να είναι π.χ. μεταξύ του 0,5% και 2% εκείνης της αξίας η οποία αντικατοπτρίζει καλύτερα το επίπεδο της οικονομικής δραστηριότητας ενός οργανισμού ή ενός δεδομένου θέματος ελέγχου. Το βασικό αυτό αριθμητικό στοιχείο θα αποτελεί τις πιο πολλές φορές συνολικά έσοδα ή συνολικές δαπάνες, μπορεί όμως, σε ορισμένες περιπτώσεις, να είναι ένα άλλο αριθμητικό στοιχείο, όπως συνολικά στοιχεία ενεργητικού ή συνολικά συναφθέντα δάνεια - στην οποία περίπτωση μπορεί να είναι ενδεδειγμένο ένα διαφορετικό ποσοστιαίο περιθώριο.
- 3.2. Ο καθορισμός του ορίου σημαντικότητας, είτε πρόκειται για ειδικό χρηματικό ποσό είτε για ποσοστό, αποτελεί θέμα κρίσης για τον ελεγκτή και έτσι, για συνέπεια της προσέγγισης, αποτελεί σημαντικό θέμα πολιτικής για το Ανώτατο Όργανο Ελέγχου (ΑΟΕ). Το κυριότερο στοιχείο που πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι η πολιτική ευαισθησία του τομέα που καλύπτουν οι δημοσιονομικές καταστάσεις. Ένα γενικό όριο σημαντικότητας που εφαρμόζεται σε μια πλήρη σειρά δημοσιονομικών καταστάσεων ή σε ένα ευρύ τομέα ελέγχου πρέπει να συνοδεύεται από αρκετά ειδικά όρια σημαντικότητας για τομείς/θέματα μεγαλύτερης πολιτικής ευαισθησίας.

4. Πρακτικές παρατηρήσεις

- 4.1. Το όριο σημαντικότητας θα πρέπει να καθορίζεται στο υψηλότερο επίπεδο της εσφαλμένης δήλωσης που πιθανόν θεωρούν αποδεκτό οι αναγνώστες.
- 4.2. Το όριο σημαντικότητας θα πρέπει έτσι να λαμβάνει υπόψη τις απαιτήσεις των αρμοδίων για τον προϋπολογισμό αρχών καθώς και του ευρύτερου κοινού.
- 4.3. Σε έκτακτες περιπτώσεις, ένα μέρος μιας δημοσιονομικής κατάστασης ή ένας τομέας ελέγχου μπορεί να θεωρείται περισσότερο ευαίσθητος από τον αναγνώστη. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει κατά πόσο είναι περισσότερο ενδεδειγμένο να καθορίσει ένα χαμηλότερο όριο σημαντικότητας και να αντιμετωπίσει το μέρος ως ένα χωριστό έλεγχο ή να αναλάβει έναν έλεγχο βασικών ειδών.
- 4.4. Μπορεί να είναι αναγκαίο να αναθεωρηθεί το προγραμματισμένο όριο σημαντικότητας για έναν έλεγχο λόγω μιας μεταβολής στην πολιτική ευαισθησία ή επειδή η γενικότερη συνολική αξία των δημοσιονομικών καταστάσεων διαφέρει σημαντικά από εκείνη που είχε γίνει αποδεκτή κατά τον καθορισμό του ορίου σημαντικότητας στο στάδιο προγραμματισμού. Ο ελεγκτής πρέπει να έχει το νου του για την ανάγκη μιας τέτοιας αναθεώρησης.
- 4.5. Ο καθορισμός των ορίων σημαντικότητας αποτελεί κανονικά θέμα πολιτικής του ΑΟΕ, είτε όσον αφορά τον ακριβή τρόπο με τον οποίο το όριο καθορίζεται και εγκρίνεται ως βασικό στοιχείο στον προγραμματισμό ελέγχου, είτε όσον αφορά το

πραγματικό ποσό του ορίου για έναν ιδιαίτερο έλεγχο.

- 4.6. Το όριο σημαντικότητας χρησιμοποιείται για να αξιολογηθεί η σημασία της επίπτωσης των εσφαλμένων δηλώσεων που έχουν αποκαλυφθεί με τον έλεγχο, εκτιμώντας από τα αποτελέσματα του ελέγχου το πιθανό γενικό σφάλμα στις δημοσιονομικές καταστάσεις και συγκρίνοντας αυτό με το όριο σημαντικότητας.
- 4.7. Αν η εκτίμηση του γενικού σφάλματος υπερβαίνει το όριο σημαντικότητας, ο ελεγκτής θα πρέπει να επανεξετάσει προσεκτικά όλα τα αποδεικτικά στοιχεία του, συμπεριλαμβανομένης της πιθανής διακύμανσης σφαλμάτων στις στατιστικές διαδικασίες εκτίμησης και παρέκτασης, με σκοπό την έκφραση επιφυλάξεων για τις δημοσιονομικές καταστάσεις που καλύπτει ο έλεγχος.
- 4.8. Καθώς οι κρίσεις του ελεγκτή σε σχέση με τα όρια σημαντικότητας, και πριν και καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, είναι σημαντικές για τη διενέργεια του ελέγχου και για την τελική ερμηνεία των αποτελεσμάτων του, τέτοιες κρίσεις θα πρέπει να τεκμηριώνονται πλήρως στα έγγραφα εργασίας και να υπόκεινται σε προσεκτική εξέταση και έγκριση από τη διοίκηση.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 - ΚΙΝΔΥΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Εισαγωγή

- 1.1. Ο κίνδυνος ελέγχου (ΚΕ) είναι ο κίνδυνος να μην εκφράσει ο ελεγκτής επιφύλαξη για τις δημοσιονομικές καταστάσεις οι οποίες είναι σημαντικά αντικανονικές ή ανακριβείς. Καθώς είναι σχεδόν πάντοτε αδύνατο να επανεκτελεστούν όλες οι πράξεις που βρίσκονται πίσω από μια σειρά δημοσιονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να αποδεχθεί κάποιο επίπεδο κινδύνου ελέγχου. Είναι αρμοδιότητα του ΑΟΕ να καθορίσει, ως θέμα πολιτικής, ποιο θα πρέπει να είναι το επίπεδο αυτό. Δεδομένων των προσδοκιών των αναγνωστών των δημοσιονομικών καταστάσεων που παρουσιάζουν οι δημόσιοι οργανισμοί, ιδιαίτερα όσον αφορά τη νομιμότητα και την κανονικότητα, είναι σύνηθες για τα ΑΟΕ να αποδέχονται μόνο πολύ χαμηλά επίπεδα κινδύνου ελέγχου - συχνά μέχρι και 1%.
- 1.2. Υπάρχουν τρία στοιχεία του κινδύνου ελέγχου. Τα στοιχεία αυτά είναι τα εξής:

Εγγενής κίνδυνος (ΕΚ): ο κίνδυνος σημαντικής παρατυπίας ή εσφαλμένης δήλωσης που παρουσιάζεται εξ αρχής≡

Κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου (ΚΕΕ): ο κίνδυνος να μην εμποδίζεται ή να μην εντοπίζεται μια σημαντική παρατυπία ή εσφαλμένη δήλωση από τους εσωτερικούς ελέγχους μέσα σε μια ελεγχόμενη μονάδα≡

Κίνδυνος μη εντοπισμού (ΚΜΕ): ο κίνδυνος να μην εντοπίζεται από τον ελεγκτή μια οποιαδήποτε σημαντική παρατυπία ή εσφαλμένη δήλωση που δεν έχει διορθωθεί από τους εσωτερικούς ελέγχους του οργανισμού.
- 1.3. Ο εγγενής κίνδυνος και ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου διαφέρουν από τον κίνδυνο μη εντοπισμού ως προς το ότι καθορίζονται μέσα στην ελεγχόμενη μονάδα. Από την άλλη πλευρά, ο κίνδυνος μη εντοπισμού καθορίζεται από τον ελεγκτή και αποτελεί συνάρτηση του χαρακτήρα, της έκτασης και του χρονοδιαγράμματος των διαδικασιών του ελεγκτή. Μέσω του ελέγχου των καθοριστικών αυτών στοιχείων του κινδύνου μη εντοπισμού ο ελεγκτής μπορεί να προσπαθήσει να επιτύχει ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο κινδύνου ελέγχου.
- 1.4. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμήσει τον εγγενή κίνδυνο και τον κίνδυνο εσωτερικού ελέγχου και, στηριζόμενος στις εκτιμήσεις αυτές, να αναλάβει κατάλληλες διαδικασίες δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης για να μειώσει τον κίνδυνο μη εντοπισμού σε ένα επίπεδο το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, οδηγεί σε ένα ενδεδειγμένα χαμηλό επίπεδο γενικού κινδύνου του ελέγχου.
- 1.5. Υπάρχει μια σχέση μεταξύ εκτίμησης του ελεγκτή για τον εγγενή κίνδυνο και τον κίνδυνο εσωτερικού ελέγχου αφενός, και αφετέρου του αποδεκτού επιπέδου του κινδύνου μη εντοπισμού. Όσο υψηλότερο εκτιμά ο ελεγκτής το επίπεδο του

εγγενούς ελέγχου και/ή του κινδύνου του εσωτερικού ελέγχου, τόσο μεγαλύτερο είναι το επίπεδο της ελεγκτικής εργασίας που θα απαιτηθεί για να μειωθεί επαρκώς ο κίνδυνος μη εντοπισμού ώστε να επιτευχθεί το επιθυμητό επίπεδο του κινδύνου ελέγχου.

2. Εγγενής κίνδυνος

- 2.1. Ο εγγενής κίνδυνος εξαρτάται και από το χαρακτήρα του αντικειμένου και του οργανισμού που εξετάζονται και από τον βαθμό στον οποίο το αντικείμενο ενδέχεται να παρουσιάσει σφάλματα. Ο ελεγκτής, για να εκτιμήσει τον εγγενή κίνδυνο πρέπει να εκτελέσει μια εκτίμηση του περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί ο οργανισμός και των χαρακτηριστικών των ελεγχόμενων αντικειμένων.
- 2.2. Η εκτίμηση του κινδύνου, συμπεριλαμβανομένου του εγγενούς κινδύνου, εκτελείται κανονικά στο προκαταρκτικό στάδιο του ελέγχου. Ενώ η εργασία αυτή χρειάζεται να εκτελεστεί αρκετά σε βάθος για να μπορούν να εξαχθούν λογικά συμπεράσματα, δεν χρειάζεται να είναι μια εκτενής διαδικασία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το ΑΟΕ διενεργεί ετήσιους ελέγχους της ενδιαφερόμενης μονάδας, η αξιολόγηση θα μπορούσε να εκτελεστεί σε βάθος, π.χ. κάθε τρία χρόνια και να γίνεται μια σύντομη ενημέρωση στα ενδιάμεσα έτη. Ο ελεγκτής θα πρέπει να λαμβάνει πάντοτε υπόψη τα διδάγματα που αντλούνται από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στο παρελθόν.
- 2.3. Στόχος της προκαταρκτικής αυτής εκτίμησης του κινδύνου είναι να δοθεί η δυνατότητα στον ελεγκτή να σχηματίσει μια προκαταρκτική εικόνα για την ελεγχόμενη μονάδα και τα αντικείμενα με σκοπό να διευκολυνθεί η διαδικασία του προγραμματισμού. Πρέπει να γίνει διάκριση από την αξιολόγηση σε βάθος των εσωτερικών ελέγχων που θα απαιτηθεί αν στα πλαίσια της γενικής προσέγγισης ελέγχου αναληφθούν δοκιμαστικοί έλεγχοι.

3. Κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου

- 3.1. Ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου εκτιμάται με εκτέλεση μιας αξιολόγησης σε βάθος των σχετικών συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και με ανάληψη διαδικασιών δειγματοληπτικού ελέγχου συμφωνίας. Επιπλέον οδηγίες δίνονται στην κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 21, "Αξιολόγηση εσωτερικού ελέγχου και δοκιμαστικοί έλεγχοι".
- 3.2. Με την αρχική εκτίμηση κινδύνου (βλ. 2.2, 2.3 παραπάνω) μπορεί να διατυπωθεί επίσης μια προκαταρκτική κρίση σχετικά με τη γενική ποιότητα του περιβάλλοντος του ελέγχου. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσε να είναι υψηλός, η βεβαιότητα που θα έχει ο ελεγκτής από τους δοκιμαστικούς ελέγχους, οι οποίοι αποβλέπουν στην εκτίμηση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων, θα είναι με τον τρόπο αυτό χαμηλή. Τότε ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει εάν είναι οικονομικότερο να έχει τη βεβαιότητα που απαιτεί από άλλες πηγές (και έτσι να αυξήσει τον αριθμό των δειγματοληπτικών ελέγχων επαλήθευσης που αναλαμβάνονται).

4. Κίνδυνος μη εντοπισμού

- 4.1. Όσοι περισσότερες διαδικασίες δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης αναλαμβάνει ο ελεγκτής, τόσο μεγαλύτερη είναι η πιθανότητα να εντοπίσει κάθε σημαντικό σφάλμα ή παρατυπία στις δημοσιονομικές καταστάσεις που ελέγχει: έτσι, τόσο μικρότερος θα είναι ο κίνδυνος μη εντοπισμού. Μέσω μιας κρίσης για τον ενδεδειγμένο αριθμό δειγματοληπτικών ελέγχων επαλήθευσης ο ελεγκτής προσπαθεί να μειώσει τον κίνδυνο μη εντοπισμού σε ένα τέτοιο επίπεδο που φέρνει το γενικό κίνδυνο ελέγχου μέσα στα ελάχιστα όρια που καθορίστηκαν από το ΑΟΕ.
- 4.2. Το αντίστροφο του κινδύνου μη εντοπισμού είναι η βεβαιότητα που έχει ο ελεγκτής από όλες τις διαδικασίες των δειγματοληπτικών ελέγχων επαλήθευσης που αναλαμβάνει: οι διαδικασίες αυτές περιλαμβάνουν έλεγχο βασικών ειδών/ αντικειμένων υψηλού κινδύνου ή αντικειμένων τα οποία είναι σημαντικά λόγω χαρακτήρα, έλεγχο αντικειμένων υψηλής αξίας, δειγματοληπτικό έλεγχο άλλων αντικειμένων και, σε ορισμένες περιπτώσεις, διαδικασίες αναλυτικής εξέτασης.

5. Μαθηματικός τύπος

- 5.1. Στο προσάρτημα του παραρτήματος αυτού δίνεται ένα παράδειγμα για την απεικόνιση του τύπου του κινδύνου ελέγχου.

Κίνδυνος ελέγχου: απεικόνιση του μαθηματικού τύπου

$$KE = EK \times KEE \times KME$$

$$KME = KE / (EK \times KEE)$$

Ο ελεγκτής εκτελεί μια αρχική εκτίμηση του εγγενούς κινδύνου και κρίνει ότι είναι χαμηλός. Γι'αυτό αποδίδει μια αξία 20% στον κίνδυνο αυτό, σύμφωνα με την οδηγία που έχει εκδώσει το ΑΟΕ.

Η αξιολόγηση σε βάθος των συστημάτων και οι δοκιμαστικοί έλεγχοι αποκαλύπτουν ότι υπάρχει και λειτουργεί αποτελεσματικά ένα λογικό σύστημα ελέγχων χωρίς εξαιρέσεις. Σύμφωνα πάλι με την πολιτική του ΑΟΕ κρίνει ότι είναι "μέτρια" τα συστήματα και αποδίδει μια αξία 40% στον κίνδυνο εσωτερικού ελέγχου.

Η πολιτική του ΑΟΕ συνίσταται στο να αποδεχθεί ένα ανώτατο κίνδυνο ελέγχου 1%.

Έτσι, ο ελεγκτής μπορεί να υπολογίσει την βεβαιότητα ή το επίπεδο εμπιστοσύνης από τον δειγματοληπτικό έλεγχο επαλήθευσης ως εξής:

$$KE = 1\% = 0,01$$

$$EK = 20\% = 0,20$$

$$KEE = 40\% = 0,40$$

$$KME = 0,01 / (0,2 \times 0,4) = 0,125$$

Καθώς η βεβαιότητα είναι το αντίστροφο του κινδύνου μη εντοπισμού, η βεβαιότητα που απαιτείται από το δειγματοληπτικό έλεγχο επαλήθευσης είναι:

$$1,0 - 0,125 = 0,875 = \underline{87,5\%}$$

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI**

Αριθ. 13

ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημεία</u>
Ελεγκτικό πρότυπο του INTOSAI	1
Κατάλληλο αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου	2
Συναφές αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου	3
Εύλογο αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου	4
Συγκεφαλαίωση και επίπτωση στη διαχείριση ενός ελέγχου	5
Αξιοπιστία των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου	
- πηγές και τεχνικές	Παράρτημα 1
Μέθοδος ελέγχου	Παράρτημα 2

1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI

1.1 Η παράγραφος 152 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

"Πρέπει να λαμβάνονται κατάλληλα, συναφή και εύλογα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου προκειμένου να στηρίζεται σ' αυτά η κρίση και τα πορίσματα του ελεγκτή σχετικά με την οργάνωση, το πρόγραμμα, τη δραστηριότητα ή τη λειτουργία που αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου."

2. Κατάλληλο αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου:

2.1. Κατάλληλο αποδεικτικό στοιχείο είναι το πληροφοριακό στοιχείο το οποίο είναι ποσοτικώς επαρκές και κατάλληλο για την επίτευξη των αποτελεσμάτων του ελέγχου≡ είναι δε ποιοτικώς ανεπηρέαστο έτσι ώστε να εμπνέει εμπιστοσύνη και αξιοπιστία.

2.2. Επαρκές αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου θα επιτευχθεί εάν είναι επαρκής η έκταση των δειγματοληπτικών ελέγχων (τόσο των δειγματοληπτικών ελέγχων συμφωνίας όσο και επαλήθευσης, εφόσον είναι συναφείς). Περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με τα θέματα αυτά μπορεί να αναζητηθεί στις κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με:

- τη σημαντικότητα και τον κίνδυνο ελέγχου (αριθ. 12)≡

- την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και τους δοκιμαστικούς ελέγχους (αριθ. 21)·
- την ελεγκτική δειγματοληψία (αριθ. 23)
- τις αναλυτικές διαδικασίες (αριθ. 24).

2.3. Αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία είναι εκείνα που είναι αμερόληπτα. Η αξιοπιστία του αποδεικτικού στοιχείου ελέγχου εξαρτάται από τη φύση του, τις πηγές και τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται για την επίτευξή του. Ο ελεγκτής βρίσκεται συχνά αντιμέτωπος με ποικιλία εναλλακτικών πηγών και τεχνικών: το **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1** παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση όσον αφορά τις σχετικές τους αξιοπιστίες, ο δε ελεγκτής πρέπει να επιζητεί την εξασφάλιση της χρησιμοποίησης των πλέον αξιόπιστων πηγών και τεχνικών στο πλαίσιο των περιορισμών από πλευράς χρόνου και κόστους που επιβάλλονται στον έλεγχο.

3. Συναφές αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου

3.1. Συναφές αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου είναι το πληροφοριακό στοιχείο το οποίο έχει σχέση με τους στόχους του ελέγχου.

3.2. Για να εξασφαλίζεται ότι το αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου είναι συναφές, πρέπει οι στόχοι του ελέγχου να καθορίζονται σαφώς κατά τη φάση του προγραμματισμού: για περαιτέρω καθοδήγηση ο ελεγκτής πρέπει να ανατρέξει στην κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 11, "Προγραμματισμός του ελέγχου".

3.3. Αφού καθοριστούν σαφώς οι στόχοι σχετικά με τον έλεγχο, το θέμα της συνάφειας (σε συνάρτηση με το θέμα του εύλογου χαρακτήρα - βλέπε παρακάτω) πρέπει να οδηγήσει τον ελεγκτή σε εξέταση της μεθόδου ελέγχου που θα υιοθετηθεί. Περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με τη μέθοδο ελέγχου παρέχεται στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2**.

4. Εύλογο αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου

4.1. Εύλογο αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου είναι το πληροφοριακό στοιχείο το οποίο είναι οικονομικό ως προς το ότι το κόστος για τη συγκέντρωσή του είναι συμμετρικό με το αποτέλεσμα που προσπαθεί να επιτύχει ο ελεγκτής ή το ΑΟΕ.

4.2. Για να εξασφαλίζεται ότι λαμβάνονται επαρκή, συναφή και αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι του ελέγχου, με το χαμηλότερο δυνατό κόστος, απαιτείται να προβεί ο ελεγκτής, σε αρχικό στάδιο της διαδικασίας ελέγχου, στην αξιολόγηση των εναλλακτικών μεθόδων ελέγχου (παράρτημα 2) και να κρίνει με ποια από τις μεθόδους αυτές θα επιτευχθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα με τον πλέον οικονομικό τρόπο.

5. Συγκεφαλαίωση και επίπτωση στη διαχείριση ενός ελέγχου

5.1. Η εξέταση της καταλληλότητας (επάρκεια και αξιοπιστία), της συνάφειας και του εύλογου χαρακτήρα ενός αποδεικτικού στοιχείου ελέγχου που πρόκειται να ληφθεί θα πρέπει να βοηθά τον ελεγκτή ώστε να καθορίζει, κατά τη φάση του προγραμματισμού, τα παρακάτω στοιχεία-κλειδιά κάθε ελέγχου:

- Επάρκεια: είδος και έκταση των δοκιμαστικών ελέγχων≡
- Αξιοπιστία: πηγές και τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τη λήψη των αποδεικτικών στοιχείων≡
- Συνάφεια: στόχοι του ελέγχου≡
- Συνάφεια)
- Εύλογος χαρακτήρας) μέθοδος ελέγχου

5.2. Κατά τη φάση του προγραμματισμού, ο επιθεωρητής/διαχειριστής θα ασχοληθεί με το να εξακριβώσει κατά πόσο οι κρίσεις στις οποίες προέβη ο ελεγκτής κατά την κατάρτιση του σχεδίου είναι ορθές και κατά πόσο το σχέδιο παρέχει τη βάση για την επίτευξη κατάλληλων, συναφών και εύλογων αποδεικτικών στοιχείων προκειμένου να βασίζονται σ' αυτά οι στόχοι του ελέγχου.

5.3. Κατά τα τελικά στάδια του ελέγχου, ο επιθεωρητής/διαχειριστής θα ασχοληθεί με το να εξακριβώσει αν το σχέδιο ελέγχου πραγματοποιήθηκε κατά το μέτρο που επιτεύχθηκαν κατάλληλα, συναφή και εύλογα αποδεικτικά στοιχεία, αν τα πορίσματα του ελέγχου βασίζονται σ' αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία και αν τα πορίσματα αυτά αντικατοπτρίζονται σε κάποια πιθανή έκθεση (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 31, ΑΣύνταξη εκθέσεων@).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΠΗΓΕΣ, ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΦΥΣΗ

A. ΠΗΓΕΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου μπορούν είτε να παραχθούν απ= ευθείας από τον ελεγκτή είτε να ληφθούν από τρίτους ή από την ελεγχόμενη μονάδα.

Γενικώς, τα αποδεικτικά στοιχεία που παράγονται απ= ευθείας από τον ελεγκτή θα είναι περισσότερο αξιόπιστα από τα στοιχεία που λαμβάνονται από τρίτους.

Τα αποδεικτικά στοιχεία που λαμβάνονται από τρίτους μπορεί να είναι περισσότερο αξιόπιστα από τα στοιχεία που λαμβάνονται από την ελεγχόμενη μονάδα, αν τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία είναι πράγματι ανεξάρτητα και πλήρη.

Ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει μεγαλύτερη βεβαιότητα όταν συμφωνούν τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου που έχουν ληφθεί από διαφορετικές πηγές.

B. ΜΕΘΟΔΟΣ ΛΗΨΗΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να λαμβάνονται με μία ή με περισσότερες από τις παρακάτω μεθόδους.

- Επιθεώρηση των εγγράφων ή των στοιχείων ενεργητικού.
- Παρατήρηση των μεθόδων ή των διαδικασιών.
- Διερεύνηση και επιβεβαίωση.
- Υπολογισμός.
- Ανάλυση δημοσιονομικών καταστάσεων και αμοιβαίες σχέσεις ή συγκρίσεις μεταξύ των στοιχείων των σχετικών πληροφοριών.

Ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει ποια μεθοδος για τη λήψη αποδεικτικών στοιχείων θα είναι επαρκώς αξιόπιστη και να σταθμίζει την αξιοπιστία του αποδεικτικού στοιχείου με το κόστος για την απόκτηση του.

Γ. ΦΥΣΗ ΤΟΥ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το αποδεικτικό στοιχείο ελέγχου μπορεί να είναι έγγραφο, οπτικό ή προφορικό. Η αξιοπιστία του εγγράφου αποδεικτικού στοιχείου εξαρτάται από την πηγή του (βλέπε παραπάνω).

Το οπτικό αποδεικτικό στοιχείο είναι εξαιρετικά αξιόπιστο για την επιβεβαίωση της ύπαρξης στοιχείων ενεργητικού, όχι όμως της κυριότητας ή της αξίας τους.

Το προφορικό αποδεικτικό στοιχείο πρέπει να θεωρείται ως το λιγότερο αξιόπιστο.

Οσάκις είναι εφικτό, οι ελεγκτές θα πρέπει να προσπαθούν να λαμβάνουν έγγραφη επιβεβαίωση του προφορικού αποδεικτικού στοιχείου (π.χ. εγκεκριμένα γραπτά πρακτικά συνεντεύξεων). Όταν αυτό δεν είναι εφικτό, τα προφορικά αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να επαληθεύονται πραγματοποιώντας χωριστές συνεντεύξεις με περισσότερα από ένα άτομα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: ΜΕΘΟΔΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Εισαγωγή

- 1.1. Η μέθοδος ελέγχου συνίσταται στο συνδυασμό διαφόρων ειδών δοκιμαστικών ελέγχων, οι οποίοι χρησιμοποιούνται προκειμένου να λαμβάνονται τα αναγκαία αποδεικτικά στοιχεία για την επίτευξη των ελεγκτικών στόχων.

2. Στόχοι του ελέγχου

- 2.1. Γενικώς, οι στόχοι ενός ελέγχου θα συνίστανται:

- α) για τους δημοσιονομικούς ελέγχους:
- σε εκτίμηση της ακρίβειας και της πληρότητας των δημοσιονομικών καταστάσεων της δραστηριότητας, του προγράμματος ή του φορέα που ελέγχεται και/ή
 - σε εξακρίβωση αν οι πράξεις στις οποίες βασίζονται οι δημοσιονομικές καταστάσεις είναι νόμιμες και κανονικές.
- β) για τους ελέγχους απόδοσης:
- σε εκτίμηση κατά πόσο στη δραστηριότητα, στο πρόγραμμα ή στο φορέα ασκήθηκε οικονομική και/ή αποδοτική και/ή αποτελεσματική διαχείριση.

- 2.2. Τα πρότυπα του INTOSAI εφαρμόζονται στους ελέγχους απόδοσης κατά τον ίδιο τρόπο που εφαρμόζονται και στους δημοσιονομικούς ελέγχους. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής πρέπει να επιζητεί να λαμβάνει κατάλληλα, συναφή και εύλογα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου. Ομοίως, είναι δυνατό, κατά γενικό κανόνα, να υιοθετεί είτε μέθοδο βασιζόμενη στη μελέτη των συστημάτων είτε μέθοδο άμεσου δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης· εντούτοις, λόγω των διαφορετικών στόχων, μπορεί να απαιτείται η μελέτη διαφορετικών συστημάτων, στο πλαίσιο ενός ελέγχου απόδοσης, από εκείνα που εξετάστηκαν στο πλαίσιο ενός δημοσιονομικού ελέγχου (βλ. σημείο 6 παρακάτω).

3. Μέθοδος βασιζόμενη στη μελέτη των συστημάτων (SBA)

- 3.1. Οι μονάδες που υπόκεινται σε ελέγχους των ΑΟΕ θα καθιερώνουν, συνήθως, συστήματα ελέγχου προοριζόμενα να εξασφαλίζουν την ακρίβεια και την πληρότητα των δημοσιονομικών καταστάσεων, τη νομιμότητα και την κανονικότητα των πράξεων στις οποίες βασίζονται, καθώς και την οικονομία, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των πράξεων. Γενικώς, εάν ο ελεγκτής είναι ικανοποιημένος με την επάρκεια των ελέγχων αυτών, μπορούν να μειώνονται κατά αναλογία οι έλεγχοι επαλήθευσης των δημοσιονομικών καταστάσεων, των πράξεων ή της απόδοσης του οργανισμού.
- 3.2. Η μέθοδος με την οποία ο ελεγκτής βασίζεται στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας είναι γνωστή ως μέθοδος βασιζόμενη στη μελέτη των συστημάτων (SBA). Κατά την εν λόγω μέθοδο διακρίνονται τα παρακάτω ξεχωριστά

στάδια:

- α) αναγνώριση και αξιολόγηση σε βάθος των σχετικών ελέγχων-κλειδιών και εκτίμηση του βαθμού κατά τον οποίο (αν αυτό συμβαίνει) ο ελεγκτής μπορεί να βασίζεται στους ελέγχους αυτούς, εάν έχει διαπιστωθεί ότι λειτουργούν αποτελεσματικά
- β) δοκιμαστικός έλεγχος της λειτουργίας αυτών των ελέγχων-κλειδιών προκειμένου να εξακριβώνεται κατά πόσο λειτούργησαν αποτελεσματικά καθ' όλη την εξεταζόμενη περίοδο
- γ) αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των δοκιμαστικών ελέγχων, προκειμένου να διαπιστώνεται κατά πόσο ο βαθμός της αξιοπιστίας που είχε προβλεφθεί μπορεί να επιτευχθεί από την εξέταση των ελέγχων
- δ) δειγματοληπτικοί έλεγχοι επαλήθευσης σε ορισμένες πράξεις, υπόλοιπα λογαριασμών, κ.λπ. προκειμένου να καθορίζεται (εφόσον έχουν σχέση με τους στόχους του ελέγχου) κατά πόσο, ανεξάρτητα από το σύστημα ελέγχων που εφαρμόζει η ελεγχόμενη μονάδα, οι δημοσιονομικές καταστάσεις της μονάδας είναι ακριβείς και πλήρεις, οι πράξεις στις οποίες βασίζονται είναι νόμιμες και κανονικές και/ή κατά πόσο επιτεύχθηκαν τα κριτήρια οικονομίας/αποδοτικότητας/αποτελεσματικότητας.

3.3. Περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με τα στάδια (α) - (γ) που προαναφέρθηκαν παρέχεται στην κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 21, "Αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και δοκιμαστικοί έλεγχοι", σχετικά δε με τους δειγματοληπτικούς ελέγχους επαλήθευσης ((δ) παραπάνω) στην κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 23, "Ελεγκτική δειγματοληψία". Η σχέση μεταξύ των δοκιμαστικών ελέγχων και των ελέγχων επαλήθευσης επεξηγείται περισσότερο στο παράρτημα 2 της κατευθυντήριας γραμμής αριθ. 12, ΑΣημαντικότητα και κίνδυνος ελέγχου".

4. Η μέθοδος άμεσου δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης (DST)

4.1. Όταν δεν απαιτείται ειδικά από τον ελεγκτή να εκτιμήσει τη λειτουργία των συστημάτων ελέγχου του οργανισμού, μπορεί να συμβαίνει οι ελεγκτικοί στόχοι να μπορούν να επιτευχθούν χωρίς να βασίζεται στα συστήματα αυτά και, κατά συνέπεια, χωρίς να επιχειρούνται δειγματοληπτικοί έλεγχοι συμφωνίας. Αυτό είναι γνωστό ως η μέθοδος άμεσου δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης. Πρέπει να επισημανθεί ότι, εφόσον στο πλαίσιο της μεθόδου DST δεν μπορεί να παρέχεται βεβαιότητα για τη λειτουργία των ελέγχων (εφόσον στο πλαίσιο της μεθόδου αυτής δεν ελέγχονται και, κατά συνέπεια, δεν λαμβάνονται αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την αποτελεσματικότητά τους), η ποσότητα των αναγκαίων δειγματοληπτικών ελέγχων επαλήθευσης θα είναι μεγαλύτερη από ό,τι στο πλαίσιο της μεθόδου SBA. Υπό τις περιστάσεις αυτές, εναπόκειται στον ελεγκτή να κρίνει ποια θα είναι η μέθοδος με την καλύτερη σχέση κόστους/αποτελεσματικότητας για την απόκτηση των αναγκαίων αποδεικτικών στοιχείων προκειμένου να επιτυγχάνονται οι στόχοι του ελέγχου.

4.2. Η παράγραφος 141 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

"Ο ελεγκτής, κατά τον καθορισμό του βαθμού και της έκτασης του ελέγχου πρέπει να μελετά και να αξιολογεί την αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου".

Έτσι, ακόμη και όταν υιοθετείται η μέθοδος DST, ο ελεγκτής πρέπει να διενεργεί κάποια εξέταση των κυριότερων συστημάτων, ακόμη και αν η μελέτη αυτή είναι προκαταρκτικής φύσης. Έτσι, η μέθοδος DST είναι πράγματι μια μορφή SBA, με την οποία ελαχιστοποιείται η εξέταση των συστημάτων.

5. Εκτιμήσεις για τη λήψη της απόφασης σχετικά με το ποια μέθοδος θα υιοθετηθεί

5.1. Όταν δεν απαιτείται ειδικά να υιοθετεί ο ελεγκτής μέθοδο SBA, η επιλογή μεταξύ των δύο μεθόδων SBA και DST θα βασίζεται, συνήθως, σε εκτίμηση των μέσων που διατίθενται για το έλεγχο και, κατά συνέπεια, του κόστους για την απόκτηση κατάλληλων και αξιόπιστων αποδεικτικών στοιχείων. Κατά τη διαμόρφωση της κρίσης αυτής οι παρακάτω παράγοντες θα είναι σημαντικοί:

- α) Στις περιπτώσεις που οι έλεγχοι είναι γεωγραφικώς διασκορπισμένοι ή όταν είναι δύσκολο διαφορετικά να ελεγχθεί η λειτουργία τους, ο βασιζόμενος στη μελέτη των συστημάτων έλεγχος μπορεί να μην είναι εφικτός, δεδομένων των διαθέσιμων πόρων. Ομοίως, όταν τα αποτελέσματα μιας προκαταρκτικής αξιολόγησης της αξιοπιστίας των εσωτερικών ελέγχων υποδηλώνουν ότι οι εν λόγω έλεγχοι δεν είναι ισχυροί, είναι πιθανό ο ελεγκτής να μην μπορεί να στηριχθεί σ' αυτούς. Έτσι, θα μπορούσε να υιοθετείται η μέθοδος DST, ανεξάρτητα από τα σχετικά έξοδα.
- β) Μολονότι για την εξέταση της νομιμότητας και της κανονικότητας είναι δυνατό να υιοθετείται μια μέθοδος DST, αυτό το είδος του ελέγχου προσφέρεται ιδιαίτερα για τη μέθοδο SBA.
- γ) Η μέθοδος SBA έχει το ιδιαίτερο πλεονέκτημα να επιτρέπει συχνά στον ελεγκτή να συνδέει άμεσα τα επιμέρους σφάλματα με τις ανεπάρκειες του συστήματος ελέγχου και έτσι να εστιάζεται στις εν λόγω ανεπάρκειες. Ο ελεγκτής, υποδεικνύοντας αδυναμίες του είδους αυτού στη διαχείριση της ελεγχόμενης μονάδας, μπορεί να βοηθήσει τη μονάδα να επιτύχει βελτιώσεις, για το μέλλον, στον τομέα του ελέγχου.

6. Έλεγχος απόδοσης

6.1. Ο έλεγχος απόδοσης (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 41, ΑΈλεγχος απόδοσης@) ασχολείται με την οικονομία και/ή την αποδοτικότητα και/ή την αποτελεσματικότητα της δραστηριότητας, του προγράμματος ή του φορέα που εξετάζονται.

Οικονομία: ελαχιστοποίηση του κόστους των πόρων που χρησιμοποιούνται για μια δραστηριότητα, λαμβάνοντας υπόψη την κατάλληλη ποιότητα

Αποδοτικότητα: η σχέση μεταξύ των εκροών, όσον αφορά τα αγαθά, τις υπηρεσίες ή

άλλα αποτελέσματα, και των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή τους≡

Αποτελεσματικότητα: ο βαθμός κατά τον οποίο έχουν επιτευχθεί οι στόχοι και η σχέση μεταξύ της επιδιωκόμενης και της πραγματικής επίπτωσης μιας δραστηριότητας.

Ένας συγκεκριμένος έλεγχος απόδοσης δεν θα επιδιώκει, κατ' ανάγκη, να επιτύχει την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά και με τις τρεις προαναφερθείσες πλευρές: αυτό πρέπει να είναι σαφές από τους ελεγκτικούς στόχους που πρέπει να εξεταστούν. Εντούτοις, όταν ο ελεγκτής διενεργεί ελέγχους της οικονομίας ή της αποδοτικότητας απαιτείται πράγματι να εξετάζει γενικώς την αποτελεσματικότητα της ελεγχόμενης μονάδας: μπορεί να είναι προτιμότερο η μονάδα να πράττει το σωστό έστω και πλημμελώς, παρά να εκτελεί ορθά λανθασμένες ενέργειες.

- 6.2. Για την εξέταση της αποτελεσματικότητας, είναι, κατά γενικό κανόνα, αναγκαίο να εκτιμάται το αποτέλεσμα ή η επίπτωση μιας δραστηριότητας. Κατά συνέπεια, ενώ η μέθοδος SBA μπορεί να είναι χρήσιμη (για παράδειγμα, προκειμένου να εκτιμάται με ποιο τρόπο η ελεγχόμενη μονάδα μετρά και παρακολουθεί την επίπτωσή της), ο ελεγκτής θα πρέπει επίσης να λαμβάνει επαρκή ουσιαστικά αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με το αποτέλεσμα και την επίπτωση της δραστηριότητας, του προγράμματος ή του φορέα.

7. Πλευρές που αφορούν το περιβάλλον

- 7.1. τΌλο και περισσότερο απαιτείται από τα ΑΟΕ να παρέχουν διαβεβαιώσεις ότι οι δραστηριότητες που ελέγχουν πραγματοποιούνται σύμφωνα με κριτήρια και απαιτήσεις που αφορούν το περιβάλλον. Κατ' αρχήν, η μέθοδος ελέγχου σχετικά με απαιτήσεις του είδους αυτού είναι η ίδια με τη μέθοδο που εφαρμόζεται για τους ελέγχους νομιμότητας και κανονικότητας: μπορεί να εφαρμόζεται τόσο η μέθοδος SBA όσο και η μέθοδος DST, αλλά είναι ενδεχόμενο να είναι ιδιαίτερα κατάλληλη η μέθοδος SBA.

ΟΜΑΔΑ 2 ΑΝΤΛΗΣΗ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI

Αριθ. 21

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΟΚΙΜΑΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημείο</u>
Ελεγκτικό Πρότυπο του INTOSAI	1
Εσωτερικός έλεγχος	2
Αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου	3
Σχέσεις με τη διοίκηση των ελεγχόμενων μονάδων	4
Είδη εσωτερικού ελέγχου	Παράρτημα 1
Αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου	Παράρτημα 2
Δοκιμαστικοί έλεγχοι	Παράρτημα 3
Επίπεδο διαβεβαίωσης που πρέπει να παρέχουν οι αξιολογήσεις των συστημάτων και οι δοκιμαστικοί έλεγχοι στα πλαίσια της προσέγγισης που βασίζεται στη μελέτη των συστημάτων	Προσάρτημα στο Παράρτημα 3

-
1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI

1.1 Η παράγραφος 141 των Ελεγκτικών Προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

"Ο ελεγκτής, προκειμένου να καθορίσει τα όρια και την έκταση του ελέγχου, πρέπει να μελετήσει και να αξιολογήσει την αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου".

2. Εσωτερικός έλεγχος

2.1. Ο εσωτερικός έλεγχος καθορίζεται από, και υπό την ευθύνη της διοίκησης της ελεγχόμενης μονάδας. Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως το σύνολο των πολιτικών και διαδικασιών που έχει σχεδιάσει και θέσει σε εφαρμογή η διοίκηση μιας μονάδας προκειμένου να εξασφαλίσει:

- την οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική επίτευξη των στόχων της μονάδας·
- την τήρηση των εξωτερικών κανόνων (νόμων, κανονισμών) και των πολιτικών της διοίκησης·
- τη διασφάλιση των στοιχείων ενεργητικού και των πληροφοριών·
- την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης και του σφάλματος· και
- την ποιότητα των λογιστικών βιβλίων και την έγκαιρη έκδοση αξιόπιστων οικονομικών και διαχειριστικών πληροφοριών.

2.2. Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου εκτείνεται και πέραν των αυστηρά λογιστικών και οικονομικών εκτιμήσεων και περιλαμβάνει δύο στοιχεία:

- α. το **ελεγκτικό περιβάλλον**, το οποίο σημαίνει τη γενική στάση, την ενημερότητα και τις ενέργειες των ανώτερων και επιτελικών στελεχών όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο και τη σημασία του μέσα στη μονάδα.
- β. τις **διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου**, που είναι οι διαδικασίες επιπλέον του ελεγκτικού περιβάλλοντος οι οποίες έχουν τεθεί σε εφαρμογή από τη διοίκηση της μονάδας και συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων της μονάδας.

2.3. Το ελεγκτικό περιβάλλον (το οποίο επίσης θα μπορούσε να περιγραφεί ως Αελεγκτική νοοτροπία@ μέσα στον οργανισμό) έχει επίδραση στην αποτελεσματικότητα των συγκεκριμένων συστημάτων και διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Για παράδειγμα, ένα ελεγκτικό περιβάλλον στο οποίο η διοίκηση δείχνει ενδιαφέρον για δραστηριότητες σχετικές με τον έλεγχο μπορεί να ενισχύσει τα συγκεκριμένα συστήματα εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, ένα ισχυρό ελεγκτικό περιβάλλον δεν αρκεί από μόνο του για να εξασφαλιστεί η αποτελεσματικότητα των συστημάτων και διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Ο ελεγκτής μπορεί να αξιολογήσει την ποιότητα του ελεγκτικού περιβάλλοντος μιας μονάδας ή μιας δραστηριότητας εξετάζοντας δείκτες που αντιστοιχούν στην βέλτιστη οργανωτική και διαχειριστική πρακτική.

- 2.4. Οι διαδικασίες αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν την προετοιμασία και την επιθεώρηση της συμφωνίας λογαριασμών εκ μέρους της διοίκησης, τον καθορισμό διαδικασιών και αρμοδιοτήτων κατά τρόπο που να υπάρχει διάκριση των βασικών καθηκόντων, περιορίζοντας την φυσική πρόσβαση σε στοιχεία ενεργητικού και λογιστικά βιβλία κ.λπ.. Εναπόκειται στον ελεγκτή να προσδιορίσει, στα πλαίσια κάθε μεμονωμένου ελεγκτικού έργου, ποιες από τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου μέσα στο όλο σύστημα που έχει θεσπίσει η διοίκηση είναι συναφείς με τους ελεγκτικούς στόχους.
- 2.5. Όταν ένας ελεγκτής αξιολογεί το ελεγκτικό περιβάλλον, προσπαθεί να εκτιμήσει την επίγνωση της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου που έχει η διοίκηση και την αφοσίωση της διοίκησης στην εξασφάλιση του ενδεδειγμένου ελέγχου των δραστηριοτήτων. Από την άλλη πλευρά, κατά την αξιολόγηση ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής εξακριβώνει κατά πόσον έχουν καθιερωθεί οι αναγκαίες διαδικασίες και λειτουργούν αποτελεσματικά, διαρκώς και με συνέπεια.
- 2.6. Στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1** περιγράφονται τα είδη ελέγχων που ένας ελεγκτής μπορεί να συναντήσει σε μια ελεγχόμενη μονάδα.
3. Αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου
- 3.1. Ο ελεγκτής πρέπει, τουλάχιστον, να προβαίνει σε προκαταρκτική αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων που έχουν σχέση με τον έλεγχο. Αυτή η αξιολόγηση πρέπει να είναι επαρκής ώστε να επιτρέπει στον ελεγκτή:
- α) να εκτιμήσει αρχικά τους εγγενείς και ελεγκτικούς κινδύνους που συνδέονται με την εξεταζόμενη δραστηριότητα (βλ. παράρτημα 2 της κατευθυντήριας γραμμής αριθ. 12, "Σημαντικότητα και κίνδυνος του ελέγχου".
 - β) να εκτιμήσει αν οι έλεγχοι φαίνονται, σε αυτό το πρώιμο στάδιο, να είναι επαρκώς αποτελεσματικοί ώστε να μπορεί να υιοθετηθεί η προσέγγιση ελέγχου που βασίζεται στη μελέτη των συστημάτων (SBA). Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να πραγματοποιείται περαιτέρω σε βάθος δοκιμή των ελέγχων και, αν τα αποτελέσματα είναι ικανοποιητικά, μπορεί το σύστημα να θεωρηθεί αξιόπιστο. Αυτό επιτρέπει στον ελεγκτή να μειώσει την έκταση του δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης: για περαιτέρω οδηγίες για την προσέγγιση ελέγχου, βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 13, "Αποδεικτικά στοιχεία και μέθοδος ελέγχου".
- 3.2. Όταν επιλέγεται η προσέγγιση SBA, τότε ο ελεγκτής πρέπει να προβαίνει σε εμπειρισταωμένη αξιολόγηση των συναφών εσωτερικών ελέγχων. Στόχος αυτής της αξιολόγησης είναι να καθορίσει:
- α) ποιοι από τους ελέγχους στα πλαίσια του συστήματος είναι έλεγχοι-κλειδιά, δηλ. έλεγχοι που πρέπει, εφόσον λειτουργούν αποτελεσματικά:
 - να προλαμβάνουν ή να ανακαλύπτουν σημαντικά σφάλματα, ή να προστατεύουν τα περιουσιακά στοιχεία του οργανισμού

- (δημοσιονομικοί έλεγχοι: αξιοπιστία των λογαριασμών)≡
· να διασφαλίζουν συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς
(δημοσιονομικοί έλεγχοι: νομιμότητα και κανονικότητα των σχετικών
πράξεων) ή
 - να διασφαλίζουν ότι δεν υπάρχουν σοβαρές αποτυχίες στην οικονομία,
την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των ελεγχόμενων
δραστηριοτήτων (έλεγχος απόδοσης)≡
- β) τη γενική ποιότητα του συστήματος ελέγχων που είναι συναφείς με το
διενεργούμενο έλεγχο, και συνεπώς το βαθμό αξιοπιστίας που ο ελεγκτής
μπορεί να του αναγνωρίσει, αν από μεταγενέστερους δοκιμαστικούς
ελέγχους προκύπτουν αποδεικτικά στοιχεία ότι το σύστημα έχει
λειτουργήσει αποτελεσματικά σε καθημερινή βάση.
- 3.3. Πρέπει να σημειωθεί ότι, στο στάδιο αυτό, ο ελεγκτής διαμορφώνει άποψη όσον
αφορά τη δυνητική αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού συστήματος που, σύμφωνα με
τις αποφάσεις της πολιτικής και τις οδηγίες της διοίκησης της ελεγχόμενης μονάδας,
θα έπρεπε να υπάρχει. Προτού πραγματικά αναγνωρίσει ως αξιόπιστο αυτό το
σύστημα, είναι αναγκαίο να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητά του στην πράξη,
δηλ. να πραγματοποιήσει δοκιμαστικούς ελέγχους.
- 3.4. Περαιτέρω οδηγίες για την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου περιέχονται στο
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2, και οδηγίες για τους δοκιμαστικούς ελέγχους στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ
3**.
4. Σχέσεις με τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας
- 4.1. Είναι συνήθως κανονική πρακτική να ενημερώνεται η διοίκηση της ελεγχόμενης
μονάδας για κάθε ανεπάρκεια που διαπιστώνεται στα συστήματα του εσωτερικού
ελέγχου της. Ο χρόνος και η μορφή αυτής της κοινοποίησης θα εξαρτάται από τη φύση
και τη σοβαρότητα της διαπιστωθείσας ανεπάρκειας, τους διαθέσιμους διαύλους
επικοινωνίας και το νομικό πλαίσιο του ελέγχου. Είναι συνήθης πρακτική να
καταχωρεί ο ελεγκτής στα έγγραφα εργασίας (working papers) κάθε τέτοια
κοινοποίηση, ώστε να μπορεί να παραπέμπει σε αυτές αργότερα αν χρειαστεί (βλ.
κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 26, "Τεκμηρίωση").

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΕΙΔΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Στη συνέχεια περιγράφονται μερικά είδη ελέγχων που ο ελεγκτής μπορεί να συναντήσει σε πολλούς οργανισμούς και για μερικά ή για συνδυασμό από τα οποία μπορεί να προσπαθήσει να καθορίσει κάποιο βαθμό αξιοπιστίας.

1. Οργανωτικός. Οι ελεγχόμενες μονάδες πρέπει να έχουν οργανόγραμμα, που καθορίζει και κατανέμει τις αρμοδιότητες και προσδιορίζει τις γραμμές αναφοράς για όλες τις πτυχές των πράξεων της μονάδας, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων. Η εκχώρηση εξουσιών ή αρμοδιοτήτων πρέπει να προσδιορίζεται με σαφήνεια.
2. Διάκριση των καθηκόντων. Ένα από τα κυριότερα μέσα ελέγχου είναι η διάκριση εκείνων των αρμοδιοτήτων ή καθηκόντων που, αν συνδυαστούν, επιτρέπουν σε ένα άτομο να καταχωρεί και να επεξεργάζεται μια ολοκληρωμένη πράξη. Ο διαχωρισμός των καθηκόντων μειώνει τον κίνδυνο δόλιου χειρισμού ή σφάλματος και ενισχύει το στοιχείο της επαλήθευσης. Καθήκοντα που πρέπει να διαχωρίζονται περιλαμβάνουν τα καθήκοντα έγκρισης, εκτέλεσης, εποπτείας, καταχώρησης και, στην περίπτωση πληροφορικού λογιστικού συστήματος, τα καθήκοντα ανάπτυξης συστημάτων και καθημερινών πράξεων. Η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου και δημοσιονομικού ελέγχου (όπου προβλέπεται) πρέπει να είναι ανεξάρτητη από την καθημερινή διαχείριση των δραστηριοτήτων.
3. Φυσικός. Αφορά κυρίως την εποπτεία των περιουσιακών στοιχείων και καλύπτει διαδικασίες και μέτρα ασφαλείας με στόχο να εξασφαλίζεται ότι η πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία περιορίζεται στο εξουσιοδοτημένο προσωπικό. Αυτό περιλαμβάνει τόσο την άμεση πρόσβαση όσο και την έμμεση πρόσβαση μέσω της τεκμηρίωσης. Οι έλεγχοι αυτοί αποκτούν σημασία στην περίπτωση πολύτιμων, φορητών, ανταλλάξιμων ή επιθυμητών περιουσιακών στοιχείων.
4. Άδεια και έγκριση. Για όλες τις εκτελεστικές αποφάσεις και πράξεις πρέπει να απαιτείται άδεια ή έγκριση από το κατάλληλο υπεύθυνο πρόσωπο. Τα όρια για τις εγκρίσεις αυτές πρέπει να καθορίζονται.
5. Αριθμητικοί και λογιστικοί. Πρόκειται για ελέγχους στα πλαίσια της λειτουργίας της καταχώρησης με την οποία ελέγχεται ότι οι πράξεις που πρέπει να καταχωρηθούν και να γίνει η επεξεργασία τους έχουν θεωρηθεί, ότι έχουν συμπεριληφθεί όλες και ότι έχουν καταχωρηθεί ορθά και έχει γίνει η επεξεργασία τους με ακρίβεια. Τέτοιοι έλεγχοι περιλαμβάνουν τον έλεγχο της αριθμητικής ακρίβειας των βιβλίων, την τήρηση και τον έλεγχο των αθροισμάτων, ελέγχους συμφωνίας, λογαριασμούς του γενικού καθολικού με συνολικά ποσά και ισοζύγια μετά από διορθώσεις, καθώς και απολογισμό της χρησιμοποίησης εγγράφων.
6. Προσωπικό. Πρέπει να υπάρχουν διαδικασίες που να διασφαλίζουν ότι το προσωπικό έχει ικανότητες ανάλογες με τις ευθύνες του. Αναπόφευκτα, η καλή λειτουργία κάθε συστήματος εξαρτάται από τις γνώσεις και την ακεραιότητα αυτών που το χειρίζονται. Τα προσόντα, η επιλογή και η επιμόρφωση καθώς και τα έμφυτα προσωπικά χαρακτηριστικά του απασχολούμενου προσωπικού είναι σημαντικά στοιχεία που πρέπει να εξετάζονται

κατά τη διαμόρφωση κάθε ελεγκτικού συστήματος.

7. Εποπτεία. Κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει την εποπτεία από αρμόδιους υπαλλήλους των καθημερινών πράξεων και της καταχώρησής τους.
8. Διοίκηση. Είναι έλεγχοι που ασκεί η διοίκηση έξω από τα πλαίσια της καθημερινής ρουτίνας του συστήματος. Περιλαμβάνουν τους ελέγχους γενικής επίβλεψης που ασκεί η διοίκηση, την επανεξέταση των λογαριασμών διαχείρισης και τη σύγκρισή τους με τους προϋπολογισμούς, τη λειτουργία της μονάδας εσωτερικού ελέγχου και κάθε άλλη ειδική διαδικασία επανεξέτασης.
9. Δημοσιονομικός ελεγκτής. Σε μερικά κράτη μέλη, ο δημοσιονομικός ελεγκτής ενεργεί ως αυτόνομο όργανο ελέγχου. Στις περιπτώσεις αυτές, ο δημοσιονομικός ελεγκτής θα έχει εκτεταμένα καθήκοντα, συμπεριλαμβανομένης της χορήγησης έγκρισης εκ των προτέρων για όλες τις προτάσεις που συνεπάγονται δημοσιονομικές επιπτώσεις.

Κανονικά, ο δημοσιονομικός ελεγκτής θα εγκρίνει μια πράξη μόνον όταν πείθεται ότι, μεταξύ άλλων, η πράξη είναι νόμιμη και κανονική, και ότι υπάρχουν επαρκή κεφάλαια.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Για την αξιολόγηση ενός συστήματος είναι χρήσιμο να γίνουν οι ακόλουθες ενέργειες, είτε η αξιολόγηση είναι προκαταρκτική είτε σε βάθος:
 - α) να εντοπιστούν οι κίνδυνοι που είναι συναφείς με τους στόχους του ελέγχου κατά των οποίων ένα αποτελεσματικό σύστημα ελέγχου θα έπρεπε να παρέχει προστασία≡
 - β) με εξέταση των εγχειριδίων των διαδικασιών, των οδηγιών προς το προσωπικό, και με συνέντευξη, κ.λπ. να εξακριβωθούν οι έλεγχοι που τέθηκαν σε εφαρμογή για προστασία από τους διαπιστωθέντες κινδύνους. (Για μια προσέγγιση SBA, είναι επίσης αναγκαίο να εξακριβώνεται ποιοι από αυτούς τους ελέγχους είναι οι έλεγχοι-κλειδιά)≡
 - γ) να τεκμηριώνονται τα αποτελέσματα αυτής της εξέτασης (διαγράμματα ροής, γραπτές περιγραφές...)≡
 - δ) ο ελεγκτής μπορεί επωφελώς να ελέγξει αν κατενόησε το σύστημα παρακολουθώντας μικρό αριθμό πράξεων διαμέσου του συστήματος ("έλεγχος συνεχείας")≡
 - ε) με βάση τους ελέγχους που διαπιστώθηκαν, να αξιολογηθεί η πιθανή αποτελεσματικότητά τους σε σχέση με τους εγγενείς κινδύνους των σχετικών δραστηριοτήτων.
2. Είναι κοινή πρακτική των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (ΑΟΕ) να καταρτίζουν ερωτηματολόγια εσωτερικού ελέγχου (ICQ) ή ερωτηματολόγια ελέγχων-κλειδιών (KCQ) προκειμένου να διευκολύνεται ο ελεγκτής στη διενέργεια αξιολογήσεων αυτού του είδους.
3. Στην προσέγγιση SBA, ο ελεγκτής πρέπει να ολοκληρώνει τη σε βάθος αξιολόγηση καθορίζοντας το βαθμό αξιοπιστίας του συστήματος, αν διαπιστώνεται αργότερα ότι αυτό λειτουργεί στην πράξη αποτελεσματικά. Κατά κανόνα, το σύστημα θα κρίνεται ως:

<u>Ταρίστο</u>	-	αν όλοι οι κίνδυνοι αντιμετωπίζονται κατάλληλα από ελέγχους που φαίνεται να λειτουργούν αποτελεσματικά
<u>Καλό</u>	-	αν όλοι οι κίνδυνοι αντιμετωπίζονται κατάλληλα από ελέγχους που φαίνεται να λειτουργούν αποτελεσματικά με ασήμαντες μόνο εξαιρέσεις
<u>Αρκετά καλό</u>	-	αν όλοι οι κίνδυνοι αντιμετωπίζονται σε κάποιο βαθμό από ελέγχους που μπορεί μερικές φορές να αποτυγχάνουν
<u>Κακό</u>	-	δεν αντιμετωπίζονται όλοι οι κίνδυνοι από τους ελέγχους και/ή είναι πιθανό να αποτυγχάνει συχνά ο έλεγχος.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3: ΔΟΚΙΜΑΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

1. Διενέργεια δειγματοληπτικού ελέγχου συμφωνίας
 - 1.1. Όταν ακολουθείται η προσέγγιση SBA, δεν αρκεί μόνο να γίνεται η σε βάθος

αξιολόγηση των εσωτερικών ελέγχων. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να εξακριβώσει αν οι έλεγχοι έχουν πράγματι λειτουργήσει αποτελεσματικά και με συνέπεια καθ' όλη την ελεγχόμενη περίοδο: είναι αναγκαίο να διενεργήσει δοκιμαστικούς ελέγχους.

- 1.2. Τυπικά οι έλεγχοι-κλειδιά που έχουν διαπιστωθεί πρέπει να υποβληθούν σε έλεγχο με την εξέταση δείγματος συναλλαγών ή πράξεων που υπήρξαν αντικείμενο εκείνων των ελέγχων. Επειδή ο ελεγκτής επιδιώκει να εκτιμήσει την πρακτική αποτελεσματικότητα των ελέγχων, η δειγματοληπτική μέθοδος και η φύση των πραγματοποιούμενων ελέγχων πρέπει να διασφαλίζουν ότι:

- α) συλλέγονται αποδεικτικά στοιχεία της συνεπούς διενέργειας του ελέγχου σχετικά με το χρόνο (σημ.: περίοδοι απουσίας προσωπικού σε θέσεις-κλειδιά, κ.λπ.)≡

- β) συλλέγονται αποδεικτικά στοιχεία της συνεπούς διενέργειας του ελέγχου σε όλα τα είδη πράξεων που επεξεργάζεται το σύστημα (σημ.: σημαντικές πράξεις, αλλά με αντικείμενο μικρής αξίας≡ ασυνήθιστες πράξεις≡ πράξεις που επανεξετάζονται μετά από προηγούμενη απόρριψή τους από το σύστημα, κ.λπ.).

- 1.3. Ο ελεγκτής είναι αυτός που πρέπει να κρίνει πόσες πράξεις πρέπει να εξεταστούν προκειμένου να συλλεγούν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία όσον αφορά την ικανοποιητική λειτουργία ενός ελέγχου. Τυπικά, το ελάχιστο δείγμα είναι 30 και σε μερικές περιπτώσεις θα χρειαστούν περισσότερες από 100 πράξεις. Τα εξής σημεία πρέπει να εξεταστούν για την κρίση αυτή:

- α) η σπουδαιότητα του ελέγχου στα πλαίσια του όλου συστήματος≡

- β) ο βαθμός στον οποίο ο ελεγκτής επιθυμεί να βασιστεί στην ικανοποιητική λειτουργία του ελέγχου και το σχετικό χρονικό διάστημα≡

- γ) η έκταση και η φύση των πράξεων που επεξεργάζεται το σύστημα≡

- δ) το γεγονός ότι οι περισσότεροι δοκιμαστικοί έλεγχοι παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία όχι για το ότι λειτούργησε ο έλεγχος, αλλά για το ότι δεν απέτυχε ("αρνητική" απόδειξη).

- 1.4. Μολονότι οι περισσότεροι δοκιμαστικοί έλεγχοι παρέχουν Ααρνητικά@ αποδεικτικά στοιχεία, ο ελεγκτής χρειάζεται επίσης να έχει το νου του για δυνατότητες να συλλέξει θετικά αποδεικτικά στοιχεία για την αποτελεσματική λειτουργία των ελέγχων. Αυτό μπορεί να γίνει αναζητώντας παραδείγματα όπου από τους ελέγχους εντοπίστηκαν λάθη ή παρεκκλίσεις.

- 1.5. Ο χρόνος διενέργειας των δοκιμαστικών ελέγχων δημιουργεί ιδιαίτερα προβλήματα: ο ελεγκτής πρέπει να αναζητήσει αποδεικτικά στοιχεία για την αποτελεσματική λειτουργία των ελέγχων καθ' όλη την περίοδο για την οποία επιθυμεί να στηριχθεί σε αυτούς. Αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά τον προγραμματισμό και την πραγματοποίηση των δειγματοληπτικών ελέγχων συμφωνίας.

2. Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των δοκιμαστικών ελέγχων

- 2.1. Μετά την ολοκλήρωση των δοκιμαστικών ελέγχων, ο ελεγκτής πρέπει να εκφέρει τελική κρίση για το βαθμό αξιοπιστίας του συστήματος των ελέγχων, και συνεπώς για την έκταση του δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης που θα χρειαστεί να διενεργήσει προκειμένου να επιτύχει το απαιτούμενο εν γένει επίπεδο διαβεβαίωσης (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 12, "Σημαντικότητα και κίνδυνος του ελέγχου").
- 2.2. Το επίπεδο διαβεβαίωσης που μπορεί να επιτευχθεί στα πλαίσια της προσέγγισης που βασίζεται στη μελέτη των συστημάτων (SBA) εξαρτάται πρώτα από την αρχική αξιολόγηση του συστήματος από τον ελεγκτή. Τα αποτελέσματα των δοκιμαστικών ελέγχων παρέχουν στον ελεγκτή πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία για τη λειτουργία εκείνου του συστήματος, πράγμα που του επιτρέπει να επιβεβαιώνει ή να επανεκτιμά την αρχική του γνώμη. Γενικές οδηγίες για το επίπεδο διαβεβαίωσης που μπορεί να επιτευχθεί δίνονται στο προσάρτημα στο παρόν παράρτημα.
- 2.3. Οι σχέσεις μεταξύ βαθμών διαβεβαίωσης και επιπέδων στατιστικής εμπιστοσύνης όσον αφορά τους δειγματοληπτικούς ελέγχους επαλήθευσης είναι κανονικά θέμα της πολιτικής του ΑΟΕ.
3. Συνδυασμός δοκιμαστικών ελέγχων και ελέγχων επαλήθευσης
- 3.1. Δεν υπάρχει κατ' αρχήν αντίρρηση να πραγματοποιεί ο ελεγκτής ταυτόχρονα δοκιμαστικό έλεγχο και έλεγχο επαλήθευσης σε ένα συγκεκριμένο δείγμα. Μολονότι αναγνωρίζεται ότι αυτό μπορεί να αποτελεί αποτελεσματική χρησιμοποίηση των ελεγκτικών πόρων, πρέπει εντούτοις να ληφθεί μέριμνα για το σαφή διαχωρισμό των δύο ειδών ελέγχου που έχουν σε μεγάλο βαθμό διαφορετικούς στόχους. Πρέπει επίσης να ληφθεί μέριμνα ώστε να τεκμηριώνονται κατάλληλα τα αποτελέσματα σε τέτοιες περιπτώσεις (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 26, ΑΤεκμηρίωση@).

Παράρτημα 3, σελίδα 46

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3, Προσάρτημα: ΕΠΙΠΕΔΟ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΔΟΚΙΜΑΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ ΠΟΥ ΒΑΣΙΖΕΤΑΙ ΣΤΗ ΜΕΛΕΤΗ ΤΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Συμπεράσματα της σε βάθος αξιολόγησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου πριν από τους δοκιμαστικούς ελέγχους	Τελική αξιολόγηση και βαθμός αξιοπιστίας			
	Από τους δοκιμαστικούς ελέγχους δεν διαπιστώνονται παρεκκλίσεις	Από τους δοκιμαστικούς ελέγχους διαπιστώνονται μόνο μερικές μικρές παρεκκλίσεις	Από τους δοκιμαστικούς ελέγχους διαπιστώνονται μερικές σημαντικές παρεκκλίσεις	Από τους δοκιμαστικούς ελέγχους διαπιστώνονται εκτεταμένες παρεκκλίσεις
Το σύστημα ελέγχου φαίνεται άριστο. Αντιμετωπίζονται όλοι οι σημαντικοί κίνδυνοι και οι έλεγχοι φαίνονται αποτελεσματικοί = τΑριστο	Υψηλός	Μέσος	Χαμηλός/μηδαμινός	Μηδαμινός
Το σύστημα ελέγχου φαίνεται λογικό. Αντιμετωπίζονται οι περισσότεροι σημαντικοί κίνδυνοι και/ή οι έλεγχοι φαίνονται να είναι γενικά αποτελεσματικοί = Καλό	Μέσος	Μέσος/χαμηλός	Χαμηλός/μηδαμινός	Μηδαμινός
Το σύστημα ελέγχου φαίνεται γενικά λογικό, αλλά υπάρχει κίνδυνος μερικών αποτυχιών του ελέγχου = Αρκετά καλό	Χαμηλός	Χαμηλός/μηδαμινός	Χαμηλός/μηδαμινός	Μηδαμινός
Το σύστημα ελέγχου δεν φαίνεται ικανοποιητικό. Δεν αντιμετωπίζονται οι κίνδυνοι και/ή πιθανές αποτυχίες του ελέγχου = Κακό	Μηδαμινός	Μηδαμινός	Μηδαμινός	Μηδαμινός

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI**

Αριθ. 22

ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημεία</u>
Παραπομπές στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI	1
Πεδίο εφαρμογής της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής	2
Βασικές έννοιες και ορισμοί	3
Σχεδιασμός του ελέγχου των συστημάτων πληροφοριών και απαιτούμενο προσωπικό	4
Διενέργεια ελέγχου σχετικά με τους γενικούς ελέγχους (όσον αφορά την εγκατάσταση πληροφορικής)	5
Έλεγχος των εφαρμογών πληροφορικής	6
Τεχνικές ελέγχου με τη βοήθεια ηλεκτρονικού υπολογιστή (ΤΕΗΥ)	7
Έλεγχος των υπό ανάπτυξη συστημάτων	8
Γενικοί έλεγχοι Β (σχετικά με την εγκατάσταση πληροφορικής)Β θέματα γενικής διαχείρισης Β Στόχοι του ελέγχου και παραδείγματα τεχνικών ελέγχου	Παράρτημα 1
Έλεγχος των εφαρμογών πληροφορικής Β στόχοι του ελέγχου και παραδείγματα τεχνικών ελέγχου	Παράρτημα 2
Απαιτήσεις σχετικά με τον έλεγχο των εφαρμογών πληροφορικής	Παράρτημα 3

1. Παραπομπές στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI
- 1.1. Η επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (παράγραφος 51, εδάφιο β)) ορίζει ότι:

"Τόσο ο ελεγκτής όσο και το ΑΟΕ πρέπει να διαθέτουν τις απαιτούμενες αρμοδιότητες.@"

1.2. Η επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (παράγραφος 86) ορίζει ότι:

"... Το ΑΟΕ πρέπει να διαθέτει το σύνολο των πλέον σύγχρονων μεθοδολογιών στον τομέα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των τεχνικών που βασίζονται στην ανάλυση των συστημάτων, των μεθόδων αναλυτικής εξέτασης, στατιστικής δειγματοληψίας και των μέσων ελέγχου των αυτοματοποιημένων συστημάτων πληροφοριών.

1.3. Η επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (παράγραφος 144) ορίζει ότι:

Α΄Όταν τα συστήματα λογιστικής ή άλλα συστήματα πληροφοριών λειτουργούν βάσει ηλεκτρονικού υπολογιστή, ο ελεγκτής πρέπει να εξακριβώνει κατά πόσο οι εσωτερικοί έλεγχοι λειτουργούν ορθά ώστε να εξασφαλίζεται η ακεραιότητα, η αξιοπιστία και η πληρότητα των δεδομένων@.

1.4. Η επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (παράγραφος 153) ορίζει ότι:

"...΄Όταν τα στοιχεία που προέρχονται από σύστημα πληροφορικής αποτελούν σημαντικό μέρος του ελέγχου και η αξιοπιστία τους έχει αποφασιστική σημασία για την επίτευξη του στόχου του ελέγχου, οι ελεγκτές πρέπει να πείθονται ότι τα στοιχεία είναι αξιόπιστα και συναφή@.

2. Πεδίο εφαρμογής της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής

2.1. Σήμερα οι περισσότερες διοικητικές και χρηματοοικονομικές λειτουργίες πραγματοποιούνται μέσω συστημάτων πληροφορικής. Ο όρος *συστήματα πληροφοριών* (ΣΠ) χρησιμοποιείται γενικώς για όλα τα συστήματα του είδους αυτού, ανεξάρτητα από τη δυναμικότητα ή το είδος της τεχνολογίας που αφορούν.

2.2. Η παρούσα κατευθυντήρια γραμμή εφαρμόζεται τη μεθοδολογία που πρέπει να εφαρμόζεται για τον έλεγχο των συστημάτων πληροφοριών του είδους αυτού. Στόχο της αποτελεί η παροχή κατευθυντήριων γραμμών στο επίπεδο που απαιτείται, στον ελεγκτή που ασκεί γενικά ελεγκτικά καθήκοντα, ο οποίος είναι εξοικειωμένος με τα θέματα και τις μεθόδους ελέγχου των ΣΠ, μπορεί να εκτελέσει απλά καθήκοντα ελέγχου στον τομέα αυτό και έχει τη δυνατότητα να προσφεύγει στη βοήθεια εμπειρογνομόνων στον τομέα του ελέγχου ΣΠ προκειμένου να επιτυγχάνονται οι γενικοί στόχοι σχετικά με τον έλεγχο⁽¹⁾. Στο πλαίσιο της κατευθυντήριας γραμμής δεν επιχειρείται η παρουσίαση λεπτομερών εξειδικευμένων πληροφοριών στους εξαιρετικά τεχνικούς τομείς που αφορά το αντικείμενο. Η εμβέλεια του ελεγκτικού έργου σχετικά με τα ΣΠ που απαιτείται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση εξετάζεται στα σημεία 4.5 - 4.7 παρακάτω και πρέπει να προσδιορίζεται με γνώμονα τους γενικούς στόχους του διενεργούμενου ελέγχου.

(1) επίπεδο αρμοδιότητας 1, όπως καθορίζεται στο έγγραφο που τιτλοφορείται IT audit curriculum for INTOSAI

2.3. Τα συστήματα πληροφοριών, στις περιπτώσεις που έχουν θεσπιστεί ρητά με κανονισμό, είναι δυνατό να έχουν ιδιαίτερη σημασία στο πλαίσιο των ελέγχων που αφορούν τις δραστηριότητες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα συστήματα του είδους αυτού είναι δυνατό να έχουν ως προορισμό τη διευκόλυνση της εφαρμογής ενός σημαντικού στοιχείου της πολιτικής της ΕΕ (όπως είναι π.χ. το ηλεκτρονικό σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών για τον έλεγχο του ΦΠΑ (VIES) που θεσπίστηκε με τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 218/92). Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι κανονισμοί προβλέπουν ορισμένες πλευρές του ελέγχου ΣΠ (π.χ. σχετικά με την έγκριση των οργανισμών πληρωμών, κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 1663/95)· σε άλλες περιπτώσεις (για παράδειγμα, το ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης και ελέγχου σχετικά με πληρωμές στο γεωργικό τομέα (κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 3508/92) το σύστημα πληροφορικής που έχει τεθεί σε εφαρμογή αποτελεί, αυτό καθαυτό, ουσιώδες μέσο του ελέγχου που ασκείται σχετικά με τις πληρωμές της ΕΕ.

3. Βασικές έννοιες και ορισμοί

3.1. Η ύπαρξη τεχνολογίας των πληροφοριών δεν ασκεί άμεση επίδραση στους στόχους ενός ελέγχου, συνεπάγεται όμως ειδικούς προβληματισμούς σχετικά με τον έλεγχο και μπορεί να συνεπάγεται τροποποιήσεις στη μέθοδο του ελέγχου.

3.2. Στο πλαίσιο της τεχνολογίας των πληροφοριών δημιουργούνται δύο συγκεκριμένα προβλήματα για τους ασκούντες τη διαχείριση και τους ελεγκτές:

- τόσο οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές όσο και τα δίκτυα, όπως και κάθε άλλη μορφή τεχνολογίας, μπορούν εύκολα να παύσουν να λειτουργούν και να υποστούν ζημιές. Επομένως, από τη στιγμή που ένας οργανισμός ή μια λειτουργία εξαρτώνται από την τεχνολογία των πληροφοριών, ο σχεδιασμός της αντιμετώπισης έκτακτων αναγκών καθίσταται σημαντικότερος από ό,τι κατά το παρελθόν και στο πλαίσιο του πρέπει να λαμβάνονται επαρκώς υπόψη τα τεχνικά θέματα.
- τα δεδομένα και τα προγράμματα που τηρούνται στο πλαίσιο συστημάτων πληροφορικής είναι άυλα (δεν είναι απτά), είναι δε δυνατό ένα άτομο να έχει πρόσβαση σε αυτά και να τα μεταβάλει χωρίς να αφήσει ίχνη. Τόσο οι ασκούντες τη διαχείριση όσο και οι ελεγκτές πρέπει να λαμβάνουν ειδικά μέτρα ώστε να εξακριβώνουν την αξιοπιστία, την ακεραιότητα και τον εμπιστευτικό χαρακτήρα κάθε δεδομένου που απορρέει από ηλεκτρονικούς υπολογιστές.

3.3. Κατά συνέπεια, αναπτύχθηκαν γενικώς αποδεκτές τεχνικές ελέγχου. Ο έλεγχος ΣΠ αφορά την αξιολόγηση αυτών των ελέγχων. Πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των διαφόρων συνιστωσών του ελέγχου ΣΠ, διότι απαιτούν ειδικότητες, τεχνικές και χρονοδιαγράμματα που δίστανται· επίσης συμβάλλουν με διαφορετικούς τρόπους στο συνολικό ελεγκτικό έργο. Καθεμιά από τις συνιστώσες αυτές εξετάζεται εκτενέστερα παρακάτω, σε άλλο σημείο της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής.

Διενέργεια ελέγχου σχετικά με τους γενικούς ελέγχους (όσον αφορά την εγκατάσταση πληροφορικής)

- 3.4. Προορισμός των γενικών ελέγχων που έχουν τεθεί σε εφαρμογή είναι η άσκηση ελέγχου στο σύνολο ενός συστήματος ή ενός δικτύου πληροφορικής. Η επίδραση της ποιότητας των εν λόγω ελέγχων διαχέεται σε όλες τις εφαρμογές που λειτουργούν στο εν λόγω περιβάλλον: για παράδειγμα, αν υπάρχουν ανεπάρκειες στον έλεγχο της πρόσβασης στο επίπεδο ενός συστήματος ή σε ολόκληρο δίκτυο, είναι πολύ πιθανό όλες οι εφαρμογές να είναι ευπαθείς στη μη εγκεκριμένη πρόσβαση, ανεξάρτητα από τους ειδικούς ελέγχους πρόσβασης στο πλαίσιο των εφαρμογών αυτών καθεαυτών.
- 3.5. Οι περισσότεροι ελεγκτές χρειάζονται την υποστήριξη εμπειρογνομόνων ΣΠ προκειμένου να ασκήσουν πλήρη έλεγχο στους γενικούς ελέγχους. Εντούτοις, δεν είναι πάντα αναγκαίο να διενεργούνται πλήρεις έλεγχοι. Οι ελεγκτές που ασκούν γενικά ελεγκτικά καθήκοντα είναι δυνατό, χωρίς να προβούν σε πλήρη επισκόπηση των γενικών ελέγχων, να μπορούν να αποκομίσουν επαρκείς αποδείξεις που να εξασφαλίζουν ότι τα δεδομένα είναι πλήρη και ορθά και ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι που καλύπτουν τον υπολογιστή λειτουργούν επαρκώς κατά το μέτρο που παρεμβαίνουν στο πλαίσιο συγκεκριμένου ελέγχου.
- 3.6. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι ελεγκτές που ασκούν γενικά ελεγκτικά καθήκοντα μπορούν να βασίζονται σε εκθέσεις τρίτων (ΕΤ) προερχόμενες από ελεγκτές ειδικευμένους σε ΣΠ. Αυτές οι εκθέσεις τρίτων καλύπτουν συνήθως τους γενικούς ελέγχους που αφορούν κέντρα και/ή εφαρμογές πληροφορικής. Όσον αφορά τις συνέπειες της χρησιμοποίησης αποδεικτικών στοιχείων του είδους αυτού, βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 25, ΑΧρησιμοποίηση της εργασίας άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων. Εάν δεν υπάρχουν εκθέσεις τρίτων, οι ελεγκτές που ασκούν γενικά ελεγκτικά καθήκοντα πρέπει εντούτοις να προβαίνουν πάντα σε αξιολόγηση ορισμένων μη τεχνικής φύσεως γενικών ελέγχων: βλέπε σημείο 5.1 παρακάτω.

Έλεγχος των εφαρμογών πληροφορικής

- 3.7. Ο έλεγχος των εφαρμογών πληροφορικής συνίσταται στην αξιολόγηση των ειδικών εσωτερικών ελέγχων που ασκούνται στα εισερχόμενα δεδομένα, στην επεξεργασία, στα αρχεία δεδομένων και στα εξερχόμενα δεδομένα συγκεκριμένης λειτουργίας. Όλοι οι ελεγκτές που διενεργούν έλεγχο βάσει ανάλυσης συστημάτων σχετικά με τις διοικητικές λειτουργίες όπου χρησιμοποιείται τεχνολογία πληροφοριών, πρέπει να λαμβάνουν υπόψη την πλευρά αυτή του ελέγχου ΣΠ.
- 3.8. Οι έλεγχοι σχετικά με τις εφαρμογές πληροφορικής δεν έχουν κατ= ανάγκη ιδιαίτερα τεχνικό χαρακτήρα. Οι ελεγκτές που ασκούν γενικά ελεγκτικά καθήκοντα θα πρέπει

να ζητούν τη βοήθεια εμπειρογνομόνων των ΣΠ όταν οι έλεγχοι των εφαρμογών είναι εξαιρετικά περίπλοκοι ή τεχνικοί και όταν δεν διενεργούνται ικανοποιητικοί αντισταθμιστικοί έλεγχοι στην περιοχή χρήστη. Εντούτοις, πολλές εφαρμογές έχουν σχεδιαστεί έτσι ώστε να παρέχεται οριστική εξασφάλιση στους διαχειριστές χρηστών ότι τόσο τα δεδομένα όσο και η επεξεργασία λειτουργούν ορθά, χωρίς να απαιτείται να είναι οι ίδιοι ειδικοί στα ΣΠ. Στην περίπτωση αυτή, οι δοκιμαστικοί έλεγχοι και οι διαδικασίες (συμπεριλαμβανομένων των χειρόγραφων διαδικασιών) που εφαρμόζει συνήθως το προσωπικό που είναι χρήστες είναι δυνατό να παρέχουν επαρκείς εγγυήσεις ότι τόσο τα δεδομένα όσο και τα παραγόμενα στοιχεία είναι αξιόπιστα. Το επίπεδο αυτό βεβαιότητας θα είναι επίσης επαρκές για τους ελεγκτές σε πολλές καταστάσεις ελέγχου.

Τεχνικές έλεγχου με τη βοήθεια ηλεκτρονικού υπολογιστή (TEHY)

- 3.9. Ο όρος TEHY χρησιμοποιείται για πολλές προγραμματισμένες διαδικασίες και πακέτα λογισμικού που μπορούν να χρησιμοποιούν οι ελεγκτές προκειμένου να πραγματοποιούν δοκιμαστικούς ελέγχους σχετικά με τους ελέγχους ή (ακόμη συχνότερα) να ταξινομούν, να παραβάλλουν ή να εξάγουν δεδομένα για πιο εμπειρισματομένο έλεγχο. Κατά τη χρησιμοποίηση TEHY, έχει πρωταρχική σημασία να εξακριβώνεται εάν τα χρησιμοποιούμενα από τον ελεγκτή δεδομένα είναι πράγματι πλήρη και ορθά Β βλέπε σημείο 7.2.
- 3.10. Στο πλαίσιο των TEHY μπορεί να είναι αναγκαίο να ζητηθεί η βοήθεια εμπειρογνομόνων. Μολονότι ορισμένα προϊόντα TEHY που διατίθενται στην αγορά μπορούν να τα χρησιμοποιούν σχετικά εύκολα οι ελεγκτές που ασκούν γενικά ελεγκτικά καθήκοντα, όταν μια εργασία είναι περίπλοκη ή όταν τα δεδομένα δεν είναι διαθέσιμα στη μορφή που απαιτεί το πακέτο λογισμικού, τότε απαιτούνται πιο εξειδικευμένα προσόντα προγραμματισμού. Στην περίπτωση αυτή, οι TEHY μπορεί να αποδειχθεί ότι αποτελούν μέσο δαπανηρής χρήσης των πόρων του ελέγχου. Η απόφαση σχετικά με το κατά πόσο αυτές είναι αναγκαίες, καθώς και ο σχεδιασμός των διαδικασιών, θα πρέπει να εξαρτώνται κατά πολύ από τους στόχους του ελέγχου.

Έλεγχος των υπό ανάπτυξη συστημάτων

- 3.11. Οι έλεγχοι που ασκούνται στα υπό ανάπτυξη συστήματα καλύπτουν δύο βασικές πλευρές:
- τη *διαχείριση* των εργασιών στο πλαίσιο της ανάπτυξης ενός συστήματος. Αυτό μπορεί να αποτελέσει το αντικείμενο ελέγχου απόδοσης (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 41, ΑΈλεγχος απόδοσης@).
 - την καταλληλότητα του *σχεδιασμού του συστήματος* ώστε να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του εσωτερικού ελέγχου της λειτουργίας (κανονικά θα πρέπει να

καθορίζονται από τους διαχειριστές χρηστών).

- 3.12. Εξάλλου, ανεξάρτητα δε από το αν διενεργούν ή όχι τυπικούς ελέγχους στα υπό ανάπτυξη συστήματα, τα ΑΟΕ πρέπει να εξακριβώνουν κατά πόσο οι νέες εφαρμογές που υπόκεινται στον έλεγχο τους έχουν σχεδιαστεί έτσι ώστε να μπορούν να ελέγχονται αποτελεσματικά.

4. Σχεδιασμός του ελέγχου των συστημάτων πληροφοριών και απαιτούμενο προσωπικό

Απαιτούμενο προσωπικό και κατάρτιση

- 4.1. Δεδομένου ότι επί του παρόντος υπάρχουν ελάχιστες λειτουργίες χωρίς να έχουν κάποια συνιστώσα πληροφορικής, κάθε ελεγκτής οφείλει να γνωρίζει τον τρόπο με τον οποίο επιδρά η παρουσία ηλεκτρονικών υπολογιστών στην αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου. Αυτή η γενική απαίτηση πρέπει να αντικατοπτρίζεται στα προγράμματα κατάρτισης.
- 4.2. Για να αποκτήσει ένας ελεγκτής ειδικότητα στον έλεγχο ΣΠ απαιτείται συμπληρωματική κατάρτιση. Οι εμπειρογνώμονες δε των ΣΠ δεν είναι συνήθως καταρτισμένοι σχετικά με τον έλεγχο αξιολόγησης σε επίπεδο ισότιμο με εκείνο ενός ελεγκτή. Επομένως, πρέπει να μεριμνάται ώστε το προσωπικό που πρόκειται να ειδικευθεί στον έλεγχο ΣΠ να αποκτά και να διατηρεί ένα κατάλληλο επίπεδο γνώσεων, τόσο σχετικά με τα ΣΠ όσο και με τον έλεγχο. Υπάρχουν ειδικά χαρακτηριστικά τυπικών προσόντων τα οποία μπορούν να αποτελέσουν μέτρο αξιολόγησης των γνώσεων αυτών. Οι ειδικευμένοι στον έλεγχο ΣΠ ελεγκτές αποτελούν συχνά σπάνιο είδος, οι υπηρεσίες των οποίων πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο για θέματα ύψιστου ενδιαφέροντος. Εφόσον έτσι έχουν τα πράγματα, εξυπακούεται ότι πρέπει να ζητείται η συνδρομή των ειδικευμένων στον έλεγχο ΣΠ μόνον όταν οι στόχοι του ελέγχου και η περιπλοκότητα των συστημάτων πληροφοριών καθιστούν αναγκαία την προσφυγή στις ειδικές γνώσεις τους. Στο τμήμα που ακολουθεί, το οποίο αφορά το σχεδιασμό, παρέχονται κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με το θέμα αυτό.
- 4.3. Οι ελεγκτές που ασκούν γενικά ελεγκτικά καθήκοντα, μπορούν να εκπαιδευτούν στη χρήση των προϊόντων της ΤΕΗΥ, χωρίς να είναι υποχρεωμένοι να ειδικευθούν πλήρως στα ΣΠ.

- 4.4 Τα επίπεδα των κανόνων ασφάλειας και ελέγχου των ΣΠ δεν είναι απόλυτα. Ένα πολύ υψηλό επίπεδο ελέγχου (Ατεχνολογικός υπερεξοπλισμός@) είναι δαπανηρό και, συνήθως, αναποτελεσματικό. Το φάσμα των ελέγχων που τίθενται σε εφαρμογή πρέπει να είναι κατάλληλο για το σκοπό και τη χρήση κάθε συστήματος, συνήθως δε αποτελεί μίγμα αυτοματοποιημένων και χειροκίνητων διαδικασιών. Είναι δυνατό να υπάρχουν αποτελεσματικοί έλεγχοι στο πλαίσιο των χειροκίνητων διαδικασιών σχετικά με την επεξεργασία μέσω υπολογιστή σε περιοχές χρήστη ή σε δραστηριότητες διαχείρισης χρηστών. Κατά συνέπεια, τα συστήματα πληροφοριών δεν πρέπει να εξετάζονται μεμονομένα, αλλά ως στοιχεία του γενικού ελέγχου του συνόλου της διοικητικής ή χρηματοοικονομικής λειτουργίας της οποίας αποτελούν μέρος. Μόνο κατ' αυτό τον τρόπο μπορεί ο ελεγκτής να προσδιορίσει, βάσει πραγματικών στοιχείων, τον κατάλληλο κανόνα ελέγχου και να εκτιμήσει την αλληλεπίδραση μεταξύ των τεχνικών ελέγχων και των ελέγχων χρηστών.
- 4.5 Κατά το στάδιο του σχεδιασμού, πρέπει να συγκεντρώνονται πληροφορίες προκειμένου να αποφασίζεται η εμβέλεια του ελέγχου ΣΠ που θα διενεργηθεί. Κατά το στάδιο αυτό, μπορεί να είναι χρήσιμο να ζητηθεί η γνώμη ενός ελεγκτή ΣΠ, προκειμένου με τη βοήθειά του να ληφθούν οι αποφάσεις σχετικά με τις προτεραιότητες. Συγκεκριμένα, πρέπει να αποφασιστεί αν είναι αναγκαία η επισκόπηση των γενικών ελέγχων, καθώς και ο βαθμός κατά τον οποίο θα χρειαστεί να χρησιμοποιηθεί ΤΕΗΥ. Εφόσον, και στις δύο περιπτώσεις, η προσφυγή σε πόρους εμπειρογνομόνων μπορεί να αντιπροσωπεύει ένα δαπανηρό αίτημα, θα είναι ενδεχόμενος αναγκαίο να εφαρμόζονται αυστηρές προτεραιότητες κατά την προσφυγή στις υπηρεσίες ελεγκτών ειδικευμένων στα ΣΠ.
- 4.6 *Μέσα από το πρίσμα των γενικών στόχων του ελέγχου, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι παρακάτω παράγοντες:*
- ο βαθμός κατά τον οποίο στο πλαίσιο της οικείας λειτουργίας χρησιμοποιείται επεξεργασία μέσω υπολογιστή ή τηρούνται στοιχεία σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές·
 - το μέτρο κατά το οποίο αποδεικνύεται η ορθότητα της επεξεργασίας και των δεδομένων, στο βαθμό που είναι αναγκαία για τη λειτουργία, με ελέγχους στην περιοχή χρήστη, συμπεριλαμβανομένων των διαδικασιών της διαχείρισης χρηστών·
 - η περιπλοκότητα της επεξεργασίας μέσω υπολογιστή, ιδίως ο βαθμός κατά τον οποίο στο πλαίσιο της λειτουργίας χρησιμοποιούνται δεδομένα που έχουν παραχθεί από προγράμματα πληροφορικής (σε αντίθεση με τα δεδομένα που απλώς καταχωρούνται, ταξινομούνται ή αναλύονται από την εφαρμογή)·
 - το μέγεθος της εγκατάστασης: για παράδειγμα, μπορεί να είναι ουσιαστικά αδύνατη η διενέργεια ικανοποιητικών γενικών ελέγχων, διότι δεν υπάρχει αρκετό προσωπικό ώστε να καθίσταται δυνατός ο επαρκής διαχωρισμός των καθηκόντων.

Για παράδειγμα, αυτό θα συμβαίνει σε περίπτωση που δεν θα μπορεί να γίνεται πλήρης διαχωρισμός μεταξύ των καθηκόντων προγραμματιστών, χειριστών και διαχειριστών πρόσβασης·

- η ευαισθησία των δεδομένων και οι υποχρεώσεις προστασίας των δεδομένων⁽²⁾.
- κάθε ειδική δυσχέρεια σχετικά με την παρακολούθηση της πορείας διαχείρισης/ελέγχου. Στα παλαιότερα ή πλημμελώς σχεδιασμένα συστήματα είναι ενδεχόμενο να ενυπάρχουν προβλήματα, για παράδειγμα κατά την ανίχνευση των λεπτομερειών στις οποίες βασίζονται τα δεδομένα που έχουν καταλογιστεί ως σύνολα ή κατά την αποκόμιση βεβαιότητας ότι στα σύνολα περιλαμβάνονται όλες οι σχετικές πράξεις. Αυτό θα καταστήσει περισσότερο αναγκαία τη χρησιμοποίηση από τον ελεγκτή ΤΕΗΥ, απλώς για να εξακριβώσει κατά πόσο τα στοιχεία είναι ορθά.

- 4.7 Σε περίπτωση που αποδεικνύεται η ορθότητα τόσο των δεδομένων όσο και της επεξεργασίας, στο βαθμό που απαιτείται για τον διενεργούμενο έλεγχο, με αντισταθμιστικούς ελέγχους που πραγματοποιούνται στην περιοχή χρήστη (συμπεριλαμβανομένων των διαδικασιών διαχείρισης χρηστών), είναι ενδεχόμενο να είναι περιττή η τεχνική επισκόπηση των γενικών ελέγχων στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή, ο ελεγκτής που ασκεί γενικά ελεγκτικά καθήκοντα θα πρέπει εντούτοις να ζητεί και να λαμβάνει εκθέσεις τρίτων ή να καλύπτει ο ίδιος τα θέματα διαχείρισης των ΣΠ που αναφέρονται στο σήμειο 5.1.

5. Διενέργεια ελέγχων σχετικά με τους γενικούς ελέγχους (όσον αφορά την εγκατάσταση πληροφορικής)

- 5.1 Οι τομείς τους οποίους καλύπτουν οι έλεγχοι που ασκούνται σχετικά με τους γενικούς ελέγχους παρατίθενται παρακάτω. Οι τέσσερις πρώτοι αφορούν γενικά θέματα διαχείρισης τα οποία πρέπει να λαμβάνουν υπόψη οι ελεγκτές που ασκούν γενικά ελεγκτικά καθήκοντα, ακόμη και όταν δεν εξετάζονται οι τεχνικές πλευρές.

Γενικά θέματα διαχείρισης

⁽²⁾ Για όλη την ΕΕ γενικά, βλέπε οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου αριθ. 95/46/ΕΚ της 24.10.1995 για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών, Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 281, 23.11.1995, σ.31.

- οργανωτικά: στρατηγικός σχεδιασμός, δομή και διάυλοι ενημέρωσης της υπηρεσίας πληροφορικής, επαρκής διαχωρισμός καθηκόντων εντός της υπηρεσίας,
- πολιτική ασφάλειας στον τομέα της πληροφορικής: υφίσταται, είναι επαρκής έχει γνωστοποιηθεί και ακολουθείται,
- συνέχεια: ρυθμίσεις εφεδρείας και επιφυλακής,
- διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων πληροφορικής.

Ειδικά θέματα τεχνικής φύσεως

- έλεγχοι λογικής και φυσικής πρόσβασης: λεπτομερής εκτέλεση,
- πράξεις: κάθε εργασία που πραγματοποιείται μέσω υπολογιστή εγκρίνεται δεόντως και τυγχάνει πλήρους, ακριβούς και άμεσης επεξεργασίας,
- λογισμικό συστήματος (συμπεριλαμβανομένων των ειδικών περιορισμών πρόσβασης),
- συντήρηση των προγραμμάτων και διαδικασίες ανάπτυξης,
- διαχείριση δεδομένων/βάσης δεδομένων,
- γνωστοποίηση δεδομένων,
- (τοπικά) δίκτυα.

5.2 Στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1** παρέχονται κατευθυντήριες γραμμές προοριζόμενες για τους ελεγκτές που ασκούν γενικά ελεγκτικά καθήκοντα σχετικά με τα πρώτα τέσσερα θέματα που προαναφέρθηκαν.

6. Έλεγχος των εφαρμογών πληροφορικής

6.1 Όπως αναφέρθηκε ήδη, ο έλεγχος μιας εφαρμογής δεν αποτελεί κατά κανόνα μεμονωμένο έλεγχο, αλλά αποτελεί μέρος ενός ελέγχου βασιζόμενου στην ανάλυση των συστημάτων σχετικά με μια λειτουργία στο πλαίσιο εμπορικής συναλλαγής ή με μια διοικητική λειτουργία. Εν πάση περιπτώσει, τόσο οι στόχοι όσο και τα θέματα βασικού ελέγχου θα τροποποιούνται και συχνά θα καθίστανται ειδικότερα, σε συνάρτηση με το πεδίο εφαρμογής και το αντικείμενο του συνόλου του ελέγχου.

6.2 Τα θέματα που πρέπει πάντα να λαμβάνονται υπόψη μπορούν να συνοψιστούν γενικώς στα εξής:

- Οργάνωση και Τεκμηρίωση

Οι αρμοδιότητες διαχείρισης για κάθε πλευρά της συντήρησης και της λειτουργίας των εφαρμογών πρέπει να ανατίθενται δεόντως.

Τα έξοδα λειτουργίας των εφαρμογών πρέπει να προσδιορίζονται και να

τηρούνται υπό έλεγχο. Πρέπει να υπάρχουν όλα τα αναγκαία έγγραφα που αφορούν το είδος της οικείας εφαρμογής και τις ανάγκες του οργανισμού.

- Είσοδος δεδομένων

Πρέπει να εισάγονται μόνον εγκεκριμένα δεδομένα, τα οποία πρέπει να εισάγονται στο σύνολό τους.

Τα εισαγόμενα στις εφαρμογές δεδομένα πρέπει να είναι ακριβή και πλήρη. (Τα εισαγόμενα δεδομένα συνίστανται τόσο σε δεδομένα που αφορούν πράξεις, όσο και σε δεδομένα διαρκή/αναφοράς).

- Επεξεργασία

Η επεξεργασία των πράξεων πρέπει να είναι πλήρης και αριθμητικώς ορθή, τα δε αποτελέσματα (συμπεριλαμβανομένων των παραχθέντων δεδομένων) πρέπει να ταξινομούνται ορθά και να εγγράφονται δεόντως στα αρχεία πληροφορικής.

Οι λοιπές δραστηριότητες επεξεργασίας πρέπει να πραγματοποιούνται εγκαίρως και να παρέχουν ορθά αποτελέσματα.

- Μετάδοση δεδομένων

Τα δεδομένα πρέπει να μεταδίδονται με ακρίβεια και να είναι πλήρη.

- Κύρια στοιχεία

Πρέπει να εξασφαλίζεται η διαρκής ορθότητα των στοιχείων που τοποθετούνται στη μνήμη.

- Έξοδος δεδομένων

Τα εξερχόμενα δεδομένα, είτε τυπώνονται σε χαρτί, είτε εμφανίζονται σε οθόνη, είτε μεταδίδονται με μαγνητικά ή ηλεκτρονικά μέσα, θα πρέπει να είναι ορθά και πλήρη.

Τα εξερχόμενα δεδομένα πρέπει να φθάνουν σε όλους εκείνους για τους οποίους προορίζονται και μόνο σ= αυτούς.

6.3 Στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2** παρατίθενται τα διάφορα αυτά θέματα, μαζί με επεξηγηματικά παραδείγματα τεχνικών ή διαδικασιών ελέγχου που είναι πιθανό να αντιμετωπιστούν.

Κάθε φάση είναι σημαντικό να περιλαμβάνει τις ενδεδειγμένες διαδικασίες χειρισμού σφαλμάτων, σχετικά δε με το θέμα αυτό γίνεται αναφορά στο παράρτημα 2.

- 6.4 Καθ= όν χρόνο ο ελεγκτής αποφασίζει σε ποιους ελέγχους πρέπει να βασίζεται, πρέπει να έχει υπόψη ότι με τους δοκιμαστικούς ελέγχους πρέπει, μεταξύ άλλων, να εξακριβώνεται κατά πόσο ο έλεγχος λειτούργησε ορθά καθ= όλη τη διάρκεια της υποκείμενης στον έλεγχο περιόδου (βλέπε την κατευθυντήρια γραμμή σχετικά με την αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και του δειγματοληπτικού ελέγχου συμφωνίας. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής επιδιώκει κατά προτίμηση, όπου έχει τη δυνατότητα επιλογής, να βασιστεί σε ελέγχους στην περιοχή χρήστη που μπορούν να επαληθευθούν εύκολα, αυτό κατά κανόνα ευνοεί την ορθή χρήση των πόρων του ελέγχου, αρκεί οι εν λόγω έλεγχοι να παρέχουν επαρκείς εγγυήσεις ότι ανταποκρίνονται στο οικείο αντικείμενο ελέγχου. Η χρήση TEHY είναι δυνατό να συμβάλει στην παροχή μεγαλύτερης βεβαιότητας. Εάν ο ελεγκτής πρέπει να βασίζεται σε περισσότερο τεχνικούς ελέγχους, αυτό θα καταστήσει συχνά αναγκαία τη διενέργεια ελέγχου στους εφαρμοζόμενους γενικούς ελέγχους. Για παράδειγμα, για να είναι ένας ελεγκτής βέβαιος ότι οι έλεγχοι επικύρωσης που διενεργεί ένα πρόγραμμα λειτούργησαν ανελλιπώς, πρέπει να αποκομίζει οριστικές αποδείξεις ότι οι έλεγχοι σχετικά με τις τροποποιήσεις του προγράμματος λειτούργησαν όντως καθ= όλη τη διάρκεια της περιόδου, θέμα που μπορεί να συνεπαχθεί τον πλήρη έλεγχο των γενικών ελέγχων.

7. Τεχνικές ελέγχου με τη βοήθεια ηλεκτρονικού υπολογιστή (TEHY)

- 7.1 Η έκφραση TEHY αφορά συνήθως τη χρήση λογισμικού ανάκτησης δεδομένων προκειμένου να εντοπίζονται πράξεις με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά για πιο εμπειρισματομένο έλεγχο ή για τη λήψη δειγμάτων. Παραδείγματα δειγματοληπτικών ελέγχων και διαδικασιών στο πλαίσιο των οποίων χρησιμοποιούνται TEHY είναι τα εξής:
- εντοπισμός εσφαλμένων αξιών,
 - εντοπισμός αξιών που εκφεύγουν του κανονικού,
 - έλεγχος της εγγραφής ή της συνοπτικής παρουσίασης των πράξεων,
 - επανεκτέλεση της επεξεργασίας μέσω υπολογιστή (π.χ. μετατροπές συναλλάγματος),
 - παραβολή των δεδομένων που τηρούνται σε ξεχωριστά αρχεία,
 - πραγματοποίηση ανάλυσης των λογαριασμών με χρονολογική σειρά,
 - στρωματοποίηση.
- 7.2 Οι TEHY αποτελούν μέσο για την επίτευξη ενός σκοπού και όχι αυτοσκοπό. Η χρησιμοποίησή τους απαιτεί σχεδιασμό, πρέπει δε να εφαρμόζονται μόνον όταν επιφέρουν πρόσθετη αξία ή σε περίπτωση που είναι αδύνατη η εφαρμογή χειρόγραφων διαδικασιών ή είναι λιγότερο αποτελεσματική. Οι λειτουργίες που θα χρησιμοποιηθούν πρέπει να τεκμηριώνονται εκ των προτέρων, η δε πραγματική χρήση

των ΤΕΗΥ πρέπει να καταγράφεται. Πρέπει να εφαρμόζονται οι συνήθεις κανόνες σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου. Τα έγγραφα σχετικά με την ΤΕΗΥ πρέπει να περιλαμβάνουν λεπτομέρειες για όλες τις ρυθμίσεις, τις θέσεις, τις ερωτήσεις κ.λ.π. που χρησιμοποιήθηκαν για να επιτευχθούν τα αποτελέσματα. Είναι σημαντικό να είναι δυνατό να αποδεικνύεται, σε όλες τις περιπτώσεις, ότι το πρόγραμμα ΤΕΗΥ λειτούργησε στο πλήρες και ορθό σύνολο των υποκειμένων εγγραφών.

8. Έλεγχος των υπό ανάπτυξη συστημάτων

8.1 Είναι σημαντικό, αφενός, τα νέα συστήματα πληροφοριών να σχεδιάζονται έτσι ώστε να είναι δυνατό να ελέγχονται και, αφετέρου, να εφασφαλίζεται η διενέργεια επαρκούς εσωτερικού ελέγχου. Εφόσον η τροποποίηση του σχεδιασμού καθίσταται βαθμιαία περισσότερο δαπανηρή κατά τα τελευταία στάδια της ανάπτυξης ενός συστήματος, οι ελεγκτές οφείλουν να εξετάζουν με προσοχή τόσο το χρονοδιάγραμμα όσο και τη φύση της μεθόδου με την οποία θα προσεγγίζουν τα νέα συστήματα πληροφοριών. Εάν δεν διενεργείται κανένας έλεγχος, υπάρχει κίνδυνος να εισαχθούν συστήματα που δεν διαθέτουν σημαντικούς μηχανισμούς ελέγχου ή που θα εμφανίζουν περιττή δυσκολία για τη διενέργεια του ελέγχου. Εξάλλου, κάθε ενέργεια που θα συμβάλλει στον έλεγχο πρέπει να πραγματοποιείται έτσι ώστε να διαφυλάσσεται η ανεξαρτησία του. Υπάρχουν οι εξής δυνατότητες:

- (α) διενέργεια ελέγχου του υπό ανάπτυξη συστήματος
- (β) απευθείας συμμετοχή, ως χρήστης της εφαρμογής, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής της · στην περίπτωση αυτή, πρέπει να διαφυλάσσεται η ανεξαρτησία του ελέγχου, για παράδειγμα μεριμνώντας ώστε να υπάρχει διαθέσιμο άλλο ελεγκτικό προσωπικό προκειμένου να προβαίνει σε ανεξάρτητη εξέταση του συστήματος,
- (γ) εξακρίβωση κατά πόσο ο κύριος του σχεδίου ή άλλος κύριος χρήστης θεωρεί, από την πλευρά του, τις απαιτήσεις ελεγκσιμότητας ως απαίτηση στο πλαίσιο της άσκησης της διαχείρισης του συστήματος (στα συστήματα λογιστικής θεωρείται ότι είναι απόλυτα λογικό να το πράττει αυτό ο υπόλογος, σε συνεννόηση με τους εσωτερικούς και τους εξωτερικούς ελεγκτές),
- (δ) εξακρίβωση εάν τα γενικά πρότυπα που διαθέτει ο ελεγχόμενος οργανισμός σχετικά με το σχεδιασμό της εφαρμογής επιτρέπουν να εξασφαλίζεται η ελεγκσιμότητα και εάν αυτό εξασφαλίζεται με τον διενεργούμενο ποιοτικό έλεγχο (εξάλλου, στο πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να υπάρχουν ρυθμίσεις επαγρύπνησης σχετικά με την ελεγκσιμότητα γενικά).

8.2 Από τις δυνατότητες αυτές, η (α) και η (β) απαιτούν σημαντικούς πόρους, είναι δε δυνατό να δώσουν ελάχιστα ή μη ανακοινώσιμα αποτελέσματα ελέγχου. Για το λόγο αυτό είναι συνήθως προτιμητέα η εφαρμογή της (γ) και (δ) εκδοχής.

8.3 Για να ευνοηθεί η υιοθέτηση της εκδοχής (γ), οι ελεγκτές πρέπει πάντα να

επωφελούνται ώστε να υπενθυμίζουν στους ασκούντες τη διαχείριση ότι είναι αναγκαίο στο πλαίσιο των νέων εφαρμογών να εξασφαλιστεί ο ακριβής καθορισμός της ακολουθούμενης πορείας διαχείρισης/ελέγχου, θα πρέπει δε να τους καλούν σε διαβούλευση κατά το στάδιο του σχεδιασμού για τα σημαντικά νέα χρηματοοικονομικά συστήματα. Στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3** παρατίθεται μια σημείωση σχετικά με τις γενικώς ισχύουσες απαιτήσεις στο πλαίσιο του ελέγχου των εφαρμογών πληροφορικής που μπορεί να χρησιμεύσει κατά τις συζητήσεις με τους διαχειριστές χρηστών των υπό ανάπτυξη συστημάτων.

- 8.4 Η εφαρμογή των γενικών κανόνων μπορεί να ελεγχθεί με εξέταση της μεθοδολογίας ανάπτυξης των συστημάτων που εφαρμόζει το τμήμα πληροφορικής του ελεγχόμενου οργανισμού, καθώς και με συζήτηση με το τμήμα που είναι ειδικευμένο στους κανόνες συστημάτων πληροφορικής και με τους εσωτερικούς ελεγκτές, προκειμένου να εξασφαλιστεί η ορθή εκτέλεση.

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

Εφαρμογή

Σύνολο προγραμμάτων, δεδομένων και υπηρεσιακών διαδικασιών, τα οποία συγκροτούν από κοινού ένα σύστημα πληροφοριών σχεδιασμένο να διεκπεραιώνει συγκεκριμένη διοικητική ή εμπορική λειτουργία (π.χ. λογιστική, καταβολή ενισχύσεων, τήρηση απογραφής). Οι περισσότερες εφαρμογές μπορούν να θεωρούνται ως χρήσιμες διαδικασίες στο πλαίσιο της εισόδου, επεξεργασίας, αποθήκευσης και εξόδου δεδομένων.

Υποστήριξη (εφεδρεία)

Αφορά την ανάκτηση δεδομένων και προγραμμάτων και την παροχή εναλλακτικών λειτουργικών διαδικασιών και υλικού, σε περίπτωση ζημίας ή απώλειας.

Εφεδρικό αντίγραφο

Αντίγραφο δεδομένων ή λογισμικού που τηρείται ενημερωμένο και έτοιμο να χρησιμοποιηθεί σε περίπτωση ζημίας ή απώλειας του πρωτοτύπου.

ΤΕΗΥ (Τεχνικές ελέγχου με τη βοήθεια ηλεκτρονικού υπολογιστή)

Προγράμματα πληροφορικής για τη διενέργεια δοκιμαστικών ελέγχων στο διενεργούμενο έλεγχο, την ανάκτηση, ταξινόμηση ή επιλογή δεδομένων ή την αποκόμιση αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με την ορθότητα της επεξεργασίας.

Σχέδιο αντιμετώπισης έκτακτων αναγκών (που ονομάζεται επίσης Σχέδιο συνέχισης της δραστηριότητας, Σχέδιο αντιμετώπισης καταστροφής)

Σχέδια και διαδικασίες προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι τα συστήματα πληροφοριών (υλικός εξοπλισμός, λογισμικό, δεδομένα και τηλεπικοινωνίες) μπορούν να αποκατασταθούν και να καταστούν διαθέσιμα στο επίπεδο που απαιτείται και μέσα στο απαιτούμενο χρονικό διάστημα μετά από μια καταστροφή που έθεσε εκτός χρήσεως τον εξοπλισμό και/ή το χώρο.

Υπό ανάπτυξη σύστημα

Μια εφαρμογή η οποία βρίσκεται ακόμη σε κάποιο προπαρασκευαστικό στάδιο και δεν έχει τεθεί ακόμη πραγματικά σε λειτουργία (παραγωγή). Η φάση της προετοιμασίας μπορεί να περιλαμβάνει τα εξής στάδια: πρόταση, μελέτη σκοπιμότητας, συγγραφή υποχρεώσεων χρήστη, σχεδιασμός, πρωτοτυποποίηση, προγραμματισμός, δοκιμαστικός έλεγχος του

προγράμματος και του συστήματος, δοκιμαστικός έλεγχος από το χρήστη, μετατροπή, πειραματική λειτουργία.

Συστήματα πληροφοριών (ΣΠ)

Συστήματα τα οποία εγγράφουν, διανέμουν ή επεξεργάζονται πληροφορίες, κατά γενικό κανόνα με τη χρήση της τεχνολογίας των πληροφοριών.

Τεχνολογία των πληροφοριών (ΤΠ)

Εξοπλισμοί, συμπεριλαμβανομένων των υπολογιστών, που χρησιμοποιούνται για το χειρισμό και την επεξεργασία δεδομένων.

Έλεγχος λογικής πρόσβασης

Χρησιμοποίηση λογισμικού προκειμένου να αποτρέπεται η μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση στους πόρους πληροφορικής (συμπεριλαμβανομένων των αρχείων, των δεδομένων και των προγραμμάτων) και στις σχετικές διοικητικές διαδικασίες.

Κύριος

Το άτομο (ή η ομάδα) που φέρει την ευθύνη συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων (ΣΠ ή ΤΠ), συμπεριλαμβανομένης της ασφάλειας και της ορθότητάς τους.

Πρόγραμμα

Το πλήρες σύνολο των οδηγιών που απαιτούνται για την επίλυση συγκεκριμένου προβλήματος ή την εφαρμογή συγκεκριμένης διαδικασίας ή σειράς διαδικασιών σε υπολογιστή.

Λογισμικό

Γενικώς, οδηγίες σχετικά με έναν υπολογιστή.

Λογισμικό συστήματος

Σειρά προγραμμάτων που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο και το χειρισμό της λειτουργίας ενός υπολογιστή, καθώς και η διάθεση και χρησιμοποίηση των πόρων πληροφορικής. (Το λογισμικό συστήματος περιλαμβάνει προγράμματα που μπορούν να τροποποιούν δεδομένα ή άλλα προγράμματα, χωρίς να ακολουθούνται οι κανονικές διαδικασίες που έχουν καθοριστεί στο πλαίσιο της οικείας εφαρμογής· για το λόγο αυτό, η πρόσβαση στο λογισμικό συστήματος πρέπει να είναι πολύ περιορισμένη, τα δε άτομα που θα δικαιούνται

να έχουν πρόσβαση δεν θα πρέπει να αποτελούν μέλη του προσωπικού προγραμματισμού και, κατά προτίμηση, δεν θα πρέπει να ασκούν επίσης καθήκοντα στο πλαίσιο της λειτουργίας και της διαχείρισης της πρόσβασης).

Εκθέσεις τρίτων (ET)

Εκθέσεις καταρτιζόμενες από ελεγκτές ειδικευμένους στα ΣΠ, που απασχολούνται σε οργανισμό εκτός των ΑΟΕ. Οι ET, αφορούν συνήθως τους γενικούς ελέγχους σχετικά με κέντρα και/ή εφαρμογές πληροφορικής. Βλέπε σημείο 3.6.

Χρήστης

Άτομο ή μονάδα που χρησιμοποιεί συστήματα πληροφοριών. Συγκεκριμένα, τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα, υπηρεσία που χρησιμοποιεί συστήματα πληροφοριών για την εκτέλεση των καθηκόντων για τα οποία είναι υπεύθυνη στο πλαίσιο του οργανισμού.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

ΓΕΝΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ (ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ) ΘΕΜΑΤΑ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Πιθανές διαδικασίες ή έλεγχοι

Σημείωση: Παρακάτω παρουσιάζεται επεξηγηματικά, για κάθε περίπτωση, μια σειρά δυνατοτήτων: για να επιτευχθεί ο στόχος του ελέγχου δεν είναι απαραίτητο να υπάρχουν όλες αυτές οι δυνατότητες, ο δε στόχος του ελέγχου μπορεί να επιτευχθεί και με άλλα μέσα. Ο ελεγκτής πρέπει να σχηματίζει γνώμη σχετικά με τη συνολική αποτελεσματικότητα του συνδυασμού των ελέγχων που όντως διενεργούνται, λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος, την πολυπλοκότητα και τη σημαντικότητα του οικείου συστήματος.

ΖΑ. ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ

ΖΑ1. Σχεδιασμός, αναγκαίο προσωπικό, κατάρτιση εκθέσεων και διαχωρισμός των καθηκόντων

Εξασφαλίζεται ότι η υπηρεσία πληροφορικής κατέχει τη δέουσα θέση στο πλαίσιο του οργανισμού και διαθέτει το κατάλληλο προσωπικό καθώς και ότι υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ των ασυμβίβαστων καθηκόντων.

1. Ο προϊστάμενος της υπηρεσίας πληροφορικής κατέχει τη δέουσα θέση στην ιεραρχία, λαμβανομένου υπόψη του σημαντικού ρόλου που διαδραματίζει η ΤΠ στο πλαίσιο του οργανισμού, η δε θέση της υπηρεσίας πληροφορικής στο πλαίσιο του συνόλου του οργανισμού αντιστοιχεί στις αρμοδιότητες και τους στόχους που της έχουν ανατεθεί.
2. Τα στρατηγικά σχέδια σχετικά με την ΤΠ καταρτίζονται και επανεξετάζονται κάθε χρόνο, εξετάζονται δε και εγκρίνονται από ανώτερα στελέχη (της διεύθυνσης ή του διοικητικού συμβουλίου).
3. Το προσωπικό που αποσχολείται στην υπηρεσία πληροφορικής δεν αποτελεί μέρος του προσωπικού που είναι χρήστες: το προσωπικό της υπηρεσίας πληροφορικής δεν μπορεί να θέτει σε εφαρμογή ή να εγκρίνει πράξεις, το δε προσωπικό που είναι χρήστες δεν μπορεί να συντάσσει προγράμματα που θα συνεπάγονται την τροποποίηση δεδομένων.
4. Το οργανόγραμμα της υπηρεσίας πληροφορικής δημοσιεύεται και ενημερώνεται τακτικά.
5. Σχετικά με το προσωπικό της ΤΠ έχει καθοριστεί πολιτική που εξασφαλίζει την πρόσληψη, την επιμόρφωση και τη διατήρηση της συνεργασίας με το προσωπικό που διαθέτει τα αναγκαία είδη εμπειρογνωμοσύνης, και εξασφαλίζει την πρόβλεψη σχεδίου διαδοχής, σε περίπτωση αποχώρησης υπαλλήλου.

6. Σε κάθε λειτουργικό τομέα εντός της υπηρεσίας πληροφορικής υπάρχουν τα ενδεδειγμένα επίπεδα εποπτείας και έγκρισης.
7. Στην υπηρεσία πληροφορικής υπάρχει επίσημη περιγραφή των καθηκόντων που αντιστοιχούν σε κάθε θέση, η οποία ενημερώνεται τακτικά.
8. Υπάρχει σαφής διαχωρισμός μεταξύ του προσωπικού λειτουργίας και του προσωπικού προγραμματισμού: οι χειριστές δεν μπορούν να καταρτίζουν προγράμματα, οι δε προγραμματιστές δεν επιτρέπεται να λειτουργούν τον υπολογιστή.
9. Εάν η υπηρεσία πληροφορικής διαθέτει αρκετά πολυάριθμο προσωπικό, οι υπάλληλοι που έχουν πρόσβαση στο λογισμικό συστήματος πρέπει να μην είναι ούτε προγραμματιστές ούτε χειριστές.
10. Το προσωπικό που διαχειρίζεται τις διαδικασίες λογικής ασφάλειας (δικαιώματα πρόσβασης και κωδικοί διέλευσης (συνθήματα)) δεν πρέπει να ασκεί καμία αρμοδιότητα σχετικά με τον προγραμματισμό.
11. Η υπηρεσία πληροφορικής διατηρεί τακτικές σχέσεις με τις υπηρεσίες των χρηστών.
12. Εφαρμογή πολιτικής διαχείρισης των εξελίξεων, η οποία διέπει την ανάπτυξη και την τελειοποίηση των εφαρμογών και εξασφαλίζει τον πλήρη έλεγχο των νέων προγραμμάτων καθώς και την αποδοχή τους από το χρήστη.

ZB. ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ

ZB1. Ευαισθητοποίηση σχετικά με τα προβλήματα ασφάλειας και ακολουθούμενη πολιτική
Κατάρτιση και γνωστοποίηση πολιτικής και διαδικασιών σχετικά με την ασφάλεια των πληροφοριών και εξασφάλιση ότι τόσο η διεύθυνση όσο και οι χρήστες και το προσωπικό ΣΠ έχουν επίγνωση των θεμάτων ασφάλειας και ότι τηρούν με συνέπεια τις διαδικασίες στον τομέα της ασφάλειας.

1. Καταρτίζεται πολιτική σχετικά με την πρόσβαση, τόσο τη λογική όσο και τη φυσική, στους πόρους πληροφορικής, και γνωστοποιείται στη διεύθυνση και στους υπαλλήλους, οι οποίοι την ακολουθούν.
2. Φυσική πολιτική ασφάλειας που αφορά:
 - περιορισμούς πρόσβασης στα κτίρια, τις αίθουσες πληροφορικής, τους χώρους αποθήκευσης της υπηρεσίας πληροφορικής,
 - κινδύνους πυρκαγιάς και άλλες καταστροφές,
 - σχέδια αντιμετώπισης εκτάκτων αναγκώνυφίσταται, γνωστοποιείται και εφαρμόζεται από τη διοίκηση και τους υπαλλήλους.
3. Όλοι οι υπάλληλοι που χρησιμοποιούν προσωπικούς υπολογιστές υποχρεούνται να υπογράφουν δήλωση σχετικά με τα μέτρα ασφάλειας και άλλες πρακτικές που οφείλουν να ακολουθούν, συμπεριλαμβανομένων των φυσικών κανόνων ασφάλειας, της χρησιμοποίησης μόνον εγκεκριμένου λογισμικού (για το οποίο θα έχει χορηγηθεί άδεια)

και των μέτρων καταπολέμησης των ιών (περιορισμοί εισαγωγής επικίνδυνων δεδομένων και προγραμμάτων).

4. Η πρόσβαση στους πόρους της υπηρεσίας πληροφορικής ελέγχεται με επιμέρους συστήματα αναγνώρισης χρηστών και με απόρρητους κωδικούς διέλευσης (συνθήματα).
5. Τα συστήματα αναγνώρισης χρηστών καθώς και οι κωδικοί διέλευσης (συνθήματα) καθορίζονται από συγκεκριμένο προσωπικό και μόνον αφού αυτά εγκριθούν εγγράφως από τον ιεραρχικά ανώτερο του ατόμου που επιθυμεί να έχει πρόσβαση.
6. Καθορίζεται πολιτική σχετικά με την πρόσβαση του προσωπικού σε εξωτερικούς πόρους, συμπεριλαμβανομένου του Internet, και γνωστοποιείται στους υπαλλήλους.
7. Ορίζεται ως υπεύθυνος για την ασφάλεια ένας υπάλληλος που διαθέτει τις κατάλληλες τεχνικές γνώσεις και ασχολείται με την έγκριση των εφαρμοζόμενων συστημάτων ελέγχου της πρόσβασης.
8. Οι διαδικασίες ασφάλειας ελέγχονται περιοδικά.
9. Ο αρμόδιος για την ασφάλεια υπάλληλος συντάσσει περιοδικά επίσημες εκθέσεις σχετικά με την κατάσταση των διαδικασιών ασφάλειας, οι εκθέσεις δε αυτές παρακολουθούνται από τη διεύθυνση.
10. Η διεύθυνση μεριμνά για τη διενέργεια, κατά καιρούς, επίσημων επισκοπήσεων της ασφάλειας του ΣΠ από ειδικούς εμπειρογνώμονες (είτε εξωτερικούς συμβούλους είτε από υπαλλήλους του τομέα εσωτερικού ελέγχου).
11. Σε περίπτωση που υπάρχει πρόσβαση στο δίκτυο εκ των έξω (π.χ. Internet) δημιουργούνται στεγανά ως προς την πρόσβαση.
12. Η αποτελεσματικότητα των στεγανών εξετάστηκε από ειδικό σύμβουλο-εμπειρογνώμονα.

ZΓ. ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΤΗΣΗ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ

ZΓ1. Υποστήριξη (εφεδρεία), αποθήκευση εκτός του χώρου λειτουργίας της εγκατάστασης και σχέδιο αντιμετώπισης έκτακτων αναγκών

Εξασφάλιση των δεδομένων έναντι των κινδύνων απώλειας/ζημίας καθώς και της συνέχισης των πράξεων.

1. Καθορισμός λεπτομερούς πολιτικής και διαδικασιών σχετικά με τα εφεδρικά αντίγραφα δεδομένων και προγραμμάτων.
2. Προγραμματισμός, στο πλαίσιο των συνήθων καθημερινών δραστηριοτήτων, διαδικασιών τήρησης εφεδρικών αντιγράφων αρχείων (αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό στα κατανεμημένα συστήματα με δυνατότητα εισαγωγής δεδομένων εξ αποστάσεως κ.λ.π.).
3. Δημιουργία εφεδρικών αντιγράφων των κυρίων αρχείων-κλειδιών σύμφωνα με το ενδεδειγμένο χρονοδιάγραμμα και αποθήκευση εκτός του χώρου λειτουργίας της εγκατάστασης.
4. Δημιουργία εφεδρικών αντιγράφων των προγραμμάτων εφαρμογής και τεκμηρίωσης κλειδιών και αποθήκευση εκτός του χώρου λειτουργίας της εγκατάστασης.
5. Δημιουργία εφεδρικών αντιγράφων των προγραμμάτων λειτουργικού συστήματος και αποθήκευση εκτός του χώρου λειτουργίας της εγκατάστασης.
6. Τα προγράμματα εφαρμογής και τα προγράμματα του λειτουργικού συστήματος που είναι αποθηκευμένα εκτός του χώρου λειτουργίας της εγκατάστασης ενημερώνονται ή αντικαθίστανται κάθε φορά που επέρχονται στα προγράμματα σημαντικές μεταβολές. Πρόσβαση στα κύρια αρχεία, τα προγράμματα εφαρμογής και τα προγράμματα λειτουργικού συστήματος που είναι αποθηκευμένα εκτός του χώρου λειτουργίας της εγκατάστασης έχουν μόνον οι εξουσιοδοτημένοι υπάλληλοι.
7. Εφαρμογή διαδικασιών ανάκτησης και επανένταξης, συμπεριλαμβανομένης της ταχείας αποκατάστασης αρχείων που υπέστησαν αλλοίωση ή απωλέστηκαν και περιοδικός έλεγχος των εν λόγω διαδικασιών.
8. Ύπαρξη σχεδίου αντιμετώπισης καταστροφής (συνέχιση δραστηριότητας), το οποίο καθιστά δυνατό να πραγματοποιούνται οι τρέχουσες πράξεις, στο επίπεδο που απαιτούν οι χρήστες, σε περίπτωση που η υπηρεσία πληροφορικής δεν είναι σε θέση να εξασφαλίσει την κανονική λειτουργία του συστήματος.
9. Τακτικός δοκιμαστικός έλεγχος του σχεδίου αντιμετώπισης καταστροφής (για παράδειγμα, κάθε χρόνο). Κατάρτιση επισήμων εκθέσεων σχετικά με τους δοκιμαστικούς ελέγχους και λήψη των αναγκαίων μέτρων από τη διεύθυνση.
10. Αντίγραφα του σχεδίου αντιμετώπισης καταστροφής αποθηκεύονται σε χώρο εκτός του

χώρου εγκατάστασης των συστημάτων.

ΖΔ. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

**ΖΔ1. Αρμοδιότητες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία πληροφορικής του οργανισμού
Εξασφάλιση της ανάθεσης της αρμοδιότητας για τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων πληροφορικής**

1. Καθορισμός της κυριότητας κάθε περιουσιακού στοιχείου πληροφορικής στο πλαίσιο του οργανισμού (υλικός εξοπλισμός, λογισμικό, εφαρμογές και δεδομένα).
2. Απόδοση λογαριασμού για τις δραστηριότητες του προσωπικού και τη λειτουργία των μηχανημάτων.
3. Οι χρήστες έχουν την κυριότητα των δεδομένων και των εφαρμογών τους.
4. Τήρηση απογραφής του υλικού εξοπλισμού και τακτικός έλεγχός της.
5. Τήρηση αξιόπιστης απογραφής του λογισμικού (συμπεριλαμβανομένου του λογισμικού που είναι εγκατεστημένο σε προσωπικούς υπολογιστές) και τακτικός έλεγχός της.
6. Ανάθεση σε υπάλληλο της αρμοδιότητας για την εξακρίβωση της συμμόρφωσης της χρήσης του λογισμικού με τους όρους των σχετικών αδειών και λήψη μέτρων.
7. Καθορισμός σαφούς πολιτικής σχετικά με τη διαχείριση και τις αρμοδιότητες σχετικά με τη χρήση του υπολογιστή από τους τελικούς χρήστες, που να περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τα εξής θέματα:
 - ασφάλεια (βλέπε ΖΒ1.3),
 - απαιτήσεις σχετικά με τα εφεδρικά αντίγραφα,
 - βαθμός μέχρι τον οποίο οι τελικοί χρήστες μπορούν να αναπτύξουν τα προγράμματα,
 - έγγραφα και άλλες τυπικές διαδικασίες που απαιτούνται για τη χρήση τέτοιων τοπικών προγραμμάτων και λογιστικών φύλλων που αποτελούν μέρος των λειτουργιών του οργανισμού.
8. Καθορισμός και γνωστοποίηση στο προσωπικό του καθεστώτος και της κυριότητας των μηνυμάτων του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

ZΔ2. Χρησιμοποίηση εξωτερικών εταιρειών παροχής υπηρεσιών (π.χ. ανάθεση της εκτελέσεως ειδικών υπηρεσιών με υπεργολαβία, χρησιμοποίηση των υπηρεσιών εξωτερικών εταιρειών πληροφορικής).

Εξασφάλιση ότι ασκείται αποτελεσματική διαχείριση στο πλαίσιο της χρησιμοποίησης εξωτερικών εταιρειών παροχής υπηρεσιών.

1. Πρόβλεψη ώστε οι ελεγκτές να έχουν πρόσβαση.
2. Στη σύμβαση ή τη συμφωνία για το επίπεδο των παρεχόμενων υπηρεσιών σαφής αναφορά των απαιτήσεων, στις οποίες περιλαμβάνονται, κατά περίπτωση, οι εξής:
 - απόδοση,
 - ασφάλεια,
 - κυριότητα των δεδομένων και πρόσβαση στα δεδομένα,
 - διαθέσιμες υπηρεσίες,
 - ρυθμίσεις αντιμετώπισης των περιπτώσεων έκτακτης ανάγκης (π.χ. εάν ο παρέχων τις υπηρεσίες παύσει να ασκεί τις δραστηριότητές του).
3. Η διοίκηση παρακολουθεί ενεργά την απόδοση σε συνάρτηση με τις απαιτήσεις που έχουν διατυπωθεί.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ - ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΣΤΟΧΟΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Πιθανές διαδικασίες ή έλεγχοι

Σημείωση: Παρακάτω παρουσιάζεται επεξηγηματικά, για κάθε περίπτωση, μια σειρά δυνατοτήτων: για την επίτευξη του στόχου του ελέγχου δεν είναι απαραίτητο να υπάρχουν όλες αυτές οι δυνατότητες, ο δε στόχος μπορεί να επιτευχθεί και με άλλα μέσα. Ο ελεγκτής πρέπει να σχηματίζει γνώμη σχετικά με τη συνολική αποτελεσματικότητα του συνδυασμού των ελέγχων που όντως διενεργούνται, λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος, την πολυπλοκότητα και τη σημαντικότητα του οικείου συστήματος.

ΑΑ. ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΚΑΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

ΑΑ1. Ευθύνη σχετικά με τις εφαρμογές

Εξασφαλίζεται η ορθή ανάθεση της ευθύνης για τη διαχείριση κάθε πλευράς της συντήρησης και της λειτουργίας των εφαρμογών.

1. Ο χρήστης (ή ένας κύριος χρήστης) ορίζεται ως κύριος της εφαρμογής.
2. Η διαχείριση όσον αφορά τη συντήρηση της εφαρμογής και τη λήψη των αποφάσεων για τη μελλοντική της ανάπτυξη ασκείται επισήμως, κατά προτίμηση από τον κύριο της εφαρμογής.
3. Ασκείται ενεργός διαχείριση της απόδοσης της εφαρμογής και της συμβολής της στη λειτουργική δραστηριότητα της οποίας αποτελεί αναπόσπαστο μέρος, κατά προτίμηση από τον κύριο της εφαρμογής.
4. Καθορίζεται η κυριότητα των δεδομένων που χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο της εφαρμογής.
5. Τα καθήκοντα του κέντρου πληροφορικής καθώς και τα καθήκοντα τρίτων (π.χ. εταιρείες παροχής υπηρεσιών και λογισμικού πληροφορικής) για τη λειτουργία και την υποστήριξη της εφαρμογής καθορίζονται στο πλαίσιο συμφωνιών σχετικά με το επίπεδο των παρεχόμενων υπηρεσιών (βάσει σύμβασης αν πρόκειται για τρίτους).

6. Όλες οι υπηρεσίες που είναι αρμόδιες για την εισαγωγή και το χειρισμό δεδομένων των εξερχόμενων είναι γνωστές, οι δε αρμοδιότητές τους (σχετικά με τα χρονοδιαγράμματα, την ποιότητα, την ασφάλεια κ.λ.π.) καθορίζονται επισήμως με συμφωνίες.
7. Ο καταμερισμός των αρμοδιοτήτων για την ακρίβεια και τη διαρκή ακεραιότητα των αποθηκευμένων δεδομένων είναι σαφής (την τελική ευθύνη την φέρει κατά κανόνα ο χρήστης).
8. Η αρμοδιότητα για τη λήψη των αποφάσεων και για την εκτέλεση των μέτρων σχετικά με τις απαιτήσεις στον τομέα της ασφάλειας και του ελέγχου της εφαρμογής, ανατίθενται λαμβανομένης υπόψη της γενικής πολιτικής ασφάλειας της οργάνωσης και των συνήθων μέτρων ασφάλειας της υπηρεσίας πληροφορικής του οργανισμού.
9. Καθορίζεται η αρμοδιότητα για τη χορήγηση και την ενημέρωση των εγγράφων, συμπεριλαμβανομένων των εγχειριδίων χρήστη.

ΑΑ2. Καταμερισμός κόστους

Εξασφαλίζεται ο προσδιορισμός των εξόδων λειτουργίας των εφαρμογών και η τήρησή τους υπό διαρκή έλεγχο.

1. Τα έξοδα λειτουργίας των μέσων πληροφορικής καταχωρούνται και προσδιορίζεται το μέρος που αντιστοιχεί σε κάθε εφαρμογή.
2. Τα γενικά έξοδα της υπηρεσίας πληροφορικής καθώς και τα έξοδα προσωπικού προσδιορίζονται και καταμερίζονται κατά εφαρμογή.
3. Τα έξοδα λειτουργίας γνωστοποιούνται στον κύριο της εφαρμογής και στους υπευθύνους για τη διαχείριση των πόρων, ελέγχονται δε σύμφωνα με την πολιτική του οργανισμού.
4. Τα έξοδα συντήρησης και βελτίωσης της εφαρμογής προσδιορίζονται και γνωστοποιούνται.
5. Καταρτίζονται κατά= εκτίμηση υπολογισμοί για τα έξοδα σχετικά με τα καθήκοντα ανάπτυξης και συντήρησης, εγκρίνονται από τον κύριο της εφαρμογής ή τον διαχειριστή των πόρων και χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο των εργασιών.

ΑΑ3. Τεκμηρίωση

Εξασφαλίζεται ότι υπάρχουν όλα τα αναγκαία έγγραφα λαμβανομένου υπόψη του είδους της οικείας εφαρμογής και των αναγκών του οργανισμού. (Τα έγγραφα μπορούν να τηρούνται σε άλλα μέσα, εκτός από το χαρτί, αρκεί να εξασφαλίζεται η διαθεσιμότητα και η αξιόπιστη αποθήκευση).

1. ΣΤΙΣ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ περιγράφονται τα δεδομένα και η επεξεργασία της εφαρμογής έτσι ώστε να αποτελούν ένα αποτελεσματικό μέσο επικοινωνίας μεταξύ των χρηστών και των προμηθευτών ΤΠ.
2. Οι εν λόγω προδιαγραφές ενημερώνονται τακτικά.
3. Ανταποκρίνεται στους κανόνες σχετικά με την τεκμηρίωση του οργανισμού και τη μεθοδολογία ανάπτυξης των συστημάτων.
4. Περιλαμβάνει (ή καθορίζεται σε χωριστό έγγραφο) τις ανάγκες ελέγχου του χρήστη και κάθε άλλη χρήσιμη απαίτηση για την εφαρμογή.
5. Υπάρχει διαρθρωμένη ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ που περιλαμβάνει σαφείς αρχικές μηχανογραφικές καταστάσεις, η οποία ενημερώνεται συνεχώς.
6. Εξασφαλίζεται το δικαίωμα του οργανισμού να λαμβάνει έγγραφα και αρχικές μηχανογραφημένες καταστάσεις που να έχουν καταρτιστεί από εξωτερικούς εμπειρογνώμονες, ακόμη και σε περίπτωση πτώχευσης του προμηθευτή (για παράδειγμα, καταθέτοντάς τα σε τρίτο).
7. ΟΙ ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΧΕΙΡΙΣΤΕΣ είναι ενημερωμένες και καλύπτουν κάθε απαιτούμενη ειδική ενέργεια π.χ. αντίδραση σε μήνυμα σφάλματος, σε μη κανονική περάτωση κ.λ.π.
8. ΣΤΑ ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΑ ΧΡΗΣΤΗ περιγράφονται πλήρως οι αρμοδιότητες και οι διαδικασίες και ενημερώνονται συστηματικά.

ΑΒ. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

ΑΒ1. Έγκριση

Εξασφαλίζεται ότι εισάγονται μόνον εγκεκριμένα δεδομένα, και ότι εισάγονται όλα ανεξαιρέτως.

1. Με τους ελέγχους πρόσβασης εξασφαλίζεται ότι μόνον τα εξουσιοδοτημένα άτομα έχουν πρόσβαση στις διαδικασίες εισαγωγής δεδομένων.
2. Η εισαγωγή δεδομένων πραγματοποιείται από εγκεκριμένα έγγραφα, τα οποία

ελέγχονται όσον αφορά τη σχετική έγκριση (συνήθως συνίσταται σε μια υπογραφή) από το άτομο που πραγματοποιεί την εισαγωγή, ή κατά ένα προκαταρκτικό στάδιο υπηρεσιακού ελέγχου.

3. Τα έγγραφα που χρησιμοποιούνται για την εισαγωγή φέρουν αύξοντες αριθμούς, η δε εγκυρότητα και η πληρότητα της σειριακής κατάταξής τους ελέγχεται είτε μέσω υπολογιστή είτε χειρογράφως.
4. Για την εισαγωγή δεδομένων, που δεν αποτελεί μεταγραφή εγκεκριμένων εγγράφων, παρέχεται έγκριση σε συνάρτηση με το βαθμό σημαντικότητας που είχαν πριν από την επεξεργασία τους. (Η έγκριση είναι δυνατό να χορηγείται, κατά περίπτωση, βάσει στατιστικής.) Στις μεθόδους περιλαμβάνονται οι εξής:
 - τήρηση των εισαγόμενων δεδομένων σε ειδικό αρχείο πληροφορικής μέχρις ότου αποδεσμευθούν με διαλογική διαδικασία από έναν εποπτεύοντα,
 - επισήμανση (μαρκάρισμα) των προσφάτως εισαχθέντων δεδομένων προκειμένου να ελέγχονται από τον εποπτεύοντα,
 - έγκριση μετά την εισαγωγή των δεδομένων που εκτυπώνονται πριν από την περαιτέρω επεξεργασία τους.
5. Η διαβίβαση εγγράφων που έχουν εγκριθεί και ελεγχθεί ελέγχεται μαζί (κατά δέσμες).
6. Εκτυπώνονται αντίγραφα για επικύρωση των εισαγόμενων δεδομένων και διαβιβάζονται στους διατάκτες για θεώρηση.
7. Οι τροποποιήσεις που επέρχονται στα διαρκή δεδομένα εγκρίνονται δεόντως.
8. Με τη διενέργεια προγραμματισμένων ελέγχων αποτρέπεται η επικύρωση και επεξεργασία δεδομένων τα οποία λογικά δεν θα έπρεπε να είχαν εγκριθεί, π.χ. η πραγματοποίηση πληρωμών καθ= υπέρβαση του διαθέσιμου προϋπολογισμού.

AB2. Πληρότητα και ακρίβεια

Εξασφαλίζεται η ακρίβεια και πληρότητα των δεδομένων που εισάγονται στις εφαρμογές. (Η εισαγωγή περιλαμβάνει τόσο δεδομένα σχετικά με πράξεις όσο και δεδομένα διαρκή/αναφοράς).

1. Χρησιμοποιούνται μαζικοί έλεγχοι (κατά δέσμες) συμπεριλαμβανομένης της άθροισης (έστω και τυχαίας) όλων των ευαίσθητων τομέων και πραγματοποιείται ένας θετικός έλεγχος για επιβεβαίωση της συμφωνίας των ζητούμενων συνόλων.
2. Στο πλαίσιο ενός προγράμματος πραγματοποιούνται έλεγχοι επικύρωσης (επιβεβαίωσης της εγκυρότητας) ώστε να εξακριβώνεται κατά πόσο τα δεδομένα που έχουν εισαχθεί:
 - έχουν το αναμενόμενο σχήμα για κάθε πεδίο,
 - εμπίπτουν στα ενδεδειγμένα όρια (π.χ. δεν είναι αρνητικά όταν αυτό είναι λογικώς αδύνατο· δεν υπερβαίνουν προκαθορισμένα λογικά ποσά· βρίσκονται εντός της γνωστής ακολουθίας των στοιχείων του είδους τους (αριθμοί επιταγών κ.λ.π.)
3. Τα ευαίσθητα δεδομένα πληκτρολογούνται δύο φορές.
4. Για την εγγραφή στοιχείων σε συσκευές που επικοινωνούν άμεσα, παράγονται αναφορές εισόδου όπου παρουσιάζονται τα σύνολα αθροιστικά, τα οποία ελέγχονται ή παραβάλλονται με τα σύνολα που καταρτίστηκαν χωριστά για τη συνεδρία.
5. Χρησιμοποιούνται ψηφία ελέγχου με αριθμούς αναφοράς και ελέγχονται πράγματι στα πλαίσια της διαδικασίας επικύρωσης.
6. Η διαδικασία επικύρωσης συνεπάγεται δοκιμαστικούς ελέγχους της συνοχής των εισαγόμενων δεδομένων (π.χ. χρεώσεις = πιστώσεις, οι αριθμοί αναφοράς αντιστοιχούν στη σχετική περιγραφή υλικού).
7. Πραγματοποιούνται λογικές επαληθεύσεις με τις υφιστάμενες εγγραφές στις οποίες υπάρχει πρόσβαση π.χ. υπόλοιπα λογαριασμού.
8. Τα διαρκή δεδομένα (και άλλα δεδομένα-κλειδιά) τυπώνονται και υποβάλλονται στον αρμόδιο χρήστη για έγκριση προτού χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της επεξεργασίας.
9. Χειρισμός σφαλμάτων Β Σε περίπτωση απόρριψης των δεδομένων από το σύστημα κατά τη διαδικασία επικύρωσης ή κατά την επεξεργασία, δημιουργούνται για τα

δεδομένα προσωρινά αρχεία πληροφορικής ή τηρούνται χειρογράφως και εφαρμόζονται διαδικασίες που εξασφαλίζουν την ταχεία διόρθωση και επανεισαγωγή των δεδομένων που βρίσκονται σε εκκρεμότητα (χωρίς να παρακάμπτεται η κανονική έγκριση ή άλλοι έλεγχοι κατά την εισαγωγή δεδομένων) ή την ακύρωσή τους.

ΑΓ. ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ

ΑΓ1. Επεξεργασία πράξης

Εξασφαλίζεται ότι η επεξεργασία των πράξεων είναι πλήρης και αριθμητικώς ορθή και ότι τα αποτελέσματα (συμπεριλαμβανομένων των δεδομένων που έχουν παραχθεί) ταξινομούνται ορθά και καταχωρούνται δεόντως στα αρχεία πληροφορικής.

1. Τα σύνολα ελέγχου δέσμης ή συνεδρίας παραβάλλονται με τη συνολική τροποποίηση που επήλθε στις κατάλληλες ελεγκτικές εγγραφές στα αρχεία πληροφορικής. (Είναι σημαντικό τα είδη των δεσμών και οι ελεγκτικές εγγραφές να είναι έτσι διαρθρωμένες ώστε να είναι δυνατό με τον έλεγχο αυτό να εντοπίζονται τα σημαντικά σφάλματα ταξινόμησης).
2. Όταν το πρόγραμμα παράγει δεδομένα (δηλαδή εκτελεί αριθμητικές πράξεις όπως είναι η μετατροπή νομισμάτων, ή αναζητεί και καταχωρεί δεδομένα που έχουν λογική αλλά όχι και αριθμητική σχέση με τα εισαγόμενα δεδομένα, για παράδειγμα πληρωμές) ο χρήστης προβαίνει σε επαληθεύσεις είτε σε συνάρτηση με πρόβλεψη του συνολικού ποσού που έγινε χωριστά είτε σε σχέση με ένα δείγμα πράξεων.
3. Η έξοδος δεδομένων περιλαμβάνει έλεγχο με την εκτύπωση δεδομένων ή την εμφάνισή τους σε οθόνη, όπου οι αρμόδιοι χρήστες πρέπει να επιβεβαιώσουν και να αποδεχθούν τα σύνολα Βκλειδιά του ελέγχου.
4. Οι έλεγχοι επικύρωσης στο πλαίσιο των προγραμμάτων περιλαμβάνουν:
 - (1) την εξακρίβωση ότι τα σύνολα (δέσμες) που καθορίστηκαν πριν από την επεξεργασία εξακολουθούν να λαμβάνονται πλήρως υπόψη σε κάθε φάση,
 - (2) τη διενέργεια ελέγχων συνέπειας στις περιπτώσεις κατά τις οποίες στα εισαγόμενα δεδομένα ανακεφαλαιώνονται πληροφοριακά στοιχεία που υπήρχαν ήδη (π.χ. όταν δίδονται συγχρόνως και ο αριθμός και το όνομα του λογαριασμού),
 - (3) τη διενέργεια ελέγχου ορίων σχετικά με τα ποσά που παρήγαγε (υπολόγισε, αναζήτησε) ένα πρόγραμμα.
5. Οι λογαριασμοί και τα σύνολα ελέγχου τηρούνται σε κάθε αρχείο δεδομένων όπου έχει πρόσβαση η εφαρμογή.
6. Για κάθε είδος πράξης τηρούνται λογαριασμοί και σύνολα ελέγχου.
7. "Εγγραφές επιτυχούς διεκπεραίωσης" χρησιμοποιούνται ώστε να εξασφαλίζεται

ότι οι περίπλοκες πράξεις καταχωρούνται εξ ολοκλήρου σε όλα τα κατάλληλα αρχεία ή αντίθετα ότι εξαλείφονται πλήρως.

8. Χρησιμοποιούνται χωριστά αρχεία ελέγχου, που τηρούνται σε διαφορετική συσκευή, ώστε να εξακριβώνεται αν όντως τέθηκαν στη μνήμη οι κατάλληλες εκδόσεις των αρχείων.
9. Τηρούνται σύνολα ελέγχου χειρογράφως και συμφωνούνται σε τακτά χρονικά διαστήματα με τα σύνολα που παράγει το σύστημα.
10. Χειρισμός σφάλματος - Σε περίπτωση απόρριψης εισαχθέντων δεδομένων από το σύστημα κατά τη διάρκεια της διαδικασίας επικύρωσης ή κατά την επεξεργασία τηρούνται προσωρινά αρχεία πληροφορικής ή καταρτίζονται χειρογράφως και εφαρμόζονται διαδικασίες που εξασφαλίζουν την ταχεία διόρθωση και επανεισαγωγή των δεδομένων που εκκρεμούν (χωρίς να παρακάμπτεται η κανονική διαδικασία έγκρισης ή άλλοι έλεγχοι διενεργούμενοι σχετικά με την εισαγωγή δεδομένων), ή την ακύρωσή τους.

ΑΓ2. Άλλες δραστηριότητες επεξεργασίας

Εξασφάλιση ότι άλλες δραστηριότητες επεξεργασίας (συμπεριλαμβανομένης της επαναδιοργάνωσης δεδομένων, όπως είναι π.χ. οι διαδικασίες κλεισίματος του οικονομικού έτους/τέλους του μήνα, οι συνήθεις επαληθεύσεις ακεραιότητας των δεδομένων, η κατάρτιση αναφορών και αναλύσεων που δεν σχετίζονται άμεσα με την είσοδο δεδομένων, η παροχή δεδομένων σε άλλες εφαρμογές και οι μηχανισμοί υποβολής ερωτήσεων) πραγματοποιούνται εγκαίρως και παρέχουν ορθά αποτελέσματα.

1. Ο χρήστης ελέγχει το χρονοδιάγραμμα που έχει τεθεί για την κανονική επεξεργασία του είδους αυτού, η δε εκτέλεση πραγματοποιείται σύμφωνα με τις οδηγίες του.
2. Στις διαδικασίες που αφορούν τους χρήστες καθορίζεται η ευθύνη για τους ελέγχους που πρέπει να πραγματοποιούνται σχετικά με τα αποτελέσματα κάθε διαδικασίας (π.χ. να επαληθεύεται αν τα ποσά που αναφέρονται ότι έχουν τύχει επεξεργασίας συμφωνούν με τα αναμενόμενα ποσά, αν στα νέα αθροιστικά αριθμητικά στοιχεία που εμφανίζονται στις ελεγκτικές εγγραφές αντικατοπτρίζονται οι προβλεφθείσες προσαρμογές, εάν στις ενημερωτικές εκθέσεις διαχείρισης αναφέρεται, μέσω των συνόλων ελέγχου, ότι περιλαμβάνουν το συνολικό όγκο των προβλεπόμενων δεδομένων).
3. Σε περίπτωση που στα δεδομένα που ανήκουν σε μια εφαρμογή μπορεί να έχει πρόσβαση ένας μηχανισμός υποβολής ερωτήσεων, στο πλαίσιο της εφαρμογής που παράγει τις απαντήσεις έχει ενσωματωθεί σύστημα διενέργειας ελέγχου στον ενδεδειγμένο βαθμό(π.χ. σε περίπτωση που αυτό είναι σημαντικό, να αποδεικνύεται ότι έχουν αναγνωσθεί όλες οι σχετικές εγγραφές, υπολογίζοντας

και παρουσιάζοντας το σύνολο των παρόμοιων εγγραφών που δεν είχαν επιλεγεί).

4. Οι χρήστες των μηχανισμών υποβολής ερωτήσεων και οι κύριοι άλλων εφαρμογών που χρησιμοποιούν τα δεδομένα γνωρίζουν το βαθμό αξιοπιστίας των δεδομένων αυτών καθεαυτών καθώς και της προγραμματισμένης διαδικασίας μέσω της οποίας τα λαμβάνουν.

ΑΔ. ΜΕΤΑΔΟΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

ΑΔ1. Τα μεταδιδόμενα δεδομένα πρέπει να είναι ακριβή και πλήρη

Εξασφαλίζεται ότι όλα τα μεταδιδόμενα δεδομένα, είτε μέσω δικτύου είτε μέσω δίσκων ή μαγνητικών ταινιών, λαμβάνονται με πληρότητα και ακρίβεια και ότι κατά τη διαδρομή τους δεν σημειώθηκε απώλεια ή κοινολόγηση δεδομένων. (βλέπε επίσης τμήμα ΑΣΤ1).

1. Χρησιμοποίηση ψηφίων ελέγχου καθώς και τυχαίων και άλλων συνόλων ελέγχου.
2. Χρησιμοποίηση ψηφιακών υπογραφών.
3. Χρησιμοποίηση της κρυπτογράφησης δεδομένων.
4. Χρησιμοποίηση κωδικών διέλευσης (συνθημάτων).
5. Διαδοχική αρίθμηση των μηνυμάτων, διαδοχική διάταξη των πράξεων.
6. Αποστέλλονται μηνύματα αναφοράς που επιβεβαιώνουν την παραλαβή και παραβάλλονται αμέσως με τις καταχωρήσεις των στοιχείων που μεταβιβάστηκαν.

ΑΕ. ΚΥΡΙΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ

ΑΕ1. Διαρκής ορθότητα των κυρίων δεδομένων

Εξασφαλίζεται ότι όλα τα δεδομένα που έχουν αποθηκευθεί στο σύστημα ως διαρκείς εγγραφές ή ως εγγραφές αναφοράς εξακολουθούν να είναι ορθά και πλήρη.

1. Η ευθύνη για την εξακρίβωση της διαρκούς ορθότητας των δεδομένων ανατίθεται είτε σε διαχειριστή της βάσης δεδομένων είτε στους αρμόδιους χρήστες.
2. Χρησιμοποιούνται σύνολα ελέγχου ή τυχαία σύνολα προκειμένου να ελέγχεται η κατάσταση των αρχείων που περιέχουν διαρκή δεδομένα.
3. Τα κύρια δεδομένα ή τα δεδομένα αναφοράς που εκτυπώνονται ελέγχονται περιοδικά από τον αρμόδιο χρήστη βάσει των αρχικών εγγράφων. Αυτό μπορεί να πραγματοποιείται σε κυκλική ή στατιστική βάση, ανάλογα με τον κίνδυνο που αντιπροσωπεύουν τα εσφαλμένα δεδομένα.

ΑΣΤ. ΕΞΟΛΟΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ

ΑΣΤ1. Ορθότητα των εξερχόμενων δεδομένων

Εξασφαλίζεται ότι τα εξερχόμενα δεδομένα, είτε τυπώνονται σε χαρτί, είτε εμφανίζονται σε οθόνες, είτε διαβιβάζονται με μαγνητικά ή με ηλεκτρονικά μέσα, είναι ορθά και πλήρη.

1. Στο πλαίσιο του προγράμματος πραγματοποιούνται έλεγχοι επιβεβαίωσης της εγκυρότητας, των ορίων κ.λ.π. σχετικά με τις παραγόμενες εγγραφές. Εάν οι εν λόγω εγγραφές δεν είναι σύμφωνες, αποστέλλονται προειδοποιητικά μηνύματα. Για το χειρισμό των προειδοποιητικών μηνυμάτων του είδους αυτού υπάρχει διαδικασία χρήστη.
2. Για να εξασφαλίζεται ένα κατάλληλο επίπεδο ελέγχου ευλογοφάνειας σχετικά με τα εξερχόμενα δεδομένα που εκτυπώνονται, έχουν τεθεί σε εφαρμογή διαδικασίες (μπορεί να κυμαίνονται από τη μη διενέργεια ελέγχου σχετικά με ένα εσωτερικό έγγραφο που δεν αποτελεί βάση για τη λήψη αποφάσεων, μέχρι την ανάγνωση του 100% έναντι δικαιολογητικών (π.χ. ενδεχομένως, για επιταγές μεγάλου ύψους)).
3. Για τη διαβίβαση οδηγιών προς τις τράπεζες σχετικά με τις πληρωμές:
 - ο αρμόδιος χρήστης χρησιμοποιεί τόσο σύνολα ελέγχου όσο και δειγματοληπτικούς ελέγχους (όπως π.χ. δειγματοληπτικούς ελέγχους κατά καιρούς στο δίσκο εν αναμονή της διαβίβασης ή αναζήτηση στη τύχη και δειγματοληψία από τα μηνύματα που διαβιβάστηκαν) ώστε να αποκομίσει εύλογη βεβαιότητα ότι οι πληροφορίες που όντως διαβιβάστηκαν είναι οι ίδιες

με αυτές που εγκρίθηκαν,

- η αποστολή των μαγνητικών ταινιών ή των δίσκων πρέπει να πραγματοποιείται με αξιόπιστη ταχυδρομική υπηρεσία,
 - οι έτοιμοι δίσκοι ή ταινίες πρέπει να αποθηκεύονται σε ασφαλές μέρος μέχρις όταν αποσταλούν,
 - τα προκαθορισμένα όρια σχετικά με το συνολικό ποσό και τις επιμέρους πράξεις καθορίζονται κατόπιν συμφωνίας με την τράπεζα,
 - πραγματοποιείται αμέσως συμφωνία των επιβεβαιώσεων λήψης (αρκετά εγκαίρως ώστε να αποστέλλονται οι υπομνήσεις πληρωμής)
 - η μετά την πληρωμή συμφωνία πραγματοποιείται ταχέως.
4. Οι αναφορές εξόδου δεδομένων περιλαμβάνουν σύνολα των οποίων ο χρήστης πραγματοποιεί συμφωνία με τα σύνολα που είχαν καθοριστεί πριν από την είσοδο των δεδομένων. Υπάρχουν διαθέσιμες λεπτομερείς εκτυπώσεις των εισαχθέντων δεδομένων προκειμένου, αν είναι αναγκαίο, να διερευνηθούν οι διαφορές.

ΑΣΤ2. Ορθή κατανομή των εξερχόμενων δεδομένων

Εξασφαλίζεται ότι τα εξερχόμενα δεδομένα φθάνουν σε όλους τους αποδέκτες για τους οποίους προορίζονται και μόνον σ' αυτούς.

1. Στα δεδομένα που παράγονται από ένα κέντρο πληροφορικής ασκείται συνεχής εποπτεία και κατανέμονται με τη δέουσα ασφάλεια/εχεμύθεια.
2. Οι κατάλογοι με τις διευθύνσεις των παραληπτών των εξερχόμενων δεδομένων επανεξετάζονται τακτικά και εξαλείφονται οι περιττές ή εσφαλμένες διευθύνσεις.
3. Δεν παράγονται πλεονάζοντα αντίγραφα των εξερχόμενων δεδομένων για τα οποία δεν υπάρχει αποδέκτης.
4. Οι γενικοί κανόνες ασφάλειας που εφαρμόζονται σχετικά με τους προσωπικούς υπολογιστές, τους τερματικούς και τους εκτυπωτές που βρίσκονται κοντά στους τελικούς χρήστες εξασφαλίζουν επαρκώς το απόρρητο όσον αφορά την έξοδο των δεδομένων, λαμβανομένου υπόψη του επιπέδου της ασφάλειας του κτιρίου και της ποιότητας των ελέγχων κωδικών διέλευσης κ.λ.π.
5. Το άτομο που είναι υπεύθυνο για τις αποφάσεις σε θέματα ασφάλειας σχετικά με την εφαρμογή έχει σχηματίσει σαφή εικόνα των διαφόρων ομάδων χρηστών που έχουν πρόσβαση στα εξερχόμενα δεδομένα με οποιαδήποτε μορφή και λαμβάνει κατά συνέπεια αποφάσεις σχετικά με τον έλεγχο (βλέπε σημείο AA1.8 παραπάνω). Πιο συγκεκριμένα, κατά τους ελέγχους λογικής πρόσβασης σχετικά με την εφαρμογή λαμβάνεται υπόψη το ενδεχόμενο να υπάρχει δυνατότητα πρόσβασης μέσω όλων

των δικτύων στα οποία εμπλέκεται η εγκατάσταση.

6. Όλα τα δεδομένα που αναμένονται να παραχθούν λαμβάνονται υπόψη (π.χ. χρησιμοποίηση της αρίθμησης κατ= αύξοντα αριθμό για τον εντοπισμό της μη εγκεκριμένης κατάργησης καταστάσεων αναφοράς εξαιρέσεων).
7. Καταρτίζονται τακτικά αναφορές, ακόμη και όταν δεν υπάρχει κανένα πρόβλημα για επισήμανση (κατά συνέπεια, οι παραλήπτες θα πρέπει να συνηθίσουν να λαμβάνουν αναφορές και, επομένως, θα υπάρχουν λιγότερες πιθανότητες να μην παρατηρήσουν ότι μια αναφορά απαλείφθηκε από κάποιον που δεν επιθυμούσε να γίνει γνωστό το περιεχόμενό της).
8. Τα διαπραγματεύσιμα, τα Αευαίσθητα@ ή κρίσιμα έντυπα (για παράδειγμα επιταγές) πρέπει να καταχωρούνται ορθά και να προστατεύονται έτσι ώστε να παρέχονται οι κατάλληλες διασφαλίσεις κατά της κλοπής ή της ζημίας. Η καταχώρηση του εντύπου πρέπει να παραβάλλεται τακτικά με τη διαθέσιμη απογραφή και οι τυχόν διαφορές να διερευνώνται δεόντως.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ

Η διατύπωση των παρακάτω απαιτήσεων έχει γενικό χαρακτήρα. Γενικώς απαιτείται τα αποδεικτικά στοιχεία να διαβιβάζονται σε τακτά διαστήματα (για παράδειγμα, καθημερινά) στους διαχειριστές χρηστών, ώστε να τους παρέχεται η δυνατότητα να εξακριβώνουν κατά πόσο τόσο τα δεδομένα όσο και η επεξεργασία που πραγματοποιείται στο πλαίσιο της εφαρμογής είναι ορθά. Οι ειδικές λύσεις (για παράδειγμα, σωρευτικά σύνολα και σύνολα ελέγχου, σειριακή αρίθμηση, καταστάσεις για συμφωνία ή έλεγχο ευλογοφάνειας, διαβούλευση με τον επόπτη/διαχειριστή και καταχώρηση της έγκρισης των δεδομένων ελέγχου στην οθόνη) πρέπει να προσδιορίζονται κατά τα αρχικά στάδια του σχεδίου.

Στο πλαίσιο όσων αναφέρονται παρακάτω εικάζεται ότι στα συστήματα/δίκτυα με τα οποία θα λειτουργεί η παρούσα εφαρμογή έχουν τεθεί σε εφαρμογή γενικοί έλεγχοι εφαρμογής που ικανοποιούν τους χρήστες. Οι έλεγχοι του είδους αυτού πρέπει να καλύπτουν, για παράδειγμα, τη φυσική πρόσβαση, τη λογική πρόσβαση γενικώς, το διαχωρισμό των καθηκόντων των υπαλλήλων της υπηρεσίας πληροφορικής, την εφεδρική υποστήριξη, την αποκατάσταση μετά από καταστροφή, τις τροποποιήσεις (λογισμικού) και πρέπει να περιλαμβάνουν δείκτες μέτρησης της αποτελεσματικότητας του συστήματος.

1. **Πρόσβαση** Η εφαρμογή πρέπει να αποτρέπει την πρόσβαση στα προγράμματα κάθε ατόμου εκτός από το εξουσιοδοτημένο προσωπικό και πρέπει να μεριμνάται ώστε η διαχείριση της πρόσβασης στους πόρους χρηστών (επεξεργασίες ή δεδομένα) να ασκείται από έναν κύριο χρήστη (ή από κύριους χρήστες) και να υπάρχει περιορισμένη πρόσβαση, αν είναι ενδεχομένως αναγκαίο, ώστε να αντικατοπτρίζονται οι διάφορες μορφές εργασίας και οι διαχωρισμοί των καθηκόντων εντός των υπηρεσιών των χρηστών (π.χ. κατά κωδικούς λογαριασμών, αξίες, λειτουργίες κ.λπ.). Κάθε πρόσβαση πρέπει να ελέγχεται και να καταγράφεται σε ατομική βάση, το δε σύστημα πρέπει να αποτρέπει και να αναφέρει κάθε απόπειρα μη εξουσιοδοτημένης πρόσβασης.
2. **Είσοδος δεδομένων** Το σύστημα πρέπει να παρέχει αποδεικτικά στοιχεία στους διαχειριστές χρηστών ώστε να μπορούν να είναι βέβαιοι ότι τα εισαγόμενα δάνεια, συμπεριλαμβανομένων των κύριων δεδομένων, είναι πλήρη, έχει επιβεβαιωθεί η εγκυρότητά τους σύμφωνα με τις απαιτήσεις των χρηστών και έχουν καταχωρηθεί ορθά στα ενδεδειγμένα αρχεία.
3. **Ακεραιότητα των δεδομένων** Το σύστημα πρέπει να οργανωθεί έτσι ώστε να παρέχει τακτικά αποδεικτικά στοιχεία στους διαχειριστές χρηστών ότι τόσο τα κύρια όσο και τα αποθηκευμένα δεδομένα εξακολουθούν να είναι πλήρη και ορθά.

4. Επεξεργασία των πράξεων

Το σύστημα πρέπει να παρέχει τακτικά αποδεικτικά στοιχεία ότι οι πράξεις έχουν τύχει, στο σύνολό τους, ορθής επεξεργασίας και έχουν καταχωρηθεί στα ενδεδειγμένα αρχεία.

5. Τροποποίηση δεδομένων και προγραμμάτων χωρίς να ακολουθούνται οι συνήθεις διαδικασίες

Η χρησιμοποίηση κάθε μηχανισμού ή διαδικασίας επείγουσας τροποποίησης δεδομένων, εφόσον έχουν ενσωματωθεί στην εφαρμογή, που καθιστούν δυνατή την τροποποίηση δεδομένων χωρίς να ακολουθείται η συνήθης διαδικασία επικύρωσης, πρέπει να είναι δυνατό να περιορίζεται αυστηρά και να καταγράφεται.

6. Ιχνηλάτηση (ελεγκτική) της διαχείρισης

Τα ίχνη όλων των πράξεων πρέπει να είναι δυνατό να ακολουθούνται αμφίδρομα διά μέσου του συστήματος. Πρέπει να τηρούνται τα ίχνη της διαδρομής κάθε δεδομένου το οποίο παρουσιάζεται σε σωρευτικά σύνολα διαφόρων επιπέδων αναφοράς, ώστε να μπορούν να προσδιορίζονται οι συνιστώσες των πράξεων.

7. Εγγραφές

Κάθε ενέργεια που πραγματοποιείται σε κάθε καταχώρηση πράξης πρέπει να φέρει τον σχετικό κωδικό αναγνώρισης χρήστη καθώς και την ημερομηνία και το χρόνο όσον αφορά τη μηχανή (και έναν κωδικό πράξης). Πρέπει να τηρούνται πλήρη αρχεία καταχώρησης κάθε τροποποίησης (χωρίς να επεγγράφονται).

8. Έξοδος δεδομένων

Τα εξερχόμενα δεδομένα πρέπει να φέρουν την ημερομηνία και το χρόνο εξόδου και (όπου απαιτείται για τον έλεγχο) τον αύξοντα αριθμό τους. Πρέπει να διενεργούνται οι ενδεδειγμένοι έλεγχοι (και να αποστέλλονται στον υπόλογο αποδεικτικά στοιχεία ότι όντως λειτούργησαν) κατά την ηλεκτρονική μεταφορά των δεδομένων σχετικά με πληρωμές, προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι εκτελέστηκαν εγκαίρως όλες οι εγκεκριμένες πράξεις και μόνον αυτές.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI

Αριθ. 23

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημεία</u>
Ελεγκτικό πρότυπο του INTOSAI	1
Παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση για τη δειγματοληψία	2
Βασικές έννοιες και ορισμοί	3
Στάδια της ελεγκτικής δειγματοληψίας	4
Τεκμηρίωση	5
Έλεγχος απόδοσης	6

Αξιολόγηση των συνολικών αποτελεσμάτων
του δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης

Παράρτημα 1

1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI

1.1 Η επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (παράγραφος 153) ορίζει ότι:

"Οι διαπιστώσεις, τα πορίσματα και οι συστάσεις σχετικά με τον έλεγχο πρέπει να βασίζονται σε αποδεικτικά στοιχεία. Δεδομένου ότι οι ελεγκτές σπάνια έχουν τη δυνατότητα να εξετάζουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία σχετικά με την ελεγχόμενη μονάδα, έχει αποφασιστική σημασία να επιλέγονται με προσοχή οι τεχνικές συλλογής στοιχείων και δειγματοληψίας".

2. Παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση για τη δειγματοληψία

2.1. Τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου μπορούν να ληφθούν χρησιμοποιώντας διάφορες τεχνικές οι οποίες εμπίπτουν στις ευρείες κατηγορίες της επιθεώρησης, παρατήρησης, έρευνας και επιβεβαίωσης καθώς και υπολογισμού και ανάλυσης (βλέπε Παράρτημα I της κατευθυντήριας γραμμής αριθ. 13, "Αποδεικτικά στοιχεία και μέθοδος ελέγχου"). Ο ελεγκτής μπορεί να εφαρμόσει τέτοιες τεχνικές σε ολόκληρη σειρά στοιχείων (έλεγχος κατά 100%) ή μπορεί να επιλέξει την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με ολόκληρη τη σειρά των στοιχείων (τον πληθυσμό) ελέγχοντας ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα στοιχείων που επιλέγεται από την εν λόγω σειρά: η τελευταία αυτή διαδικασία είναι η ελεγκτική

δειγματοληψία.

2.2. Ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει κατά πόσο η δειγματοληψία αποτελεί τον ενδεδειγμένο τρόπο για την εξεύρεση ορισμένων από τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται. Μεταξύ των παραγόντων που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη συγκαταλέγονται οι εξής:

- . ο αριθμός και τα σχετικά μεγέθη των στοιχείων που περιλαμβάνονται στον πληθυσμό≡
- . το επίπεδο της σπουδαιότητας και ο ενυπάρχων κίνδυνος σφάλματος στα εξεταζόμενα στοιχεία≡
- . η συνάφεια και η αξιοπιστία των αποδεικτικών στοιχείων που παρήχθησαν με εναλλακτικούς ελέγχους και διαδικασίες καθώς και τα σχετικά έξοδα και ο χρόνος που συνεπάγονται το καθένα από αυτά≡

2.3. Συχνά, η δειγματοληψία θα ενδείκνυται όταν επιχειρείται η πραγματοποίηση τόσο δοκιμαστικών ελέγχων όσο και δειγματοληπτικών ελέγχων επαλήθευσης. Εντούτοις, εφόσον οι στόχοι αυτών των ειδών δειγματοληπτικών ελέγχων είναι διαφορετικοί, μπορεί να απαιτείται η χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων δειγματοληψίας.

3. Βασικές έννοιες και ορισμοί

3.1. Εφόσον ο ελεγκτής επιζητεί την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με ολόκληρο πληθυσμό, ελέγχοντας ένα δείγμα στοιχείων επιλεγόμενων από αυτό, είναι ουσιώδες το δείγμα να είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού από τον οποίο εξήχθη.

3.2. Υπάρχει κίνδυνος τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγει ο ελεγκτής μετά τον έλεγχο ενός δείγματος, να είναι διαφορετικά από εκείνα στα οποία θα επιτυγχανόνταν αν είχε ελεγχθεί ολόκληρος ο πληθυσμός: αυτό είναι γνωστό ως κίνδυνος δειγματοληψίας. Ο ελεγκτής πρέπει να χρησιμοποιεί την κρίση του κατά το σχεδιασμό, τη διενέργεια και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του δειγματοληπτικού έργου προκειμένου να μειώνεται ο κίνδυνος της δειγματοληψίας σε παραδεκτό επίπεδο.

3.3. Ένα δείγμα μπορεί να είναι στατιστικό ή μη στατιστικό. Τόσο τα μεν όσο και τα δε απαιτούν να χρησιμοποιείται επαγγελματική κρίση κατά τα στάδια του σχεδιασμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης. Επιπλέον, η στατιστική δειγματοληψία απαιτεί τη χρήση μεθόδων τυχαίας επιλογής και χρησιμοποιεί τη θεωρία των πιθανοτήτων. Αυτό επιτρέπει στον ελεγκτή:

- . να καθορίζει το μέγεθος του δείγματος≡
- . να εκτιμά τα αποτελέσματα ποσοτικώς≡
- και
- . να αξιολογεί τον κίνδυνο της δειγματοληψίας και, κατά συνέπεια, να εξάγει συμπεράσματα σχετικά με το σύνολο του πληθυσμού.

Η παρούσα κατευθυντήρια γραμμή δεν επιζητεί την παροχή λεπτομερών οδηγιών στο πεδίο της θεωρίας των πιθανοτήτων, αν είναι αναγκαίο, ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει τη συμβουλή εμπειρογνώμονα, προκειμένου να καταλήγει σε έγκυρες κρίσεις στον τομέα αυτό.

- 3.4. Ακόμη και όταν ο ελεγκτής αποφασίζει να λάβει μη στατιστικό δείγμα, πρέπει να εξετάζεται η χρήση μεθόδων τυχαίας επιλογής. Αυτό, κατά κανόνα, θα αύξανε την πιθανότητα να είναι το δείγμα αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού. Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει πάντα με προσοχή αν ένα μη στατιστικό δείγμα παρέχει ορθή βάση για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τον πληθυσμό από τον οποίο ελήφθη.

4. Στάδια της ελεγκτικής δειγματοληψίας

- 4.1. Τόσο για τα στατιστικά όσο και για τα μη στατιστικά δείγματα, η διαδικασία της δειγματοληψίας μπορεί να διαιρεθεί λυσιτελώς σε τέσσερα ξεχωριστά στάδια: σχεδιασμό του δείγματος, επιλογή των στοιχείων που πρόκειται να ελεγχθούν, δειγματοληπτικό έλεγχο, αξιολόγηση των αποτελεσμάτων. Οι παρακάτω παράγραφοι πραγματεύονται, εν συντομία, καθένα από αυτά.

Σχεδιασμός του δείγματος

- 4.2. Το πρώτο στάδιο κατά το σχεδιασμό του δείγματος συνίσταται στον ακριβή καθορισμό του πληθυσμού. Όσον αφορά τα στατιστικά δείγματα, είναι σημαντικό ο πληθυσμός να είναι ομοιογενής. Αυτό σημαίνει ότι ο πληθυσμός πρέπει να αποτελείται από, εν γένει, παρόμοια στοιχεία, τα οποία τυγχάνουν επεξεργασίας με παρεμφερή ή κοινά συστήματα και, κατά συνέπεια, είναι εκτεθειμένα σε παρόμοιους κινδύνους. Πρέπει επίσης να προσδιορίζονται τα αντικείμενα της δειγματοληψίας: για παράδειγμα, μπορεί να είναι πράξη, υπόλοιπο λογαριασμού ή ίσως νομισματική μονάδα.

- 4.3. Είναι βασικό να καθορίζει ο ελεγκτής σαφώς το συγκεκριμένο ελεγκτικό στόχο που αποσκοπεί να επιτύχει ο έλεγχος του δείγματος. Αυτή η διαδικασία πρέπει να περιλαμβάνει τον καθορισμό ενός σφάλματος (κατά τη διενέργεια δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης) ή μιας εξαίρεσης (κατά τη διενέργεια δοκιμαστικών ελέγχων).

- 4.4. Επίσης κατά το στάδιο αυτό του σχεδιασμού πρέπει να καθορίζεται και το μέγεθος του δείγματος. Σημαντικό παράγοντα αποτελεί το γεγονός ότι ένα μεγαλύτερο δείγμα είναι πιθανότερο να είναι αντιπροσωπευτικό του πληθυσμού από ό,τι ένα μικρότερο. Εντούτοις, αν ο ελεγχόμενος τομέας θεωρείται ότι είναι σχετικά ασήμαντος όσον αφορά τις συνολικές οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να είναι πρόθυμος να δεχθεί κίνδυνο δειγματοληψίας μεγαλύτερου βαθμού.

Επιλογή των στοιχείων που πρόκειται να ελεγχθούν δειγματοληπτικά

- 4.5. Καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας επιλογής, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει τακτικά αν το δείγμα που έχει επιλεγεί είναι ευλογοφανές ότι είναι επαρκώς αντιπροσωπευτικό του

πληθυσμού. Αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό όταν λαμβάνεται μη στατιστικό δείγμα και, ιδίως, όταν η επιλογή δεν είναι τυχαία.

- 4.6. Ο ελεγκτής οφείλει να λαμβάνει προφυλακτικά μέτρα κατά του κινδύνου παράλειψης μέρους του πληθυσμού κατά την επιλογή του δείγματος. Για παράδειγμα, συχνά είναι αναγκαίο, ιδίως σε πεδία όπου χρησιμοποιούνται μέσα πληροφορικής, να διενεργείται και να τεκμηριώνεται συμφωνία μεταξύ του φακέλου που χρησιμοποιήθηκε για την εξαγωγή του δείγματος και του πληθυσμού, όπως αυτός έχει καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της μονάδας.

Δειγματοληπτικός έλεγχος

- 4.7. Κατά το μέτρο του δυνατού, η πραγματοποίηση δειγματοληπτικού ελέγχου πρέπει να ακολουθεί ένα προκαθορισμένο ερωτηματολόγιο. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να αποδειχθεί ότι αυτό είναι αδύνατο. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να ακολουθηθούν εναλλακτικές διαδικασίες προκειμένου να ληφθούν ισοδύναμες αποδείξεις για τα οικεία στοιχεία.
- 4.8. Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει ποιος είναι ο κατάλληλος χρόνος για την πραγματοποίηση του δειγματοληπτικού ελέγχου. Αυτό συμβαίνει ιδίως στην περίπτωση του δειγματοληπτικού ελέγχου συμφωνίας, όπου ο στόχος συνίσταται συνήθως στο να εκτιμάται αν οι έλεγχοι λειτούργησαν αποτελεσματικά επί μια χρονική περίοδο.

Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων

- 4.9. Εφόσον διαπιστώνονται σφάλματα ή εξαιρέσεις, είναι αναγκαίο να εξετάζεται η αιτία και η φύση τους. Αυτό δίνει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να εκτιμά την πιθανή επίπτωσή τους τόσο στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις όσο και στον ίδιο τον έλεγχο.
- 4.10. Ο ελεγκτής, αφού εκτιμήσει τα σφάλματα ή τις εξαιρέσεις που διαπίστωσε στο δείγμα, πρέπει να εκτιμά το "πιθανότερο επίπεδο σφαλμάτων ή εξαιρέσεων" στο σύνολο του πληθυσμού. Αυτό πραγματοποιείται με την παρέκταση από το "γνωστό επίπεδο σφαλμάτων/εξαιρέσεων" που υπάρχουν στο δείγμα.
- 4.11. Το τρίτο βήμα συνίσταται στο να σχηματιστεί, βάσει της παρέκτασης αυτής, ένα ανεκτό περιθώριο σχετικά με τον κίνδυνο δειγματοληψίας⁽¹⁾. Αυτή η εκτίμηση του "ανωτέρου επιπέδου σφάλματος/εξαίρεσης" μπορεί τώρα να συγκριθεί με το ανώτατο επίπεδο σφάλματος/εξαίρεσης που μπορεί να γίνει ανεκτό για τον έλεγχο. Αν το κατ' εκτίμηση υπολογιζόμενο συνολικό επίπεδο σφαλμάτων/εξαιρέσεων υπερβαίνει το επίπεδο που μπορεί να γίνει ανεκτό, ο ελεγκτής θα πρέπει να σκεφθεί:
- να ζητήσει από την ελεγχόμενη μονάδα να διερευνήσει τα σφάλματα/εξαιρέσεις που

(¹) τΟπως επισημάνθηκε στο σημείο 3.3, αυτό το ανεκτό περιθώριο είναι δυνατό να υπολογιστεί μόνον όταν χρησιμοποιείται τεχνική στατιστικής δειγματοληψίας.

διαπιστώθηκαν και τη δυνατότητα για περαιτέρω σφάλματα/εξαιρέσεις. Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε προσαρμογές, κατόπιν συμφωνίας, στις οικονομικές καταστάσεις≡

- . την πραγματοποίηση πρόσθετων δειγματοληπτικών ελέγχων με σκοπό τη μείωση του κινδύνου δειγματοληψίας και, κατά συνέπεια, του ανεκτού περιθωρίου που πρέπει να ενσωματωθεί στην αξιολόγηση των αποτελεσμάτων≡
- . τη χρησιμοποίηση εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών προκειμένου να επιτύχει πρόσθετη βεβαιότητα.

4.12. Το τελικό συμπέρασμα του έργου της δειγματοληψίας, λαμβανόμενο υπόψη από κοινού με τα αποτελέσματα από άλλες ελεγκτικές διαδικασίες, πρέπει να επιτρέπει στον ελεγκτή να μορφώνει γνώμη σχετικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις είναι αποδεκτές και να υποβάλλει σχετικώς αναφορά.

4.13. Αυτή η διαδικασία αξιολόγησης (όπως εφαρμόζεται στα αποτελέσματα του δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης), απεικονίζεται στο διάγραμμα του **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΟΣ 1**.

5. Τεκμηρίωση

5.1.Ο ελεγκτής καλείται, καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας της δειγματοληψίας, να προβαίνει σε πολυάριθμες κρίσεις. Είναι σημαντικό οι εν λόγω κρίσεις να τεκμηριώνονται προσεκτικά (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 26, ΑΤεκμηρίωση@), ώστε οι ασκούντες την εποπτεία να μπορούν να εφαρμόζουν διαδικασίες επανεξέτασης.

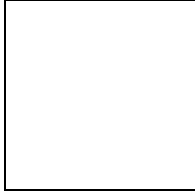
6. Έλεγχος απόδοσης

6.1.Στις παραπάνω παραγράφους δόθηκαν κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τη χρησιμοποίηση της ελεγκτικής δειγματοληψίας κατά τους δημοσιονομικούς ελέγχους (συμπεριλαμβανομένης της εξέτασης της νομιμότητας και κανονικότητας). Πρέπει να επισημανθεί ότι η ελεγκτική δειγματοληψία χρησιμοποιείται συχνά για τη λήψη αποδεικτικών στοιχείων κατά τη διενέργεια των ελέγχων απόδοσης (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 41, ΑΈλεγχος απόδοσης@). Μολονότι οι συγκεκριμένοι στόχοι της άσκησης της δειγματοληψίας μπορεί να είναι διαφορετικοί, οι αρχές στις οποίες βασίζονται είναι οι ίδιες

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1:ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΗΣ

Συμπεράσματα που πρέπει να εξαχθούν:

- Κατάσταση I: Το ανώτερο όριο σφάλματος είναι χαμηλότερο από το ανεκτό περιθώριο σφάλματος. Αυτό αποτελεί παραδεκτό αποτέλεσμα.
- Κατάσταση II: Το ανώτερο όριο σφάλματος υπερβαίνει το ανεκτό περιθώριο σφάλματος, αλλά το πιθανότερο επίπεδο σφάλματος είναι χαμηλότερο από το ανεκτό επίπεδο σφάλματος. Βλέπε σημείο 4.11.



- Κατάσταση III: Το πιθανότερο επίπεδο σφάλματος υπερβαίνει το ανεκτό επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαράδεκτες.

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI**

Αριθ. 24

ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημεία</u>
Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI	1
Εισαγωγή	2
Αναλυτικές διαδικασίες κατά τον προγραμματισμό του ελέγχου	3
Αναλυτικές διαδικασίες ως διαδικασίες επαλήθευσης	4
Αναλυτικές διαδικασίες κατά το στάδιο ολοκλήρωσης του ελέγχου	5
Χρησιμοποίηση αναλυτικών διαδικασιών στον έλεγχο απόδοσης	6
Τύποι αναλυτικών διαδικασιών	Παράρτημα 1

1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI

- 1.1 Η επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (παράγραφος 86) συνιστά τη χρήση αναλυτικών διαδικασιών κατά τους ακόλουθους όρους:

"ΥΤο ΑΟΕ θα πρέπει να εφοδιαστεί με ένα πλήρες φάσμα σύγχρονων μεθοδολογιών ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων τεχνικών βασισμένων σε συστήματα μεθόδων αναλυτικής εξέτασης, στατιστικής δειγματοληψίας και ελέγχου αυτοματοποιημένων συστημάτων πληροφόρησης.@

Εξάλλου, στην παράγραφο 160 αυτών των επεξηγηματικών σημειώσεων εξηγείται ο στόχος των αναλυτικών διαδικασιών στα πλαίσια του ελέγχου των δημοσιονομικών καταστάσεων:

"Η ανάλυση των δημοσιονομικών καταστάσεων αποσκοπεί στην εξακρίβωση ύπαρξης αναμενόμενης σχέσης μεταξύ των διαφόρων στοιχείων των δημοσιονομικών καταστάσεων, επισημαίνοντας τις ενδεχόμενες απρόβλεπτες σχέσεις και ασυνήθιστες τάσεις...@

- 1.2 Οι αναλυτικές διαδικασίες ορίστηκαν ως εξής⁽¹⁾:

Αναλυτικές διαδικασίες είναι οι αναλύσεις σημαντικών λόγων/σχέσεων και τάσεων, συμπεριλαμβανομένης της εξέτασης των διακυμάνσεων και των σχέσεων που δεν είναι συνεπείς με άλλες συναφείς πληροφορίες ή που αποκλίνουν από προβλεπόμενα ποσά. @

- 1.3 Επιπλέον, μερικές από τις μεθόδους που μπορεί να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο των αναλυτικών διαδικασιών έχουν περιγραφεί ως εξής:⁽²⁾

"Στην εφαρμογή των παραπάνω διαδικασιών μπορεί να χρησιμοποιηθούν διάφορες μέθοδοι. Οι μέθοδοι αυτές κυμαίνονται από απλές συγκρίσεις μέχρι σύνθετες αναλύσεις, που χρησιμοποιούν προηγμένες στατιστικές τεχνικές. Οι αναλυτικές διαδικασίες μπορεί να εφαρμοστούν σε ενοποιημένες δημοσιονομικές καταστάσεις, σε δημοσιονομικές καταστάσεις επιμέρους μονάδων· ... και στα μεμονωμένα στοιχεία των δημοσιονομικών πληροφοριών. Η επιλογή των διαδικασιών, των μεθόδων και του επιπέδου εφαρμογής είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή@.

2. Εισαγωγή

- 2.1 Στόχος της κατευθυντήριας αυτής γραμμής είναι να παρασχεθούν στον εξωτερικό ελεγκτή (εφεξής Αελεγκτή@) των δραστηριοτήτων της Ευρωπαϊκής Κοινότητας οδηγίες για τη χρησιμοποίηση των αναλυτικών διαδικασιών. Οι διαδικασίες αυτές βοηθούν τον ελεγκτή :

- στην κατανόηση του οργανισμού που πρέπει να ελεγχθεί και στον προγραμματισμό του ελέγχου (σημεία 3.1 - 3.9)·
- στην εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών επαλήθευσης (σημεία 4.1 - 4.12)· και
- στην εξέταση των αποτελεσμάτων κατά το τέλος του ελέγχου (σημεία 5.1 - 5.2).
- Οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιούν αναλυτικές διαδικασίες στους ελέγχους απόδοσης, καθώς και στην εξέταση των δημοσιονομικών καταστάσεων. Η χρησιμοποίηση των αναλυτικών διαδικασιών στον έλεγχο απόδοσης εξετάζεται σύντομα στο σημείο 6.1.

- 2.2 Οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν ποικιλία τεχνικών που χρησιμοποιεί ο ελεγκτής για να μελετήσει τις σχέσεις μεταξύ των στοιχείων και για να ελέγξει την ευλογοφάνειά τους. Τα στοιχεία μπορεί να είναι μη δημοσιονομικά ή δημοσιονομικά και να προέρχονται από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές. Σε γενικές γραμμές, οι αναλυτικές διαδικασίες αφορούν την εξέταση αριθμητικών στοιχείων που αναφέρονται στις δημοσιονομικές καταστάσεις για να διαπιστωθεί αν είναι τα στοιχεία αυτά συνεπή μεταξύ τους και αν αντιστοιχούν στα όσα γνωρίζει ο ελεγκτής για τον οργανισμό και τις δραστηριότητές του.
- 2.3 Ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τις αναλυτικές διαδικασίες όταν μπορεί να υποθέσει ότι υπάρχουν σχέσεις μεταξύ των θέσεων στις δημοσιονομικές καταστάσεις και μεταξύ των θέσεων στους λογαριασμούς και των μη δημοσιονομικών στοιχείων. Οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν μια σειρά ειδικών τεχνικών:
- τη μελέτη αλλαγών στα υπόλοιπα λογαριασμών σε προηγούμενες περιόδους που οδηγεί σε πρόβλεψη για την τρέχουσα περίοδο (π.χ. την κανονική αποπληρωμή ενός δανείου σε Χ έτη).
 - τη σύγκριση των δημοσιονομικών πληροφοριών με τα αναμενόμενα αποτελέσματα (π.χ. εξετάζοντας τις διαφορές εκτέλεσης ως προς τους υπολογισμούς και τις προβλέψεις).
 - τη μελέτη σχέσεων μεταξύ των υπολοίπων λογαριασμού σε μια ορισμένη περίοδο (π.χ. εισπρακτέοι ή πληρωτέοι τόκοι για χορηγηθέντα ή συναφθέντα δάνεια).
 - τους υπολογισμούς με τους οποίους μπορεί να υπάρξει πρόβλεψη για ένα δεδομένο υπόλοιπο λογαριασμού (π.χ. (α) χρησιμοποιώντας ανεξάρτητα στοιχεία σχετικά με τον αριθμό υπαλλήλων και με τα μέσα ποσοστά μισθοδοσίας για την πρόβλεψη των συνολικών εξόδων του προσωπικού για την εν λόγω περίοδο· β) χρησιμοποιώντας στοιχεία σχετικά με τη γεωργία για να προβλεφθούν οι πληρωμές ανά εκτάριο στους γεωργούς).
 - τη μελέτη σχέσεων μεταξύ δημοσιονομικών και μη δημοσιονομικών πληροφοριών, που μπορεί να επιβεβαιώσει τις γνώσεις του ελεγκτή για τις δημοσιονομικές πληροφορίες ή να επιστήσει την προσοχή του σε ασυνήθη ή απρόβλεπτα αριθμητικά στοιχεία λογαριασμών (π.χ. α) έσοδα αδείας ως προς τον αριθμό αδειών· β) δασμούς εισαγωγής ως προς τα στοιχεία σχετικά με τις φυσικές εισαγωγές· γ) έξοδα γεωργικής αποθεματοποίησης σε σχέση με τα λογιστικά βιβλία φυσικών αποθεμάτων).

- 2.4 Οι αναλυτικές διαδικασίες εμπίπτουν σε τρεις γενικές κατηγορίες: στην ανάλυση τάσεων, στην ανάλυση λόγων/σχέσεων και στην προβλεπτική ανάλυση. Οι διαδικασίες αυτές περιγράφονται στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1**. Οι αναλυτικές διαδικασίες που βασίζονται στην ανάλυση τάσεων ή στην ανάλυση λόγων/σχέσεων είναι χρησιμότερες κατά τα στάδια του προγραμματισμού και της τελικής εξέτασης για να βοηθήσουν τους ελεγκτές να κατευθύνουν και να ολοκληρώσουν τις εργασίες τους. Οι προβλεπτικές αναλυτικές διαδικασίες χρησιμοποιούνται συνήθως για να ληφθούν αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου στα πλαίσια των ελέγχων επαλήθευσης.

Δυνατότητα εφαρμογής των αναλυτικών διαδικασιών

- 2.5 Ο βαθμός κατά τον οποίο ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιεί αναλυτικές διαδικασίες θα εξαρτηθεί από ορισμένους παράγοντες, ήτοι:

- τη φύση του οργανισμού και των δραστηριοτήτων του·
- το βαθμό κατά τον οποίο τα υπόλοιπα λογαριασμών και οι πράξεις μπορούν να προβλεφθούν με λογική ακρίβεια·
- B τη γνώση του οργανισμού που αποκτήθηκε από τους προηγούμενους ελέγχους·
- τη διάθεση κατάλληλων δημοσιονομικών και μη δημοσιονομικών πληροφοριών·
- την αξιοπιστία των διαφόρων μορφών διαθέσιμων πληροφοριών· και
- τη συμφωνία και την ανεξαρτησία των πληροφοριών που προέρχονται από διάφορες πηγές.

3. Αναλυτικές διαδικασίες κατά τον προγραμματισμό του ελέγχου

- 3.1 Οι ελεγκτές μπορούν να εφαρμόζουν αναλυτικές διαδικασίες κατά το στάδιο του προγραμματισμού με σκοπό:

- να επιβεβαιώσουν και να βελτιώσουν τις γνώσεις τους για τις δραστηριότητες του οργανισμού·
- να εντοπίσουν τους τομείς που παρουσιάζουν πιθανό κίνδυνο ελέγχου·
- να εξακριβώσουν κάθε σημαντική ασυνήθη πράξη και/ή υπόλοιπα λογαριασμών·
- να συμβάλουν στον προγραμματισμό του χαρακτήρα, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των διαδικασιών επαλήθευσης B συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών διαδικασιών επαλήθευσης.

- 3.2 Οι γνώσεις που αποκτά ο ελεγκτής από τις αναλυτικές διαδικασίες κατά το στάδιο του προγραμματισμού μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη στήριξη του υπολοίπου της διαδικασίας προγραμματισμού και της ανάπτυξης της προσέγγισης ελέγχου για την εξέταση συγκεκριμένων υπολοίπων λογαριασμού. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι αναλυτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για τον προγραμματισμό αποκαλύπτουν σημαντικές διαφορές σε σχέση με τις προσδοκίες, ο ελεγκτής θα πρέπει να αναπτύξει ειδικές διαδικασίες για να ανακαλύψει την αιτία των διακυμάνσεων αυτών.

- 3.3 Οι αναλυτικές διαδικασίες κατά το στάδιο του προγραμματισμού μπορεί επίσης να

περιλαμβάνουν μια προκαταρκτική ανάλυση των διαθέσιμων στοιχείων, με σκοπό να βοηθήσουν τον ελεγκτή να αποφασίσει κατά πόσο οι αναλυτικές διαδικασίες επαλήθευσης θα μπορούσαν να χρησιμοποιούνται για να παρέχουν τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου σε ένα λογικό κόστος. Ο ελεγκτής μπορεί, παραδείγματος χάρη, να προβεί σε μια πρώτη ανάλυση στοιχείων για να εκτιμήσει τη δομή τους και την ποιότητά τους και να ερευνήσει τις δυνατές σχέσεις μεταξύ των διαφόρων μεταβλητών.

3.4 Συνήθως ο ελεγκτής εξετάζει πληροφορίες από διάφορες πηγές, τόσο εντός όσο και εκτός του οργανισμού, κατά την ανάληψη αναλυτικών διαδικασιών στο στάδιο του προγραμματισμού. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει πληροφορίες όπως:

- τις δημοσιονομικές καταστάσεις προηγούμενων οικονομικών ετών·
- ενδεδειγμένες εξωτερικές εκθέσεις, π.χ. εκθέσεις απόδοσης και στατιστικές εκθέσεις·
- σχετικές μη δημοσιονομικές πληροφορίες, π.χ. αριθμό υπαλλήλων, αιτήσεις που έχουν εξεταστεί·
- περιοδικές δημοσιονομικές καταστάσεις, εκθέσεις και άλλες αναλύσεις από τη διεύθυνση του οργανισμού συγκρίνοντας τα αποτελέσματα του τρέχοντος οικονομικού έτους με εκείνα των προηγούμενων ετών και με τους προϋπολογισμούς και τις προβλέψεις του τρέχοντος οικονομικού έτους· και
- στοιχεία για σημαντικούς λόγους/σχέσεις και για τα αποτελέσματα σε σχέση με τους στόχους απόδοσης.

Τις περισσότερες φορές, οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι σε θέση να λαμβάνουν τις περισσότερες από τις πληροφορίες αυτές από τη διεύθυνση του οργανισμού.

3.5 Η πολυπλοκότητα και η έκταση των αναλυτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται κατά το στάδιο του προγραμματισμού αποτελούν θέματα που πρέπει να κρίνει ο ελεγκτής και ποικίλουν ανάλογα με το μέγεθος του οργανισμού, την πολυπλοκότητά του, και τη διάθεση των πληροφοριών. Για ορισμένους οργανισμούς, οι διαδικασίες μπορεί να περιορίζονται στην εξέταση των αλλαγών στα υπόλοιπα λογαριασμών μεταξύ του προηγούμενου οικονομικού έτους και του τρέχοντος οικονομικού έτους. Σε άλλους οργανισμούς, οι διαδικασίες μπορεί να περιλαμβάνουν πληρέστερη ανάλυση των μηνιαίων δημοσιονομικών καταστάσεων, καθώς και συγκρίσεις με μη δημοσιονομικά στοιχεία.

3.6 Οι αναλυτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνται κατά τον προγραμματισμό θα πρέπει να οδηγούν σε καλύτερη κατανόηση των δραστηριοτήτων του οργανισμού. Οι διαδικασίες αυτές μπορεί να συνίστανται σε:

- εξέταση των υπολοίπων λογαριασμού και των κατηγοριών σημαντικών πράξεων που εμφανίζονται στις δημοσιονομικές καταστάσεις·
- εξέταση των προϋπολογισμών και των προβλέψεων του οργανισμού·
- συζήτηση για την απόδοση και τα μελλοντικά σχέδια με τα οικονομικά και επιχειρησιακά τμήματα·

- εξέταση των στατιστικών και άλλων πληροφοριών σχετικά με τις δραστηριότητες του οργανισμού·
 - εξέταση των αποτελεσμάτων που έχουν επιτευχθεί ως προς τους προϋπολογισμούς και τους στόχους απόδοσης.
- 3.7 Οι διαδικασίες αυτές θα βοηθήσουν τον ελεγκτή να εξακριβώσει τις αλλαγές στις δραστηριότητες και τις πράξεις του οργανισμού οι οποίες μπορεί να επηρεάσουν τις δημοσιονομικές καταστάσεις του. Επίσης, θα πρέπει να επιστήσουν την προσοχή του ελεγκτή σε ειδικούς τομείς των δημοσιονομικών καταστάσεων που απαιτούν ιδιαίτερη εξέταση.
- 3.8 Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τις διαδικασίες κατάρτισης του προϋπολογισμού του οργανισμού προτού βασιστεί πολύ σ' αυτές. Ιδιαίτερα, ο ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψη του τις πιέσεις που μπορεί να ασκηθούν σε μεμονωμένες υπηρεσίες για να υπάρχει συμφωνία με τον προϋπολογισμό και τον κίνδυνο ότι μπορεί να γίνει δόλιος χειρισμός των αποτελεσμάτων, παραδείγματος χάρη, καταλογίζοντας εσφαλμένα τις δαπάνες μεταξύ των διαφόρων κονδυλίων του προϋπολογισμού για να εξασφαλιστεί ότι δεν γίνεται υπέρβαση των πιστώσεων.
- 3.9 Άλλες αναλυτικές διαδικασίες τις οποίες μπορεί να χρησιμοποιήσει ο ελεγκτής στο πλαίσιο του προγραμματισμού είναι ο προσδιορισμός διαγραμμάτων/χαρακτηριστικών και η ανάλυση λόγων/σχέσεων. Ο προσδιορισμός διαγραμμάτων/χαρακτηριστικών συνίσταται σε γραφική παράσταση των αποτελεσμάτων με βάση τους μηνιαίους λογαριασμούς της διοίκησης για να εξακριβωθούν οι ασυνήθιστες πράξεις και οι απρόβλεπτες διακυμάνσεις που απαιτούν μια εξήγηση. Η ανάλυση των λόγων/σχέσεων μπορεί να καταδείξει επίσης ανησυχητικές τάσεις. Παραδείγματα των τεχνικών αυτών περιλαμβάνουν:
- καθορισμό του ποσοστού των υποχρεώσεων που έχουν αναληφθεί σε σχέση με το συνολικό ποσό των διαθέσιμων πιστώσεων ανάληψης υποχρεώσεων, για να ελεγχθεί το επίπεδο εκτέλεσης του προϋπολογισμού (ανάλυση λόγων/σχέσεων),
 - σύγκριση των πραγματικών μηνιαίων δαπανών του προϋπολογισμού με τον προϋπολογισμό, πράγμα που μπορεί να εμφανίσει ότι ένα σημαντικό τμήμα των δαπανών δημιουργείται κατά τη διάρκεια των διακοπών, δηλώνοντας έτσι την πιθανή ύπαρξη προβλήματος (κατάρτιση διαγραμμάτων).

4. Αναλυτικές διαδικασίες ως διαδικασίες επαλήθευσης

- 4.1 Ο ελεγκτής, όταν χρησιμοποιεί αναλυτικές διαδικασίες για να αντλήσει ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία επαλήθευσης, θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη του το στόχο ελέγχου για τον οποίο εφαρμόζονται οι διαδικασίες αυτές, τη φύση του υπολοίπου του λογαριασμού/των πράξεων που ελέγχονται, καθώς και την ποιότητα των διαθέσιμων στοιχείων. Ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει κατά νου ότι οι αναλυτικές διαδικασίες είναι περισσότερο αξιόπιστες σε ένα ισχυρό περιβάλλον ελέγχου με αποτελεσματικούς εσωτερικούς ελέγχους και αξιόπιστα εξωτερικά στοιχεία. Οι αναλυτικές διαδικασίες επαλήθευσης έχουν επίσης περισσότερες πιθανότητες να είναι αποτελεσματικές στην παροχή αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου για την πληρότητα και τη μέτρηση των λογιστικών αριθμητικών στοιχείων. Κανονικά δεν παρέχουν αποδείξεις όσον αφορά τη νομιμότητα και την κανονικότητα των πράξεων ή την κυριότητα των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που καταχωρούνται στον ισολογισμό.
- 4.2 Μόνο οι δοκιμαστικοί έλεγχοι, που προϋποθέτουν πρόβλεψη ποσού το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε σύγκριση με ένα πραγματικό υπόλοιπο λογαριασμού, μπορούν να γίνουν αποδεκτοί ως πηγή ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων επαλήθευσης στους δημοσιονομικούς ελέγχους. Οι προβλεπτικοί έλεγχοι κυμαίνονται από έναν απλό υπολογισμό υπολοίπου λογαριασμού μέχρι μια σύνθετη ανάλυση αναδρομής. Ο ελεγκτής όταν εκτελεί έναν προβλεπτικό έλεγχο για να αντλήσει ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία επαλήθευσης θα χρειαστεί:
- να καθορίσει την ανώτατη διαφορά που προκύπτει από τη διαδικασία που μπορεί να αποδεχθεί καθορίζοντας ένα επίπεδο ακρίβειας·
 - να κατανοήσει τη σχέση μεταξύ του υπολοίπου λογαριασμού και των μεταβλητών που χρησιμοποιούνται στην πρόβλεψη·
 - να επιβεβαιώσει την αξιοπιστία των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται·
 - να υπολογίσει το προβλεπόμενο ποσό·
 - να εξακριβώσει κάθε σημαντική διαφορά μεταξύ του υπολοίπου του λογαριασμού και του προβλεπόμενου ποσού·
 - να ερευνήσει κάθε διαφορά και να λάβει επιβεβαιωτικά στοιχεία· και
 - να αξιολογήσει τα αποτελέσματα.

Τα στάδια αυτά εξετάζονται παρακάτω στις επόμενες παραγράφους.

Καθορισμός επιπέδου ακρίβειας

- 4.3 Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει ένα επίπεδο ακρίβειας για τις αναλυτικές διαδικασίες επαλήθευσης. Η ακρίβεια αυτή είναι η ανώτατη διαφορά μεταξύ της πρόβλεψης του ελεγκτή και του ποσού που εμφανίζεται στους λογαριασμούς, η οποία παραμένει αποδεκτή για τις ανάγκες του ελέγχου. Το πεδίο εντός του οποίου μπορεί να εμπέσει το υπόλοιπο λογαριασμού ονομάζεται ζώνη ευλογοφάνειας.

- 4.4 Ο ελεγκτής θα πρέπει να καθορίσει μια ανεκτή διαφορά (και έτσι να ορίσει τη ζώνη ευλογοφάνειας) για μια αναλυτική διαδικασία επαλήθευσης προτού προβεί σε πρόβλεψη του υπολοίπου του λογαριασμού. Η ανεκτή διαφορά αντιπροσωπεύει το σημείο αναφοράς ως προς το οποίο πρέπει να αξιολογούνται τα αποτελέσματα των αναλυτικών διαδικασιών επαλήθευσης. Η μέθοδος υπολογισμού της ανεκτής διαφοράς θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη σημαντικότητα του υπολοίπου του λογαριασμού που ελέγχεται. Όσο σημαντικότερο είναι ένα υπόλοιπο λογαριασμού, τόσο η ανεκτή διαφορά ως ποσοστό του αριθμητικού στοιχείου του λογαριασμού που ελέγχεται θα πρέπει να είναι μικρότερη.

Κατανόηση της σχέσης

- 4.5 Η κατανόηση της σχέσης εκ μέρους του ελεγκτή μεταξύ του προβλεπόμενου υπολοίπου του λογαριασμού και άλλων μεταβλητών αποτελεί το στοιχείο κλειδί για την αποτελεσματικότητα των αναλυτικών διαδικασιών επαλήθευσης. Η σχέση πρέπει να κατανοηθεί ως προς την:
- **Ευλογοφάνεια**- Ο ελεγκτής πρέπει να εξασφαλίσει ότι η υποθετική σχέση είναι ευλογοφανής. Παραδείγματος χάρη, είναι λογικό να υποτεθεί ότι υπάρχει μία σχέση μεταξύ του αριθμού των υπαλλήλων και του συνολικού κόστους της μισθοδοσίας. Αντίθετα, δεν θα ήταν κατ' ανάγκη λογικό να υποτεθεί η ύπαρξη σχέσης μεταξύ του αριθμού των υπαλλήλων και των υπόλοιπων εξόδων λειτουργίας.
 - **Συνάφεια**- Μια ιδιαίτερη μεταβλητή μπορεί να υπόκειται σε πολλές επιδράσεις. Ο ελεγκτής πρέπει να εξασφαλίσει ότι όλες αυτές οι επιδράσεις, ή τουλάχιστον οι σημαντικότερες, εντάσσονται στο υπόδειγμα που χρησιμοποιείται για την πρόβλεψη. Ένας απλός υπολογισμός του κόστους της μισθοδοσίας που βασίζεται σε αριθμητικά στοιχεία τα οποία έχουν ελεγχθεί από προηγούμενα έτη, στις αλλαγές του αριθμού των υπαλλήλων και στις μέσες αυξήσεις των μισθών δεν θα ήταν ενδεδειγμένος, παραδείγματος χάρη, όταν έχουν γίνει σημαντικές αλλαγές κατά την κατανομή του προσωπικού ανάλογα με τους βαθμούς από ένα οικονομικό έτος στο άλλο.
 - **Συνοχή** - Δεν μπορεί να αναμένεται πάντοτε να εξακολουθούν στο μέλλον σχέσεις που παρατηρήθηκαν κατά το παρελθόν. Παραδείγματος χάρη, σχέσεις μεταξύ υπολοίπων λογαριασμού που μπορεί να υπήρξαν συγκριτικά σταθερές κατά τα προηγούμενα έτη μπορεί να αλλάξουν ως αποτέλεσμα αλλαγών στις σχετικές δραστηριότητες. Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τη δυνατότητα αλλαγών στις σχέσεις όταν διαμορφώνει αναλυτικές διαδικασίες επαλήθευσης.
 - **Συχνότητα μέτρησης** - Όσο συχνότερα μετρείται μια σειρά μεταβλητών, τόσο είναι πιθανό να είναι καλύτερες οι πληροφορίες για τη σχέση μεταξύ των μεταβλητών.
 - **Ανεξαρτησία εξαγόμενων δεδομένων** - Τα αποδεικτικά στοιχεία από αναλυτικές διαδικασίες επαλήθευσης είναι πολύ περιορισμένα αν συγκριθούν δύο μεταβλητές που προέρχονται και οι δύο από την ίδια πηγή. Η διαδικασία είναι αποτελεσματική μόνο όταν χρησιμοποιούνται πληροφορίες από διαφορετικές πηγές.

Αξιοπιστία των χρησιμοποιούμενων πληροφοριών

4.6 Ο ελεγκτής, προτού βασιστεί στα αποτελέσματα των αναλυτικών διαδικασιών ως διαδικασία επαλήθευσης, πρέπει να λάβει συναφή και λογικά αποδεικτικά στοιχεία ως προς την αξιοπιστία των χρησιμοποιούμενων πληροφοριών. Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει κατά πόσο:

- έχουν ελεγχθεί οι πληροφορίες με διαδικασίες ελέγχου,
- προήλθαν οι πληροφορίες ανεξάρτητα από τη λογιστική/οικονομική υπηρεσία (παραδείγματος χάρη από μια ανεξάρτητη πηγή),
- το σύστημα που χρησιμοποιήθηκε για την εξαγωγή στοιχείων υποβλήθηκε σε αποτελεσματικούς εσωτερικούς ελέγχους.

Εξακρίβωση σημαντικών διαφορών

4.7 Η διαφορά μεταξύ του ποσού που έχει προβλεφθεί και εκείνου που έχει καταχωρηθεί λογιστικά είναι σημαντική αν υπερβαίνει την ανεκτή διαφορά (ήτοι η πρόβλεψη βρίσκεται εκτός της ζώνης ευλογοφάνειας). Μια διαφορά μικρότερη από την ανεκτή διαφορά μπορεί να εξακολουθεί να είναι σημαντική αν εφαρμοστεί οποιοσδήποτε από τους εξής όρους:

- η διαφορά είναι οριακά μόνο μικρότερη από την ανεκτή διαφορά·
- θα μπορούσε να μεταβάλει ένα πλεόνασμα σε έλλειμμα ή αντιστρόφως·
- θα μπορούσε να οδηγήσει σε χρησιμοποιούμενες πιστώσεις με υπέρβαση των διαθέσιμων πιστώσεων·
- είναι σημαντική στο πλαίσιο μέτρησης της απόδοσης σε σχέση με ένα στόχο. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντικές όταν αφορούν την πληρωμή προμηθευτών απόδοσης.

Διερεύνηση διαφορών και λήψη επιβεβαιωτικών στοιχείων

4.8 Όταν οι αναλυτικές διαδικασίες επαλήθευσης οδηγούν σε σημαντικές διαφορές μεταξύ των ποσών που έχουν προβλεφθεί και εκείνων που έχουν καταχωρηθεί λογιστικά, είναι σημαντικό να ερευνηθεί ο ελεγκτής τις διαφορές αυτές λαμβάνοντας εξηγήσεις. Όλες οι εξηγήσεις των διαφορών θα πρέπει να είναι τεκμηριωμένες και να στηρίζονται με επιβεβαιωτικά στοιχεία. Καμία διαβεβαίωση δεν πρέπει να λαμβάνεται από τις αναλυτικές διαδικασίες επαλήθευσης αν οι σημαντικές διαφορές δεν μπορούν να αιτιολογηθούν με κατάλληλες εξηγήσεις και επιβεβαιωτικά στοιχεία.

4.9 Ο ελεγκτής θα πρέπει να έχει επίγνωση του γεγονότος ότι μπορεί να εμφανίζονται σημαντικές διαφορές για τους εξής λόγους:

- σφάλματα στο ποσό που έχει καταχωρηθεί λογιστικά·
- απλοποιήσεις ή σφάλματα στις υποθέσεις του ελεγκτή·
- σημαντικές μεταβλητές που δεν έχουν ενταχθεί στο υπόδειγμα πρόβλεψης.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει πάντοτε το μέγεθος κατά το οποίο ορισμένα σφάλματα στις υποθέσεις ή στις μεταβλητές στις οποίες στηρίζεται η πρόβλεψη μπορούν να εξηγήσουν τις σημαντικές διαφορές. Όπου ο ελεγκτής επισημάνει σφάλματα ή παραλείψεις στο υπόδειγμα πρόβλεψης, μπορεί να είναι αναγκαίο να αναθεωρηθεί το υπόδειγμα.

- 4.10 Ο ελεγκτής, όταν ερευνεί σημαντικές διαφορές που προκύπτουν από αναλυτικές διαδικασίες επαλήθευσης, θα πρέπει κατ' αρχήν να αναζητεί εξηγήσεις από τη διεύθυνση της ελεγχόμενης μονάδας. Οι εξηγήσεις της διεύθυνσης για τις σημαντικές διαφορές θα πρέπει να είναι προσδιορισμένες ποσοτικά και τεκμηριωμένες. Ο ελεγκτής θα πρέπει επίσης να εξασφαλίσει αν έχει ερευνηθεί και εξηγηθεί το σύνολο της διαφοράς μεταξύ του ποσού που έχει προβλεφθεί και εκείνου που έχει καταχωρηθεί λογιστικά.
- 4.11 Ο ελεγκτής/ελέγκτρια θα χρησιμοποιήσει την κρίση και την πείρα του/της για να αποφασίσει κατά πόσο οι εξηγήσεις της διεύθυνσης είναι προφανώς αποδεκτές και ποια επιβεβαιωτικά στοιχεία είναι αναγκαία και από ποιον θα αναζητηθούν. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να διαβεβαιωθεί αν οι εξηγήσεις και τα επιβεβαιωτικά στοιχεία που έχει λάβει είναι λογικά και συνεπή με βάση τα όσα γνωρίζει για τον οργανισμό.

Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων

- 4.12 Αν η διαφορά δεν μπορεί να εξηγηθεί και να επαληθευθεί επαρκώς, ο ελεγκτής συνήθως θα χρειαστεί να προβεί σε αναλυτικούς δοκιμαστικούς ελέγχους πράξεων για να λάβει την αναγκαία διαβεβαίωση. Η έλλειψη αναλυτικής διαδικασίας μπορεί να δηλώνει την ύπαρξη σημαντικού σφάλματος στο υπόλοιπο λογαριασμού ή στην κατηγορία πράξης.

5. Αναλυτικές διαδικασίες κατά το στάδιο ολοκλήρωσης του ελέγχου

- 5.1 Κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να εφαρμόσει αναλυτικές διαδικασίες για να διατυπώσει ένα γενικό συμπέρασμα ως προς το αν οι δημοσιονομικές καταστάσεις ως σύνολο συμφωνούν με όσα γνωρίζει για τις δραστηριότητες του οργανισμού. Οι αναλυτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνται κατά το τελικό στάδιο της εξέτασης συχνά είναι οι ίδιες με εκείνες που χρησιμοποιούνται κατά το στάδιο προγραμματισμού του ελέγχου.
- 5.2 Είναι σημαντικό να διαβάσουν οι ελεγκτές τις τελικές δημοσιονομικές καταστάσεις (συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων) και να εξετάσουν:

- την επάρκεια των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου που έχουν συγκεντρωθεί σε σχέση με τα ασυνήθη ή απρόβλεπτα υπόλοιπα που επισημάνθηκαν κατά το στάδιο του προγραμματισμού ή κατά τη διάρκεια του ελέγχου·
- τα ασυνήθη ή απρόβλεπτα υπόλοιπα ή σχέσεις που δεν έχουν προηγουμένως επισημανθεί·
- κατά πόσο οι δημοσιονομικές καταστάσεις του τρέχοντος οικονομικού έτους είναι αληθοφανείς με γνώμονα τα όσα γνωρίζουν, σε σύγκριση με εκείνες του προηγούμενου οικονομικού έτους.

Εξετάζοντας τα παραπάνω θέματα ο ελεγκτής πρέπει να αποφασίσει κατά πόσο έχουν ληφθεί αρκετά αποδεικτικά στοιχεία για να στηρίξει τη γνώμη του για τις δημοσιονομικές καταστάσεις.

6. Χρησιμοποίηση αναλυτικών διαδικασιών στον έλεγχο απόδοσης

- 6.1 Οι αναλυτικές διαδικασίες μπορούν να χρησιμοποιούνται ευρέως κατά το στάδιο προγραμματισμού των ελέγχων απόδοσης και ως μέσο λήψης αποδεικτικών στοιχείων επαλήθευσης. Παραδείγματος χάρη, η ανάλυση εξόδων σε μια ορισμένη περίοδο μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να επισημάνει τομείς όπου έχει επιτευχθεί μέτρια οικονομία των πόρων, πράγμα που χρειάζεται διεξοδικότερη εξέταση κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η χρησιμοποίηση τεχνικών με σημεία αναφοράς (συγκρίνοντας τα έξοδα απόδοσης της ελεγχόμενης μονάδας με εκείνα παρόμοιων οργανισμών) και η ανάλυση δεικτών απόδοσης θεωρούνται συνήθως μορφές αναλυτικών διαδικασιών που χρησιμοποιούνται στα πλαίσια ορισμένων ελέγχων απόδοσης για τη λήψη αποδεικτικών στοιχείων επαλήθευσης. Για περισσότερες οδηγίες, βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 41, ΑΈλεγχος απόδοσης@.

Παράρτημα 1 - Τύποι αναλυτικών διαδικασιών

Ανάλυση τάσεων

Η ανάλυση τάσεων είναι η ανάλυση αλλαγών σε ένα δεδομένο υπόλοιπο λογαριασμού ή μια γραμμή δημοσιονομικών καταστάσεων κατά τις παρελθούσες λογιστικές περιόδους. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί μια μέθοδος διάγνωσης κατά το στάδιο προγραμματισμού ή εξέτασης, με την οποία ο ελεγκτής συγκρίνει απλώς το πραγματικό ποσό του τρέχοντος έτους με την προηγούμενη τάση για να καθορίσει αν το ποσό αυτό φαίνεται να αποκλίνει από την τάση.

Μια προβλεπτική μέθοδος μπορεί να χρησιμοποιηθεί με σκοπό την επαλήθευση κατά την οποία ο ελεγκτής προσπαθεί να προβλέψει ένα ποσό για το τρέχον έτος βασιζόμενος στην τάση.

Υπάρχει ένας ορισμένος αριθμός τεχνικών ανάλυσης τάσεων. Οι πιο σύνθετες τεχνικές μπορεί να παρέχουν ακριβέστερες προβλέψεις και μπορεί να είναι ιδιαίτερα κατάλληλες για ελέγχους επαλήθευσης. Καθώς όμως αυξάνει η πολυπλοκότητα των τεχνικών, συνήθως απαιτείται μεγαλύτερη προσπάθεια ελέγχου για την διενέργειά τους. Πρέπει να υπάρχει ισορροπία μεταξύ του κόστους και των πλεονεκτημάτων της κάθε τεχνικής. Οι τεχνικές ανάλυσης τάσεων περιλαμβάνουν:

- γραφικές μεθόδους,
- συγκρίσεις από ένα οικονομικό έτος σε άλλο·
- σταθμισμένους μέσους όρους·
- κινητούς μέσους όρους·
- στατιστική χρονολογική ανάλυση·
- τεχνικές πολλαπλών μεταβλητών, όπως την ανάλυση αναδρομής.

Οι γραφικές μέθοδοι και οι συγκρίσεις από ένα οικονομικό έτος στο άλλο ενδείκνυνται περισσότερο κατά τα στάδια προγραμματισμού και εξέτασης του ελέγχου.

Ανάλυση λόγων/σχέσεων

Η ανάλυση λόγων/σχέσεων είναι κάθε μέθοδος που συνίσταται στη σύγκριση συναφών σχέσεων μεταξύ των αριθμητικών στοιχείων των δημοσιονομικών καταστάσεων. Η μέθοδος αυτή απομονώνει σταθερές (σε μια ορισμένη περίοδο) ή συνήθεις σχέσεις μεταξύ των υπολοίπων λογαριασμού. Η ανάλυση λόγων/σχέσεων είναι ιδιαίτερα χρήσιμη όταν οι λόγοι/σχέσεις μπορούν να υπολογιστούν για αρκετά έτη δίνοντας έτσι τη δυνατότητα να επισημαίνονται και να αξιολογούνται σωστά οι τάσεις.

Οι δύο μέθοδοι ανάλυσης λόγων/σχέσεων που χρησιμοποιούνται τις περισσότερες φορές είναι:

- η τιμαριθμοποίηση σε κοινή βάση· και
- η ανάλυση χρηματοοικονομικών λόγων/σχέσεων.

Τιμαριθμοποίηση σε κοινή βάση

Η τιμαριθμοποίηση σε κοινή βάση συνίσταται στη σύγκριση των θέσεων εσόδων και δαπανών με το σύνολο των θέσεων εσόδων ή των θέσεων του ισολογισμού με το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού, συγκρίνοντας π.χ. τους εισπραχθέντες ή καταβληθέντες τόκους με τα χορηγηθέντα και συναφθέντα δάνεια. Είναι ιδιαίτερα χρήσιμη κατά τη σύγκριση των θέσεων εσόδων και δαπανών με το σύνολο των εσόδων από ένα οικονομικό έτος στο άλλο.

Ανάλυση χρηματοοικονομικών λόγων/σχέσεων

Η ανάλυση χρηματοοικονομικών λόγων/σχέσεων συνίσταται στη σύγκριση υπολοίπων στις δημοσιονομικές καταστάσεις για την κατανόηση της σχέσης μεταξύ των υπολοίπων αυτών και τη δυνατή εξακρίβωση αλλαγών στη σχέση αυτή σε ένα ορισμένο χρονικό διάστημα. Η ερεύνηση των σχέσεων μεταξύ των υπολοίπων λογαριασμού μπορεί να βοηθήσει τους ελεγκτές να κατανοήσουν τις πληροφορίες που περιέχονται στις δημοσιονομικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα ευρύ φάσμα χρηματοοικονομικών λόγων/σχέσεων ανάλογα με τη φύση του οργανισμού και με τις δημοσιονομικές καταστάσεις του. Το μικτό περιθώριο κέρδους (αποτέλεσμα κέρδους ως προς τις πωλήσεις), η εναλλαγή αποθεμάτων (κόστος πωλήσεων ως προς την αξία αποθεμάτων), και το μέσο χρονικό διάστημα είσπραξης των απαιτήσεων (χρεώστες ως προς το σύνολο των πωλήσεων με πίστωση) είναι οι τρεις σημαντικοί λόγοι/σχέσεις που εξετάζονται συνήθως σε έναν εμπορικό οργανισμό. Ορισμένοι χρηματοοικονομικοί λόγοι/σχέσεις που συνίστανται στη μέτρηση του κυκλοφορούντος ενεργητικού μιας μονάδας ως προς τις τρέχουσες υποχρεώσεις της μπορούν να παρέχουν ένα χρήσιμο μέτρο της ικανότητάς της να εκπληρεί τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της και να εφιστούν την προσοχή σε προβλήματα ρευστότητας.

Η ανάλυση λόγων/σχέσεων μπορεί να είναι μια αποτελεσματική τεχνική αρκεί να εφαρμόζονται οι ακόλουθοι όροι:

- οι λόγοι/σχέσεις που πρέπει να συγκριθούν πρέπει να υπολογίζονται χρησιμοποιώντας την ίδια μεθοδολογία·
- τα αριθμητικά στοιχεία λογαριασμών που περιλαμβάνονται στο λόγο/σχέση και που πρέπει να συγκριθούν υπολογίζονται χρησιμοποιώντας τις ίδιες λογιστικές πολιτικές·
- ο λόγος/σχέση υποτίθεται ότι είναι σχετικά σταθερός από ένα οικονομικό έτος στο άλλο.

Προβλεπτική ανάλυση

Η προβλεπτική ανάλυση είναι μια αναλυτική διαδικασία η οποία χρησιμοποιεί υπολογισμούς ή σειρές υπολογισμών που αναπτύσσουν μια πρόβλεψη ενός ποσού με βάση

την κατανόηση ευλογοφανών σχέσεων μέσω της χρησιμοποίησης συναφών οικονομικών στοιχείων και στοιχείων σχετικών με τις δραστηριότητες.

Η προβλεπτική ανάλυση είναι συνήθως η αποτελεσματικότερη αναλυτική διαδικασία. Εντούτοις, η αποτελεσματικότητά της βασίζεται στους εξής παράγοντες:

- την ευλογοφάνεια των σχέσεων που έχουν εξακριβωθεί·
- τον συνυπολογισμό συναφών δεικτών πρόβλεψης·
- τον αποκλεισμό μη συναφών δεικτών πρόβλεψης·
- τη χρησιμοποίηση μη δημοσιονομικών στοιχείων σχετικών με τις δραστηριότητες, καθώς και συναφών εξωτερικών στοιχείων ή δημοσιονομικών στοιχείων.

Παραδείγματα προβλεπτικών ελέγχων

Οι προβλεπτικοί έλεγχοι μπορούν, παραδείγματος χάρη, να χρησιμοποιηθούν από τον ελεγκτή για να επαληθευθεί η ακρίβεια και η ακεραιότητα των δαπανών μισθοδοσίας. Ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει απλές τεχνικές σχεδιασμού υποδείγματος ή πολυπλοκότερες στατιστικές μεθόδους για να καταρτίσει μια πρόβλεψη ανάλογα με τη φύση και την ποιότητα των διαθέσιμων πληροφοριών .

- i) **Απλή μέθοδος σχεδιασμού υποδείγματος.** Μια μέθοδος σχεδιασμού υποδείγματος για την πρόβλεψη των δαπανών μισθοδοσίας μπορεί να είναι αποτελεσματική όταν αξιόπιστα στοιχεία για τον αριθμό υπαλλήλων και τους βαθμούς είναι διαθέσιμα από τα συστήματα διαχείρισης προσωπικού τα οποία τηρούνται ανεξάρτητα από τα στοιχεία μισθοδοσίας. Ως πρώτη προσέγγιση, ο ελεγκτής μπορεί να προσπαθήσει να προβλέψει το σύνολο των εξόδων μισθοδοσίας κατά την αντίστοιχη περίοδο πολλαπλασιάζοντας τον αριθμό υπαλλήλων κάθε βαθμού επί την ενδιάμεση αξία της μισθολογικής κλίμακας του βαθμού. Εντούτοις, μια τέτοια μέθοδος δεν λαμβάνει υπόψη τον αριθμό υπαλλήλων κάθε βαθμού στα διάφορα σημεία της μισθολογικής κλίμακας. Ο ελεγκτής μπορεί ενδεχομένως να χρησιμοποιήσει στοιχεία για το χρόνο που έχει παρέλθει στο βαθμό για να βελτιώσει τη διαδικασία χρησιμοποιώντας ένα μέσο σταθμισμένο μισθό για κάθε βαθμό μάλλον παρά την ενδιάμεση αξία μόνο της κάθε κλίμακας. Με άλλες βελτιώσεις μπορεί να ληφθούν υπόψη και άλλες μεταβλητές, όπως οι ετήσιες πριμοδοτήσεις απόδοσης, οι οποίες μπορεί επίσης να είναι σημαντικές σε σχέση με την αξία του ελεγχόμενου λογαριασμού.
- ii) **Επίσημες στατιστικές μέθοδοι.** Όταν ο ελεγκτής διαθέτει ιστορικά στοιχεία καλής ποιότητας για δαπάνες μισθοδοσίας και για συναφείς μεταβλητές δεικτών πρόβλεψης, μπορεί να είναι χρήσιμο να χρησιμοποιούνται επίσημες στατιστικές τεχνικές, όπως η πολλαπλή αναδρομή. Παραδείγματος χάρη, ο ελεγκτής μπορεί να διαθέτει αξιόπιστα στοιχεία για τις μηνιαίες δαπάνες μισθοδοσίας, μαζί με αντίστοιχα μηνιαία αριθμητικά στοιχεία για το μέσο απασχολούμενο προσωπικό κατά τα τελευταία έτη. Θα είναι τότε δυνατό να αναπτύξει ένα στατιστικό υπόδειγμα για την πρόβλεψη των δαπανών μισθοδοσίας από πλευράς προσωπικού

και χρόνου, και να χρησιμοποιήσει το υπόδειγμα αυτό για να προβλέπει δαπάνες για το τρέχον οικονομικό έτος με βάση τον αντίστοιχο αριθμό υπαλλήλων.

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI**

Αριθ. 25

**ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΆΛΛΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΙ
ΕΜΠΕΙΡΟΓΝΩΜΟΝΩΝ**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημεία</u>
Ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI	1
Πεδίο εφαρμογής της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας	2
Εισαγωγή	3
Χρησιμοποίηση των εργασιών άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων κατά το στάδιο του σχεδιασμού	4
Χρησιμοποίηση των εργασιών άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων κατά το τέλος του ελέγχου	5
Λήψη ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων από τις εργασίες άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων	6
Ειδικές θεωρήσεις σχετικά με τις εργασίες των εσωτερικών ελεγκτών	7
Ειδικές θεωρήσεις σχετικά με την περίπτωση χρησιμοποίησης εμπειρογνομόνων	8
Άλλα διαθέσιμα έγγραφα	9

1 Παραπομπή στο ελεγκτικό πρότυπο του INTOSAI

1.1 Η παράγραφος 132 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

ΑΟ ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει τον έλεγχο έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η διενέργεια ελέγχου υψηλής ποιότητας κατά τρόπο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό, ο οποίος θα πραγματοποιείται εγκαίρως@.

Στην ερμηνεία σχετικά με το πρότυπο αυτό αναφέρεται (παράγραφος 134) ότι:

ΑΚατά το σχεδιασμό ενός ελέγχου ο ελεγκτής οφείλει:

...

(ζ) να εξετάζει τον εσωτερικό έλεγχο της ελεγχόμενης μονάδας και το πρόγραμμα εργασίας του·

(η) να εκτιμά το βαθμό της εμπιστοσύνης που μπορεί να δοθεί σε άλλους ελεγκτές, για παράδειγμα, του τομέα του εσωτερικού ελέγχου.

1.2 Εξάλλου, η παράγραφος 152 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

ΑΠρέπει να λαμβάνονται επαρκή, συναφή και εύλογα αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να στηρίζεται σ'αυτά η κρίση και τα πορίσματα του ελεγκτή σχετικά με τον οργανισμό, το πρόγραμμα, τη δραστηριότητα ή τη λειτουργία που τελούν υπό έλεγχο.@

2 Πεδίο εφαρμογής της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής

2.1 Η παρούσα κατευθυντήρια γραμμή αφορά τη χρησιμοποίηση, από τα ΑΟΕ της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των εργασιών άλλων ελεγκτών και εμπειρογνώμωνων:

- στις εργασίες που εκτελέστηκαν από ελεγκτές, η κατευθυντήρια οδηγία περιλαμβάνει τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από ελεγκτές εντός της ελεγχόμενης μονάδας καθώς και από εξωτερικούς ελεγκτές τρίτων (όπως οι εξωτερικοί ελεγκτές επιχειρηματιών που συναλλάσσονται με την ελεγχόμενη μονάδα, συμπεριλαμβανομένων, κατά περίπτωση, των ΑΟΕ χωρών που δεν αποτελούν κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης·
- στις εργασίες που εκτελέστηκαν από εμπειρογνώμονες, η κατευθυντήρια οδηγία περιλαμβάνει τις εργασίες που πραγματοποίησαν επαγγελματίες πλην των ελεγκτών. Σ' αυτούς μπορεί να περιλαμβάνονται εμπειρογνώμονες που έχουν προσληφθεί απ' ευθείας από το ΑΟΕ, συμβούλους που έχουν προσληφθεί από την ελεγχόμενη μονάδα, ή εμπειρογνώμονες που ενεργούν ανεξάρτητα (π.χ. ερευνητές). Στους εμπειρογνώμονες μπορούν (για παράδειγμα) να περιλαμβάνονται:
 - οικονομολόγοι,
 - δικηγόροι,
 - αρχιτέκτονες, εκτιμητές, τοπογράφοι και πραγματογνώμονες του τομέα των ασφαλειών,
 - στατιστικοί,
 - επιστήμονες του κοινωνικού τομέα και του τομέα των δημοσκοπήσεων,
 - εμπειρογνώμονες του επιστημονικού, τεχνικού και βιομηχανικού τομέα,
 - σύμβουλοι διοίκησης επιχειρήσεων.

3 Εισαγωγή

3.1 Οι εργασίες άλλων ελεγκτών και εμπειρογνώμωνων είναι δυνατό να χρησιμοποιούνται με τρεις τρόπους στο πλαίσιο των ελέγχων που διενεργούν τα ΑΟΕ:

- Κατά το στάδιο του σχεδιασμού των καθηκόντων, οι εκθέσεις που θα έχουν καταρτίσει άλλοι ελεγκτές και εμπειρογνώμονες είναι δυνατό να παρέχουν στον ελεγκτή πληροφορίες σχετικά με τα πιθανά ισχυρά και αδύνατα σημεία που εμφανίζουν τα συστήματα ελέγχου και, ενδεχομένως, σχετικά με το ιστορικό σοβαρών σφαλμάτων που σημειώθηκαν στον τομέα του ελέγχου.

- Κατά το στάδιο των δειγματοληπτικών ελέγχων, οι εργασίες άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων μπορούν να χρησιμοποιούνται για να παρέχουν ένα μέρος από τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία που θεωρούνται αναγκαία για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου. Χρησιμοποιώντας τις εργασίες άλλων ελεγκτών μπορεί ενδεχομένως να καθίσταται δυνατή η μείωση του όγκου των εργασιών που θα αναλαμβάνει το ΑΟΕ και κατ' αυτό τον τρόπο, να αποδεσμεύονται πόροι προκειμένου να χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση άλλων ελεγκτικών καθηκόντων.
- Κατά το τέλος του ελέγχου, οι εκθέσεις άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων είναι δυνατό να παρέχουν πληροφορίες, για την επίρρωση ή τη θέση υπό αμφισβήτηση των διαπιστώσεων που έγιναν ή των προκαρκτικών πορισμάτων στα οποία κατέληξε ο ελεγκτής, βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που συγκεντρώθηκαν κατά τη φάση του δειγματοληπτικού ελέγχου.

Η παρούσα κατευθυντήρια οδηγία πραγματεύεται ευρέως τη χρησιμοποίηση των εργασιών άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων κατά το στάδιο του δειγματοληπτικού ελέγχου, ως μέσου για την απόκτηση των αναγκαίων ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων. Το θέμα αυτό αφορούν τα παρακάτω σημεία 6 μέχρι 8. Εντούτοις, προτού ασχοληθούμε με το θέμα αυτό, είναι αναγκαίο να εξεταστεί με συντομία η χρησιμοποίηση των εργασιών άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων κατά το στάδιο του σχεδιασμού (σημείο 4) και κατά το τέλος του ελέγχου (σημείο 5).

- 3.2 Τα ΑΟΕ μπορούν συχνά να βασίζονται στις εργασίες των εσωτερικών ελεγκτών και, κατά συνέπεια, να μειώνουν τον αριθμό των εμπειρογνομόνων δειγματοληπτικών ελέγχων που υποχρεούνται να πραγματοποιούν τα ίδια τα ΑΟΕ. Για να μπορεί να δίδεται εμπιστοσύνη σε τέτοιο βαθμό, απαιτείται συχνά σχεδιασμός και στενή συνεργασία πριν από τον έλεγχο ή κατά το τελείως αρχικό του στάδιο. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση που κάποια προκαταρκτική εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου είναι θετική (βλ. σημεία **7.3 Β** **7.6** παρακάτω), το ΑΟΕ έχει τη δυνατότητα να εξετάσει και να συζητήσει με τον εσωτερικό ελεγκτή μέχρι ποιο βαθμό μπορεί να προσαρμοστεί το πρόγραμμα εργασίας του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να ληφθούν υπόψη, κατά τον καλύτερο τρόπο, οι ανάγκες του εξωτερικού ελέγχου. Με τον τρόπο αυτό θα μπορεί, αφενός, να ελαχιστοποιηθεί η πραγματοποίηση διπλού έργου και να διευρυνθούν στο μέγιστο βαθμό οι δυνατότητες χρησιμοποίησης από το ΑΟΕ των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου.

4 Χρησιμοποίηση των εργασιών άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων κατά το στάδιο του σχεδιασμού

4.1 Οι εργασίες άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων μπορεί να αποδειχθεί ότι είναι χρήσιμες για τον ελεγκτή κατά το στάδιο του σχεδιασμού. Εντούτοις, κατά τη χρησιμοποίησή τους απαιτείται σύνεση. Μολονότι ο ελεγκτής μπορεί, στο πλαίσιο της διαδικασίας σχεδιασμού, να λάβει υπόψη κάθε διαθέσιμη έκθεση άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων, απαιτείται πάντα να εξετάζει την αξιοπιστία και την καταλληλότητα των εν λόγω εκθέσεων προτού καθορίσει κατά πόσο θα επηρεάσουν τους δειγματοληπτικούς ελέγχους που θα διενεργηθούν. Αυτό συνεπάγεται ότι θα εξακριβώνεται κατά πόσο ο άλλος ελεγκτής ή εμπειρογνώμονας που πραγματοποίησε τις εργασίες, ήταν ανεξάρτητος έναντι της ελεγχόμενης μονάδας ή δραστηριότητας και κατά πόσο άσκησε το έργο του με αντικειμενικότητα. Εξάλλου, ο ελεγκτής απαιτείται να εξετάζει κατά πόσο οι στόχοι των εργασιών και οι μέθοδοι που χρησιμοποίησε ο άλλος ελεγκτής προσεγγίζουν επαρκώς τους στόχους και τις μεθόδους του ελεγκτικού καθήκοντος, κατά πόσο τα πορίσματα στα οποία κατέληξε ο άλλος ελεγκτής ή εμπειρογνώμονας βασίζονταν σε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία και κατά πόσο ο άλλος ελεγκτής ή εμπειρογνώμονας τον οποίο αφορά το θέμα διέθετε τα απαιτούμενα προσόντα, τόσο από επαγγελματική όσο και από τεχνική πλευρά.

5 Χρησιμοποίηση των εργασιών άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων κατά το τέλος του ελέγχου

5.1 Όταν με τις εργασίες άλλων ελεγκτών ή εμπειρογνομόνων επιβεβαιώνονται οι διαπιστώσεις που έγιναν ή τα πορίσματα στα οποία κατέληξε ο έλεγχος του ΑΟΕ, τότε ο ενδιαφερόμενος ελεγκτής μπορεί να αισθανθεί από το γεγονός αυτό κάποια ανακούφιση. Εντούτοις, η ανακούφιση αυτή είναι συμπληρωματική και δεν μπορεί να αντικαταστήσει τα επαρκή, εύλογα και συναφή αποδεικτικά στοιχεία⁽¹⁾ τα οποία ο ελεγκτής πρέπει να κατορθώσει να εξεύρει για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου.

5.2 Όταν υπάρχουν διαφορές μεταξύ των διαπιστώσεων ή των πορισμάτων που αποτελούν απόρροια του ελέγχου του ΑΟΕ, και των αντίστοιχων στοιχείων που παρουσιάζονται στην έκθεση ενός άλλου ελεγκτή ή εμπειρογνώμονα, αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ανεπάρκειας, είτε στις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από το ΑΟΕ είτε στις εργασίες που πραγματοποίησε άλλος ελεγκτής ή εμπειρογνώμονας. Εξάλλου, μπορεί να προκύψει προφανής διαφορά διότι οι στόχοι των δύο μερών των εργασιών ήταν διαφορετικοί. Κατά το μέτρο που αυτό είναι δυνατό και εύλογο, όσον αφορά τη σχέση κόστος/αποτελεσματικότητα, ο ελεγκτής οφείλει:

- να διερευνά τους λόγους για κάθε τέτοια διαφορά,
- να επανεξετάζει κατά πόσο είχε γίνει επαρκής και εύλογη ανάλυση και ερμηνεία των ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων που ελήφθησαν.

5.3 Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι διαπιστώσεις ή τα πορίσματα των άλλων ελεγκτών ή εμπειρογνομόνων δεν συμφωνούν με εκείνα που έχει λάβει ή στα οποία κατέληξε το

ΑΟΕ και κατά τις οποίες οι εκθέσεις αυτών των ελεγκτών ή εμπειρογνομόνων έχουν τεθεί, ή μπορεί να τεθούν, στη διάθεση της ελεγχόμενης μονάδας, είναι δυνατό η ελεγχόμενη μονάδα να θέσει υπό αμφισβήτηση τις διαπιστώσεις ή τα πορίσματα του ΑΟΕ.

6 Λήψη ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων από τις εργασίες άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων

Στόχος

- 6.1 Οι εργασίες άλλων ελεγκτών είναι δυνατό να χρησιμοποιούνται για να λαμβάνεται από αυτές ένα μέρος των ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων που είναι αναγκαία για την επίτευξη των στόχων του ελεγκτικού έργου. Αυτό έχει ως στόχο τη μείωση των πόρων, από πλευράς προσωπικού του ΑΟΕ, που είναι αναγκαίοι για την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου, την αποφυγή της περιττής επανάληψης των ιδίων ελεγκτικών εργασιών και τη μείωση στο ελάχιστο της αποδιοργάνωσης που επιβάλλεται στην ελεγχόμενη μονάδα.

Όροι για να χρησιμοποιούνται οι εργασίες άλλων ελεγκτών ως ελεγκτικά

αποδεικτικά στοιχεία

- 6.2 Όταν χρησιμοποιούνται οι εργασίες άλλου ελεγκτή ή εμπειρογνώμονα, είναι σημαντικό το ΑΟΕ να εξετάζει με προσοχή κατά πόσο:

- γνωρίζει επαρκώς το πεδίο του ελέγχου, ώστε να μπορεί να προβεί σε δεόντως ενημερωμένη εκτίμηση της επίδρασης των εργασιών του άλλου ελεγκτή ή εμπειρογνώμονα,
- ο άλλος ελεγκτής ή εμπειρογνώμονας διαθέτει τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα στο πλαίσιο του συγκεκριμένου καθήκοντος που του ανατέθηκε,
- οι εργασίες του άλλου ελεγκτή ή εμπειρογνώμονα είναι επαρκείς και οι μέθοδοι εργασίας κατάλληλες για τους σκοπούς του ΑΟΕ, στο πλαίσιο των στόχων του εν λόγω ελεγκτικού καθήκοντος.

- 6.3 Οι σχέσεις που διατηρεί το ΑΟΕ με άλλους ελεγκτές και εμπειρογνώμονες μπορεί να είναι περίπλοκες. Κατά συνέπεια, μπορεί να αποδειχθεί ότι είναι δύσκολο να πραγματοποιηθούν οι αναγκαίες εκτιμήσεις, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι εργασίες τους ως ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία. Το πρόβλημα αυτό μπορεί να αντιμετωπιστεί κατά το στάδιο του σχεδιασμού του ελέγχου, έτσι ώστε, εάν αποδειχθεί ότι η χρησιμοποίηση εργασιών του είδους αυτού δεν είναι δυνατή, να μπορούν να προγραμματιστούν εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να εξασφαλίζεται η απόκτηση επαρκών, εύλογων και συναφών ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων.

- 6.4 Ο ελεγκτής που χρησιμοποιεί τις εργασίες άλλου ελεγκτή ή εμπειρογνώμονα ως ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία, δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη τους παράγοντες που απαριθμούνται στα σημεία **6.2 Β 6.3** παραπάνω μόνο κατά το στάδιο του σχεδιασμού,

αλλά πρέπει επίσης να τους επανεξετάζει κατά την ανάλυση και την ερμηνεία των αποτελεσμάτων των εν λόγω εργασιών. Εξάλλου, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει την επίδραση που θα έχουν οι διαπιστώσεις του άλλου ελεγκτή ή εμπειρογνώμονα στη γνωμοδότηση που θα διατυπωθεί. Σε περίπτωση κατά την οποία οι διαπιστώσεις αυτές έχουν σημαντική επίδραση στη γνωμοδότηση, ο ελεγκτής του ΑΟΕ θα πρέπει, κατά κανόνα, να συζητεί τις διαπιστώσεις αυτές με τον άλλον ελεγκτή ή εμπειρογνώμονα και να εξετάζει κατά πόσο είναι αναγκαίο να διενεργήσει ο ίδιος συμπληρωματικούς δειγματοληπτικούς ελέγχους.

- 6.5 Όλες οι πλευρές της διαδικασίας στήριξης στις εργασίες άλλων ελεγκτών και εμπειρογνώμωνων που περιγράφονται στα παραπάνω σημεία **6.2 Β 6.4** απαιτείται να είναι πλήρως τεκμηριωμένες στα έγγραφα εργασίας του ελεγκτικού έργου (για περισσότερες λεπτομέρειες βλέπε την κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 26, ΑΤεκμηρίωση@).

7 Ειδικές θεωρήσεις σχετικά με τις εργασίες των εσωτερικών ελεγκτών

Ορισμός

- 7.1 ΑΕσωτερικός έλεγχος@ ονομάζεται η άσκηση δραστηριότητας εκτίμησης στο πλαίσιο ελεγχόμενης μονάδας, ως υπηρεσία παρεχόμενη στην ελεγχόμενη μονάδα. Στα καθήκοντα του εν λόγω ελέγχου μπορεί, μεταξύ άλλων, να περιλαμβάνεται η εξέταση, η αξιολόγηση και η παρακολούθηση της καταλληλότητας και της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στο κοινοτικό πλαίσιο, ο Αεσωτερικός έλεγχος@ μπορεί να περιλαμβάνει ειδικευμένα καθήκοντα, όπως τα καθήκοντα του δημοσιονομικού ελεγκτή.
- 7.2 Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου καθορίζεται από τη διεύθυνση και, κατά συνέπεια, οι στόχοι του μπορεί να διαφέρουν από τους στόχους που έχει θέσει ο εξωτερικός ελεγκτής. Παρ' όλα αυτά, μπορεί να υπάρξουν αλληλεπικαλύψεις σχετικά με το είδος και το πεδίο που θα καλύπτουν οι πραγματοποιούμενες από τους εξωτερικούς ελεγκτές εργασίες.

Κατανόηση, εκτίμηση και προώθηση του εσωτερικού ελέγχου

- 7.3 Ο εσωτερικός ελεγκτής του ΑΟΕ πρέπει να κατανοεί τη δομή και τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και να προβαίνει σε προκαταρκτική εκτίμηση των εργασιών του. Για να το πράττει αυτό, ο ελεγκτής απαιτείται να έχει απεριόριστη πρόσβαση στις εκθέσεις και τα έγγραφα εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή.
- 7.4 Η προκαταρκτική εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει, κατά κανόνα, να καλύπτει τα παρακάτω:
- τη θέση στο επίπεδο της οποίας λειτουργεί: το επίπεδο στο οποίο υποβάλλει αναφορά ο εσωτερικός ελεγκτής και τις ενέργειες στις οποίες προβαίνει η διεύθυνση σχετικά με τις εκθέσεις του· τους τυχόν περιορισμούς ή δυσχέρειες που επιβάλλονται στον εσωτερικό ελεγκτή (ιδίως στην επικοινωνία του με τον εξωτερικό ελεγκτή),
 - το πεδίο που καλύπτουν οι εργασίες του,
 - τις ικανότητές του από τεχνική πλευρά, συμπεριλαμβανομένου του διορισμού, της κατάρτισης, της πείρας και των επαγγελματικών προσόντων των υπαλλήλων του εσωτερικού ελέγχου,
 - τη διεξαγωγή των εργασιών του: στο πλαίσιο της εξετάζεται η καταλληλότητα του σχεδιασμού, της εποπτείας, της εξέτασης και της τεκμηρίωσης του εσωτερικού ελέγχου καθώς και η ύπαρξη κατάλληλων εγχειριδίων ελέγχου, προγραμμάτων εργασίας και εγγράφων εργασίας.
- 7.5 Εάν δεν υπάρχει εσωτερικός έλεγχος ή σε περίπτωση κατά την οποία με την προκαταρκτική εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου αποκαλύπτονται ανεπάρκειες, ο ελεγκτής του ΑΟΕ οφείλει να μεριμνήσει ώστε να επιστήσει την προσοχή της διεύθυνσης της ελεγχόμενης μονάδας στις αδυναμίες αυτές⁽²⁾.

Χρησιμοποίηση των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου ως ένα μέρος των εξωτερικών ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων

- 7.6 Οι σκέψεις που διατυπώθηκαν στα σημεία **6.2 B 6.3** και **7.3 B 7.4** παραπάνω ισχύουν όταν χρησιμοποιούνται οι εργασίες του εσωτερικού ελέγχου ως ένα μέρος των αποδεικτικών στοιχείων του εξωτερικού ελεγκτή. Εξάλλου, ο ελεγκτής του ΑΟΕ πρέπει να εξετάζει κατά πόσο:
- τα αποδεικτικά στοιχεία που ελήφθησαν μέσω του εσωτερικού ελέγχου επαρκούν, τόσο από ποιοτική όσο και από ποσοτική πλευρά, για τις συγκεκριμένες ανάγκες του ΑΟΕ, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι στόχοι μπορεί να είναι διαφορετικοί. Η εξέταση του θέματος αυτού από τον ελεγκτή του ΑΟΕ θα περιλαμβάνει, κατά κανόνα, εξέταση της φύσης, του χρονικού προσδιορισμού και της έκτασης των εργασιών του εσωτερικού ελέγχου,

- τα πορίσματα στα οποία κατέληξε ο εσωτερικός έλεγχος είναι τα ενδεδειγμένα, έχοντας υπόψη τα ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία που έχουν ληφθεί,
- έχουν επιλυθεί δεόντως όλα τα προβλήματα σχετικά με εξαιρέσεις ή μη συνήθη θέματα που έχει εντοπίσει ο εσωτερικός έλεγχος.

7.7 Σε ορισμένες περιπτώσεις, συνάπτονται γραπτές συμφωνίες μεταξύ του ΑΟΕ και των ελεγχόμενων φορέων, προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι το ΑΟΕ θα μπορεί να χρησιμοποιήσει τις εργασίες των εσωτερικών ελεγκτών ώστε να αποκομίσει το μέγιστο δυνατό όφελος.

8 Ειδικές θεωρήσεις σχετικά με την περίπτωση χρησιμοποίησης εμπειρογνομόνων

Στόχος

8.1 Η χρησιμοποίηση άλλων εμπειρογνομόνων έχει ως στόχο το να τίθενται στη διάθεση της ελεγκτικής ομάδας τεχνικές γνώσεις ή ικανότητες που είναι ουσιώδεις για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου, τις οποίες διαφορετικά δεν θα μπορούσε να διαθέτει η ομάδα. Οι εμπειρογνώμονες, κατά γενικό κανόνα, προσλαμβάνονται απ'ευθείας από το ΑΟΕ βάσει σύμβασης, επιλέγονται δε από την ομάδα που είναι υπεύθυνη για το ελεγκτικό έργο.

Όροι για το διορισμό των εμπειρογνομόνων και τη χρησιμοποίηση των υπηρεσιών τους

8.2 Οι εμπειρογνώμονες προσλαμβάνονται για να βοηθούν την ομάδα ελέγχου να αποκτήσει επαρκή, εύλογα και συναφή ελεγκτικά αποδεικτικά στοιχεία, προκειμένου να επιτύχει τους στόχους του ελέγχου. Για να επιτευχθεί αυτό, πρέπει να πληρούνται οι εξής όροι:

Β Πρέπει να καθορίζονται σαφώς, το νωρίτερο δυνατό, το πεδίο εφαρμογής και η φύση των εργασιών του ελεγκτή, καθώς και ο τρόπος κατά τον οποίο ο εμπειρογνώμονας πρέπει να υποβάλλει τις εκθέσεις του: αυτό έχει ουσιαστική σημασία προκειμένου να εντοπίζεται ο εμπειρογνώμονας που διαθέτει τις κατάλληλες τεχνικές γνώσεις και ικανότητες.

- Το ΑΟΕ πρέπει να εξακριβώνει κατά πόσο ο εμπειρογνώμονας είναι ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη μονάδα (αυτό σημαίνει, συνήθως, ότι ο εμπειρογνώμονας δεν προσέφερε πρόσφατα τις υπηρεσίες του στην ελεγχόμενη μονάδα ή σε συνδεδεμένους με αυτή οργανισμούς). Το ΑΟΕ μπορεί να χρειαστεί να εξετάσει, επίσης, κατά πόσο η φύση και το πεδίο εφαρμογής των άλλων εργασιών που έχει αναλάβει ο εμπειρογνώμονας είναι τέτοια ώστε να διακυβεύεται η ανεξαρτησία του εμπειρογνώμονα (για παράδειγμα, όταν ο εμπειρογνώμονας εξαρτάται ευρέως από συμβάσεις με τρίτο, τα συμφέροντα του οποίου και το πεδίο που θα πρέπει να μελετήσει ο εμπειρογνώμονας για λογαριασμό του ΑΟΕ μπορεί να αλληλεπικαλύπτονται).
- Ο ελεγκτής θα πρέπει να εξακριβώνει την επαγγελματική ικανότητα του εμπειρογνώμονα, την αντικειμενικότητα των εργασιών που θα εκτελεί ο εμπειρογνώμονας, την καταλληλότητα των μεθόδων εργασίας που εφαρμόζει καθώς και την επάρκεια, τον εύλογο χαρακτήρα και τη συνάφεια των ελεγκτικών

αποδεικτικών στοιχείων που θα προσκομίζει ο εμπειρογνώμονας. Στις περιπτώσεις που αυτό είναι αναγκαίο, ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργεί συμπληρωματικούς δοκιμαστικούς ελέγχους για να εξασφαλίζεται αυτό.

Οι όροι αυτοί συνεπάγονται ότι ο εμπειρογνώμονας, ο οποίος μπορεί να μη διαθέτει κατ' ανάγκη πείρα εργασίας στο χώρο του ελέγχου, πρέπει να πλαισιώνεται και να καθοδηγείται εκ του πλησίον από τον προϊστάμενο που είναι υπεύθυνος για την ομάδα ελέγχου. Το έργο αυτό της πλαισίωσης και καθοδήγησης μπορεί να καταστεί ευκολότερο με τον καθορισμό λεπτομερών όρων για τις αρμοδιότητες.

- 8.3 Η έκθεση που εκδίδεται μετά την εκτέλεση ενός ελεγκτικού καθήκοντος, στο πλαίσιο του οποίου έχει απασχοληθεί ο εμπειρογνώμονας, παραμένει έκθεση του ΑΟΕ. Συνήθως, ο ρόλος του εμπειρογνώμονα συνίσταται στην παροχή συνδρομής στην ομάδα ελέγχου, η οποία εξακολουθεί να είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και την υποβολή γνωμοδότησης ελέγχου στο ΑΟΕ. Κατά συνέπεια, συνήθως δεν είναι σκόπιμο να γίνεται ειδική αναφορά σε οποιαδήποτε γνωμοδότηση εμπειρογνώμονα στην έκθεση που απορρέει από τον έλεγχο.

Εμπιστευτικότητα

- 8.4 Οι εμπειρογνώμονες που απασχολούν τα ΑΟΕ υποχρεούνται κατά κανόνα να τηρούν κανόνες εμπιστευτικότητας. Οι ελεγκτές που εργάζονται με εμπειρογνώμονες πρέπει να εξοικειώνονται με τις απαιτήσεις αυτών των κανόνων και να είναι έτοιμοι να παρέχουν στους εμπειρογνώμονες ανάλογες συμβουλές. Μπορεί να ενδείκνυται να εισάγονται συστηματικά στις συμβάσεις των εμπειρογνομόνων ρήτρες εμπιστευτικότητας.

9 Άλλα διαθέσιμα έγγραφα

- 9.1 Η επιτροπή του δημόσιου τομέα της AInternational Federation of Accountants@ (IFAC)⁽³⁾ (Διεθνούς Συνομοσπονδίας Λογιστών) δημοσίευσε, τον Οκτώβριο του 1994, τη Μελέτη της αριθ. 4 με τίτλο AUsing the work of other auditors - a public sector perspective@ (Χρησιμοποίηση των εργασιών άλλων ελεγκτών B μια προοπτική του δημόσιου τομέα). Η μελέτη αυτή παρέχει συμπληρωματικά καθοδηγητικά στοιχεία, στα οποία, αν το επιθυμούν, μπορούν να ανατρέξουν οι αναγνώστες της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας.

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI**

Αριθ. 26

ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημείο</u>
Ελεγκτικό Πρότυπο του INTOSAI	1
Πλεονεκτήματα της κατάλληλης τεκμηρίωσης	2
Το περιεχόμενο των εγγράφων εργασίας	3
Τρέχοντες και διαρκείς φάκελοι	4
Απόρρητο των πληροφοριών του ελέγχου	5
Φύλαξη των εγγράφων ελέγχου	6

1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI

- 1.1 Η επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (παράγραφος 156) ορίζει ότι:

"Οι ελεγκτές πρέπει να τεκμηριώνουν κατάλληλα τα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου σε έγγραφα εργασίας, συμπεριλαμβανομένων της βάσης και των ορίων του προγραμματισμού, του εκτελεσθέντος έργου και των διαπιστώσεων του ελέγχου".

2. Πλεονεκτήματα της κατάλληλης τεκμηρίωσης

- 2.1. Η κατάλληλη τεκμηρίωση διευκολύνει το Ανώτατο Όργανο Ελέγχου (ΑΟΕ) να βελτιώσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητά του διότι:

- α) διευκολύνει τον προγραμματισμό
- β) παρέχει κατάλογο των ανεπαρκειών, σφαλμάτων και παρατυπιών που εντοπίστηκαν από τον έλεγχο
- γ) επιβεβαιώνει και θεμελιώνει τις κρίσεις, απόψεις και εκθέσεις του ελεγκτή

- δ) χρησιμεύει ως πηγή πληροφοριών για τη σύνταξη εκθέσεων ή για απαντήσεις σε ερωτήματα της ελεγχόμενης μονάδας ή κάποιου άλλου ενδιαφερόμενου, και παρέχει κατάλογο των εργασιών που έγιναν για μελλοντικές παραπομπές σε αυτές≡
- ε) αποδεικνύει τη συμμόρφωση με τα Ελεγκτικά Πρότυπα και τις Κατευθυντήριες Γραμμές, και με τις εσωτερικές διαδικασίες του ΑΟΕ≡
- στ) θεμελιώνει (ή παρέχει μέσα άμυνας κατά) απαιτήσεις, αγωγές και άλλες δικαστικές διαδικασίες≡
- ζ) διευκολύνει και παρέχει στοιχεία για την επαγγελματική μέθοδο παρουσίασης του ελεγκτή≡
- η) διευκολύνει την εξέταση, την επίβλεψη και την εξασφάλιση της ποιότητας (βλ. παρακάτω).

2.2. Η κατάλληλη τεκμηρίωση είναι ιδιαίτερα σημαντική για την εξέταση, την επίβλεψη και την εξασφάλιση της ποιότητας. Αυτό διότι:

- α) βοηθά τον επιθεωρητή:
 - . να εξακριβώνει αν έχουν επιτευχθεί οι στόχοι του ελέγχου≡
 - . να διασφαλίζει ότι τα εκχωρηθέντα καθήκοντα έχουν εκπληρωθεί δεόντως≡
 - . να προβαίνει σε εκτίμηση των απόψεων που εξέφρασε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να εντοπίζει πεδία όπου μπορεί να χρειάζεται πρόσθετη εργασία προκειμένου να συλλεγούν τα αποδεικτικά στοιχεία που απαιτούνται για την εξαγωγή συμπερασμάτων ή τη διατύπωση συστάσεων≡
 - . να εκπληρώνει τα καθήκοντα επιθεώρησης των ελεγκτικών εγγράφων εργασίας και επίβλεψης του ελεγκτικού προσωπικού κατά αποδοτικότερο και αποτελεσματικότερο τρόπο.
- β) παρέχει τη βάση για ανεξάρτητη επιθεώρηση της εξασφάλισης της ποιότητας (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 51, "Εξασφάλιση Ποιότητας").

3. Περιεχόμενο των εγγράφων εργασίας

- 3.1. Όλα τα στάδια του ελέγχου πρέπει να τεκμηριώνονται προσεκτικά, καθώς και οι παρατηρήσεις και τα συμπεράσματα που προέρχονται από αυτόν. Αυτή η τεκμηρίωση είναι κοινά γνωστή ως έγγραφα εργασίας (working papers).
- 3.2. Τα έγγραφα εργασίας είναι το σημαντικότερο αρχείο του ελεγκτή για το έργο που πραγματοποιήθηκε και τα συναχθέντα συμπεράσματα για σημαντικά θέματα. Τα

έγγραφα εργασίας αποτελούν απόδειξη ότι ο ελεγκτής επέδειξε την οφειλόμενη επιμέλεια και βοηθούν τον ελεγκτή να κατευθύνει και να επιβλέπει τον έλεγχο.

- 3.3. Τα έγγραφα εργασίας είναι ουσιώδους σημασίας για τη θεμελίωση του ελέγχου. Όλες οι φάσεις του ελέγχου, από το βασικό προγραμματισμό μέχρι την κατάρτιση του τελικού σχεδίου της έκθεσης, πρέπει να υπάρχουν στα έγγραφα εργασίας. Κάθε ΑΟΕ πρέπει να αναπτύξει τις δικές του μεθόδους κατάρτισης, εξέτασης και αρχειοθέτησης των εγγράφων εργασίας, στηριζόμενο γενικά στην εμπειρία του καθώς και στις ειδικές ανάγκες του και στο περιβάλλον του.
- 3.4. Δεν είναι δυνατό να προκαθοριστεί τι πρέπει να περιλαμβάνουν τα έγγραφα εργασίας και τι δεν πρέπει. Εντούτοις, ως γενική αρχή, ένα καλοτεκμηριωμένο σύνολο εγγράφων εργασίας πρέπει να είναι επαρκώς πλήρες και εμπεριστατωμένο ώστε να επιτρέπει σε έμπειρο ελεγκτή που δεν είχε προηγουμένως σχέση με τον έλεγχο να εξακριβώσει από αυτά ποιο έργο επιτελέστηκε για τη θεμελίωση των συμπερασμάτων.
- 3.5. Τα έγγραφα εργασίας πρέπει να έχουν μια σειρά από φυσικές αρετές όπως σαφήνεια, ευανάγνωστο, πληρότητα, συνάφεια, ακρίβεια, συντομία, καλή διάταξη και εύληπτο χαρακτήρα. Αν χρησιμοποιούνται μηχανογραφημένα στοιχεία, πρέπει να υπάρχει επαρκής προσδιορισμός που να περιγράφει εμπεριστατωμένα την προέλευση, το περιεχόμενο και τη θέση τους.
- 3.6. Τα έγγραφα εργασίας πρέπει να σχεδιάζονται και, σε πολλές περιπτώσεις, να προκαθορίζονται σε πρώιμο στάδιο του ελέγχου. Τα έγγραφα εργασίας προηγούμενων ετών, αν υπάρχουν, μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως οδηγός.
- 3.7. Ο ελεγκτής πρέπει να χρησιμοποιεί σημάδια για να υποδηλώσει την προέλευση των δεδομένων (κ.λπ.), συγκρίσεις, συμφωνίες και επεξεργασία. Σε ορισμένα ΑΟΕ, έχουν καθοριστεί πάγια σημάδια για το σκοπό αυτό. Όπου δεν συμβαίνει αυτό, ή όταν ο ελεγκτής χρησιμοποιεί για οποιονδήποτε λόγο μη καθιερωμένα σημάδια, η σημασία τους πρέπει να αναφέρεται με σαφήνεια στα σχετικά έγγραφα. Αυτό ισχύει επίσης για σύμβολα που χρησιμοποιούνται σε διαγράμματα ροής.
- 3.8. Για τη διευκόλυνση της επιθεώρησης και, ιδίως, για να βοηθείται ο επιθεωρητής όσον αφορά τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου στα οποία θεμελιώνονται τα συμπεράσματα, οι συστάσεις και οι εκθέσεις, πρέπει τα έγγραφα εργασίας να παραπέμπουν σε προηγούμενα και επόμενα σημεία. Αυτές οι παραπομπές πρέπει σαφώς να αναφέρουν την πηγή και τον προσορισμό. Να σημειωθεί ότι η καλή εσωτερική παραπομπή απαιτεί σαφή και λογική αρχική μέθοδο αρίθμησης όλων των εγγράφων εργασίας.
- 3.9. Τα έγγραφα εργασίας πρέπει κανονικά να καταρτίζονται με κατάλληλο επίπεδο και με γνώμονα ότι πιθανόν να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικό στοιχείο σε κάθε δικαστική διαδικασία που θα μπορούσε να προκύψει. Συνεπώς, οι ελεγκτές πρέπει να υπογράφουν και να χρονολογούν τα ατομικά τους έγγραφα εργασίας.
- 3.10. Θα πρέπει να είναι σαφές από την εξέταση ενός πλήρους συνόλου εγγράφων εργασίας από ποιους επιθεωρήθηκε, πότε, και ποιο ήταν το αποτέλεσμα της επιθεώρησης.

Σημειώσεις των επιθεωρητών που αναφέρουν συμφωνία, ελλιπή ή ασαφή στοιχεία πρέπει να κρατούνται. Είναι σημαντικά προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από επιθεωρητές ανώτερου βαθμού.

- 3.11. Η τεκμηρίωση πρέπει να περιλαμβάνει κατάλογο όλων των επαφών με την ελεγχόμενη μονάδα για σημαντικά θέματα (π.χ. ανεπάρκειες που διαπιστώθηκαν κατά τους δοκιμαστικούς ελέγχους, διαβεβαιώσεις που δόθηκαν από τη διοίκηση της μονάδας, κ.λπ.).

4. Τρέχοντες και διαρκείς φάκελοι

- 4.1. Τα έγγραφα εργασίας σχετικά με μεμονωμένους ελέγχους είναι γενικά γνωστά ως τρέχοντες φάκελοι. Εκτός από αυτούς, συχνά καταρτίζονται διαρκείς φάκελοι. Οι τελευταίοι περιέχουν πληροφορίες που θα χρησιμοποιούνται κάθε χρόνο σε διαδοχικούς ελέγχους σε έναν ειδικό τομέα. Αυτοί οι φάκελοι είναι θεμελιώδους σημασίας για τον προγραμματισμό του ελεγκτικού έργου και τη μεταγενέστερη εκτέλεσή του. Πρέπει να ενημερώνονται τακτικά.

5. Απόρρητο των πληροφοριών του ελέγχου

- 5.1. Τα ΑΟΕ έχουν συχνά πρόσβαση σε πληροφορίες που μπορεί να θεωρηθούν ευαίσθητες από εμπορική, πολιτική άποψη ή από άποψη ασφάλειας. Το ΑΟΕ και το προσωπικό του πρέπει να επιδεικνύει την οφειλόμενη επαγγελματική επιμέλεια ώστε να διασφαλίζεται ότι τέτοιες πληροφορίες προστατεύονται δεόντως και συνεπώς πρέπει να καθιερώνονται διαδικασίες και έλεγχοι προκειμένου να διασφαλίζεται η φυσική ασφάλεια των εγγράφων εργασίας. Ομοίως, είναι φυσικό να θεωρούνται εμπιστευτικού χαρακτήρα τα έγγραφα εργασίας, η αλληλογραφία με την ελεγχόμενη μονάδα και τα σχέδια εκθέσεων, μέχρις ότου τηρηθούν οι εγκεκριμένες και καθιερωμένες διαδικασίες για τη δημοσίευσή τους.
- 5.2. Τα ΑΟΕ πρέπει να βρίσκουν τη χρυσή τομή ανάμεσα στην ανάγκη τήρησης του απορρήτου για πληροφορίες στα πλαίσια του ελέγχου και σε κάθε νομοθετική διάταξη που προστατεύει την ελευθερία ενημέρωσης των πολιτών.

6. Φύλαξη των εγγράφων ελέγχου

- 6.1. Τα ΑΟΕ πρέπει να έχουν σαφή πολιτική αρχειοθέτησης και φύλαξης των εγγράφων στα οποία στηρίζονται τα συμπεράσματα που συνάγονται στις δημοσιευθείσες εκθέσεις. Η πολιτική αυτή πρέπει να καλύπτει, μεταξύ άλλων:
- το χρονικό διάστημα φύλαξης πριν από την καταστροφή τους
 - τη μεταφορά φακέλων από ελεγκτικές μονάδες στο κεντρικό αρχείο
 - τα άγια περιεχόμενα φακέλων, διαδικασίες σύνταξης ευρητηρίου και ανεύρεσης.

ΟΜΑΔΑ 3 ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI

Αριθ. 31

ΣΥΝΤΑΞΗ ΕΚΘΕΣΕΩΝ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σημεία

Ελεγκτικό πρότυπο του INTOSAI	1
Σύνταξη εκθέσεων για κοινούς και συντονισμένους ελέγχους	2
Πρότυπο INTOSAI για τη σύνταξη εκθέσεων	Παράρτημα 1

1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI
 - 1.1. Η παρούσα κατευθυντήρια γραμμή αφορά την τελική σύνταξη εκθέσεων για ελέγχους που πραγματοποιούνται από ΑΟΕ στους οικείους εξωτερικούς οργανισμούς και, όπου αυτό εφαρμόζεται, στο δημόσιο.
 - 1.2. Τα σημεία 163 έως 191 των Ελεγκτικών Προτύπων του INTOSAI παρέχουν εκτενείς οδηγίες για τη σύνταξη εκθέσεων. Οι οδηγίες αυτές συνοψίζονται στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1** της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής.
 - 1.3. Εκτός από τις οδηγίες που δίνονται στα σημεία 163 έως 191 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI, παρέχονται περαιτέρω οδηγίες στην κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 41, ΑΈλεγχος απόδοσης@.
2. Σύνταξη εκθέσεων για κοινούς και συντονισμένους ελέγχους

- 2.1. Η σύνταξη εκθέσεων μετά από ελέγχους που πραγματοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερα ΑΟΕ ή μετά από συντονισμένους ελέγχους μπορεί να δημιουργεί ιδιαίτερες δυσκολίες. Συνιστάται να συμφωνείται ανάμεσα στα μετέχοντα ΑΟΕ η διαδικασία σύνταξης εκθέσεων κατά το στάδιο του προγραμματισμού, και να παρακολουθείται προσεκτικά η διαδικασία κατά το στάδιο σύνταξης των εκθέσεων έτσι ώστε να υπάρχει δυνατότητα έγκαιρης αντιμετώπισης των προβλημάτων.
- 2.2. Η διαδικασία σύνταξης των εκθέσεων θα πρέπει να καλύπτει τα εξής σημεία:
- . το χρονοδιάγραμμα της σύνταξης εκθέσεων≡
 - . τις ακριβείς αρμοδιότητες κάθε ΑΟΕ για τη σύνταξη σχεδίων εκθέσεων≡
 - . τη γλώσσα στην οποία πρόκειται να συνταχθούν τα σχέδια εκθέσεων και τη ρύθμιση του θέματος της μετάφρασης≡
 - . τη συμφωνία για τα σχέδια εκθέσεων στο εσωτερικό των μετεχόντων ΑΟΕ και με τις ελεγχόμενες μονάδες (αλληλογραφία, συναντήσεις, επεξεργασία των απαντήσεων/παρατηρήσεων)≡
 - . ρυθμίσεις σχετικά με τη δημοσίευση, συμπεριλαμβανομένων των επαφών με τον Τύπο, κ.λπ.≡
 - . υποβολή των εκθέσεων στα κοινοβούλια και/ή σε άλλες αρχές.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΟΥ INTOSAI

1. Η έκφραση "σύνταξη εκθέσεων" περιλαμβάνει τόσο τη γνωμοδότηση του ελεγκτή και τις λοιπές παρατηρήσεις του για ένα σύνολο οικονομικών καταστάσεων όσο και την τελική έκθεση του ελεγκτή κατά την ολοκλήρωση ενός ελέγχου απόδοσης.
2. Το σημείο 169 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:
 - (α) Στο τέλος κάθε ελέγχου ο ελεγκτής πρέπει να ετοιμάσει έγγραφη γνωμοδότηση ή έκθεση, όπως ενδείκνυται, καταγράφοντας τις διαπιστώσεις του με κατάλληλο τρόπο≡ το περιεχόμενό της θα πρέπει να είναι εύληπτο και χωρίς ασάφειες ή διφορούμενα, θα πρέπει να περιλαμβάνει μόνο πληροφορίες που στηρίζονται σε κατάλληλα και σχετικά αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου και να είναι ανεξάρτητη, αντικειμενική, δίκαιη και εποικοδομητική.
 - (β) Το ΑΟΕ στο οποίο ανήκουν οι ελεγκτές αποφασίζει τελικά για τις ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβεί σχετικά με απάτες ή σοβαρές παρατυπίες που ανακαλύφθηκαν από τους ελεγκτές.

τΌσον αφορά τους ελέγχους κανονικότητας, ο ελεγκτής θα πρέπει να ετοιμάσει έγγραφη έκθεση, η οποία μπορεί να είναι είτε τμήμα της έκθεσης για τις οικονομικές καταστάσεις είτε χωριστή έκθεση, για τους ελέγχους συμφωνίας με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Η έκθεση αυτή πρέπει να περιέχει δήλωση καταφατικής διαβεβαίωσης για εκείνα τα θέματα για τα οποία έγινε έλεγχος συμφωνίας και δήλωση αρνητικής διαβεβαίωσης για τα θέματα που δεν ελέγχθηκαν.

τΌσον αφορά τους ελέγχους απόδοσης, η έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα σημαντικά παραδείγματα ασυμφωνίας που έχουν σχέση με τους στόχους του ελέγχου".
3. Στην επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (σημείο 170) παρέχονται οδηγίες για τη μορφή και το περιεχόμενο όλων των γνωμοδοτήσεων ελέγχου και των λοιπών εκθέσεων δημοσιονομικού ελέγχου. Ο ελεγκτής πρέπει να λάβει ειδικά υπόψη του τις εξής πλευρές της έκθεσης:
 - Τίτλο
 - Υπογραφή και ημερομηνία
 - Στόχους και έκταση
 - Πληρότητα
 - Αποδέκτη
 - Προσδιορισμό των θεμάτων που αποτελούν αντικείμενο της έκθεσης
 - Νομική βάση
 - Συμφωνία με τα πρότυπα

- Σύνταξη της έκθεσης σε εύθετο χρόνο
- 4. Στις επεξηγήσεις των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (σημεία 171-182) σκιαγραφείται η συνήθης μορφή των γνωμοδοτήσεων ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των αντίθετων και με επιφυλάξεις γνωμοδοτήσεων καθώς και των αναγκαίων ενεργειών στην περίπτωση που ο ελεγκτής διαπιστώνει ανεπάρκειες, παρατυπίες ή μη συμφωνία.
- 5. Οι επεξηγήσεις των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (σημεία 183-188) παρέχουν ειδικές οδηγίες για τη σύνταξη εκθέσεων μετά από ελέγχους απόδοσης, ιδίως σχετικά με την αντικειμενικότητα και την αμεροληψία που πρέπει να διακρίνει τον ελεγκτή κατά την ερμηνεία και την υποβολή των συλλεγόντων αποδεικτικών στοιχείων. Στο μέτρο του δυνατού, οι εκθέσεις πρέπει να είναι εποικοδομητικές και να συνιστούν βελτιώσεις που είναι αναγκαίες για την επιτυχή αντιμετώπιση των ανεπαρκειών.
- 6. Οι επεξηγήσεις των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (σημεία 189-191) παρέχουν οδηγίες σχετικά με το τι πρέπει να περιλαμβάνεται στις εκθέσεις, λαμβανομένης υπόψης της σχετικής σημασίας των εξεταζομένων θεμάτων (συμπεριλαμβανομένης της σχετικής σημασίας λόγω φύσεως και περιεχομένου, καθώς και λόγω αξίας).

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI**

Αριθ. 32

***ΛΟΙΠΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΕ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΥΝ ΕΛΕΓΜΕΝΕΣ
ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ+**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σημεία

Εισαγωγή	1
Πεδίο εφαρμογής της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής	2
Η ευθύνη του ελεγκτή και οι λοιπές πληροφορίες	3
Βασικές έννοιες και ορισμοί	4
Προγραμματισμός και διαδικασίες του ελέγχου	5
Σύνταξη εκθέσεων	6

1. Εισαγωγή
 - 1.1. Σκοπός της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής εφαρμογής είναι να παράσχει στον εξωτερικό ελεγκτή (*ελεγκτή+) των δραστηριοτήτων της Ευρωπαϊκής Κοινότητας κατευθύνσεις για τον έλεγχο των λοιπών πληροφοριών σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις.
 - 1.2. Επειδή οι συνταγματικές διατάξεις σχετικά με τις εξουσίες των Εθνικών Οργάνων Ελέγχου και τα άρθρα των Συνθηκών σχετικά με το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο μπορεί να ορίζουν διαφορετικές αρμοδιότητες για τον έλεγχο των λοιπών πληροφοριών σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις, οι κατευθύνσεις που δίνονται με την παρούσα κατευθυντήρια γραμμή εφαρμογής πρέπει να ακολουθούνται κατά τον προσήκοντα τρόπο, ανάλογα με τις κατά περίπτωση ιδιαίτερες συνθήκες.
2. Πεδίο εφαρμογής της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής
 - 2.1. Ολοένα και περισσότερο, τα έγγραφα που παρουσιάζονται από τις ελεγχόμενες μονάδες και περιέχουν ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις, περιέχουν και άλλες πληροφορίες. Στις λοιπές αυτές πληροφορίες, οι οποίες μπορεί να είναι τόσο οικονομικού όσο και μη οικονομικού χαρακτήρα, συγκαταλέγονται η ανάλυση και

η επισκόπηση των πράξεων και των οικονομικών αποτελεσμάτων, των μετρήσεων απόδοσης, των προγραμμάτων δαπανών και των μελλοντικών προοπτικών (βλ. σημείο 4.1 παρακάτω).

- 2.2. Οι λοιπές πληροφορίες μελετώνται συνήθως σε συνδυασμό με τις ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις. Οι χρήστες αποδίδουν συχνά μεγάλη σημασία στις λοιπές πληροφορίες, διότι αυτές συμβάλλουν στη διαμόρφωση μιας αντιληπτής εικόνας όσον αφορά τη λειτουργική και οικονομική απόδοση, την οικονομική κατάσταση και τους πόρους, καθώς και τα σχέδια και τις προοπτικές της ελεγχόμενης μονάδας.
- 2.3. Σκοπός της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής εφαρμογής είναι:
 - να καθορίσει τις λοιπές πληροφορίες σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις· και
 - να παράσχει στον ελεγκτή κατευθύνσεις για την εξέταση των λοιπών πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένης και της σειράς των ενεργειών στις οποίες πρέπει να προβεί ο ελεγκτής σε περίπτωση που θα εντοπίσει ουσιώδεις ανακρίβειες και ανακολουθίες στις λοιπές πληροφορίες.
3. Η ευθύνη του ελεγκτή και οι λοιπές πληροφορίες
 - 3.1. Ο έλεγχος των δημοσιονομικών καταστάσεων κατατείνει στη διατύπωση μιας γνώμης σχετικά με τις εν λόγω καταστάσεις. Ο ελεγκτής συνήθως δεν υποχρεούται να αναφέρει εάν οι λοιπές πληροφορίες έχουν καταγραφεί με τον κατάλληλο τρόπο. Ωστόσο, ο ελεγκτής πρέπει να γνωρίζει ότι η αξιοπιστία των δημοσιονομικών καταστάσεων και της έκθεσής του σχετικά με αυτές είναι δυνατόν να υπονομευθεί από διάφορες ανακολουθίες μεταξύ των δημοσιονομικών καταστάσεων και των λοιπών πληροφοριών, ή από ανακρίβειες που έχουν παρεισφρήσει στις λοιπές πληροφορίες. Ο ελεγκτής επομένως θα πρέπει να εξετάζει συνήθως την ακρίβεια και τη συνέπεια τέτοιων στοιχείων.
 - 3.2. Ενδέχεται να απαιτείται από τον ελεγκτή, βάσει των νομοθετικών διατάξεων της εκάστοτε χώρας ή βάσει των όρων που επιβάλλει η υπηρεσία του, η υποβολή έκθεσης σχετικά με τα αποτελέσματα της αξιολόγησης που διενέργησε. Εάν δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στον υπηρεσιακό κανονισμό ή στους όρους της εντολής του, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει τον βαθμό στον οποίο η έκθεση αυτού του είδους θα περιλαμβάνει τα αποτελέσματα της αξιολόγησης που διενέργησε ή άλλες πληροφορίες.
 - 3.3. Κατά την αξιολόγηση των λοιπών κοινοποιημένων πληροφοριών σε έγγραφα που περιλαμβάνουν δημοσιονομικές καταστάσεις είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι η διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας θα έχει την ευθύνη για το περιεχόμενο. Μία από τις βασικές αρχές στο πλαίσιο των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI, παράγραφος 6(δ)), έχει διατυπωθεί ως εξής:

* Η ανάπτυξη κατάλληλων συστημάτων πληροφοριών, ελέγχου, αξιολόγησης και σύνταξης εκθέσεων στο πλαίσιο του δημοσίου διευκολύνει τη διαδικασία λογοδοσίας. Η διοίκηση φέρει την ευθύνη για την ορθότητα και την επάρκεια της μορφής και του περιεχομένου των δημοσιονομικών εκθέσεων και των λοιπών πληροφοριών.+

4. Βασική έννοια και ορισμοί

4.1. Οι ακόλουθες περιπτώσεις αποτελούν παραδείγματα λοιπών πληροφοριών που μπορεί να εμφανίζονται σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις:

- B η ετήσια έκθεση της διοίκησης
- B στοιχεία σχετικά με τα σχέδια και τους προϋπολογισμούς για τις προσεχείς χρονικές περιόδους
- B στοιχεία σχετικά με τα τρέχοντα ή προγραμματισμένα σχέδια ή δραστηριότητες
- B στοιχεία σχετικά με γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά τη λήξη της λογιστικής περιόδου
- B διευκρινίσεις σχετικά με τον τρόπο που υπολογίστηκε η εκτίμηση βάσει του λογαριασμού
- B πληροφορίες σχετικά με την ανάλυση των αποτελεσμάτων λειτουργίας, την παραγωγικότητα και τις μετρήσεις απόδοσης
- B στοιχεία σχετικά με τις οργανωτικές συνθήκες
- B αναφορά στη σχετική νομοθεσία και τις τυχόν αλλαγές της, και
- B στοιχεία σχετικά με τις περιβαλλοντικές συνθήκες.

Είναι σημαντικό να γνωρίζει ο ελεγκτής ότι είναι περιορισμένα τα περιθώρια της διενεργούμενης από τον ίδιο αξιολόγησης των λοιπών πληροφοριών. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής δεν μπορεί να επικυρώσει ή να εγκρίνει σχέδια και προϋπολογισμούς της ελεγχόμενης μονάδας, παρά απλώς και μόνο να αξιολογήσει εάν συμφωνούν μεταξύ τους οι βάσεις και οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για τη διαμόρφωση των εκτιμήσεων.

4.2. Κατά την αξιολόγηση των λοιπών πληροφοριών σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει:

- B μήπως οι λοιπές πληροφορίες δεν συμφωνούν με τις ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις, και
- B μήπως υπάρχουν ανακρίβειες στα στοιχεία που αναφέρονται στην οικονομική κατάσταση και τη μελλοντική εξέλιξη, οι οποίες δίνουν μια ανακριβή, ανεπαρκή ή παραπλανητική εικόνα της κατάστασης που επικρατεί στην ελεγχόμενη μονάδα.
- B Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να εξετάσει μήπως έχουν παραλειφθεί κάποιες πληροφορίες που θα ήταν σημαντικές για τους χρήστες.

4.3. Μια ανακρίβεια ή ανακολουθία είναι ουσιώδης σε περίπτωση που ενδέχεται να επηρεάσει τους χρήστες των δημοσιονομικών καταστάσεων ή των λοιπών πληροφοριών που τις συνοδεύουν. Πιο συγκεκριμένα:

B η παρουσίαση ενός γεγονότος είναι ουσιωδώς ανακριβής όταν οι σημαντικές λοιπές πληροφορίες, οι οποίες δεν σχετίζονται με τα θέματα που διαλαμβάνουν οι ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις, διατυπώνονται ή παρουσιάζονται εσφαλμένα, και

B οι λοιπές πληροφορίες, ή ο τρόπος με τον οποίο παρουσιάζονται, είναι ουσιωδώς ανακόλουθες/ος όταν έρχονται/εται σε αντίθεση με τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις, και το γεγονός αυτό έχει τόσο βαρύνουσα σημασία ώστε να γεννά αμφιβολίες όσον αφορά τη βασιμότητα των εκθέσεων που συντάξε ο ελεγκτής σχετικά με αυτές τις δημοσιονομικές καταστάσεις.⁽¹⁾)

4.4. Μολονότι η οικονομική σημασία των σχετικών θεμάτων (σημαντικά ως προς την αξία) αποτελεί καίρια παράμετρο, ο ελεγκτής πρέπει παράλληλα να διαμορφώσει άποψη σχετικά με το εάν η ανακρίβεια ή η ανακολουθία είναι ουσιώδης λόγω του πλαισίου όπου παρατηρείται ή λόγω του χαρακτήρα της. Για παράδειγμα, μια ελάσσονος σημασίας ανακρίβεια ή ανακολουθία σε έκθεση της διοίκησης που επισυνάπτεται στις ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις ενδέχεται να οδηγήσει τον αναγνώστη στη διαμόρφωση μιας υπεραισιόδοξης άποψης σχετικά με την απόδοση ή τις διαγραφόμενες προοπτικές της ελεγχόμενης μονάδας.

4.5. Ο ελεγκτής πρέπει πάντοτε να είναι σε ετοιμότητα για την πιθανότητα οι ανακρίβειες ή οι ανακολουθίες (συμπεριλαμβανομένων και των παραλείψεων) στις λοιπές πληροφορίες να είναι εσκεμμένες και να οφείλονται στη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας. Είναι δυνατόν να συντρέχουν κάποιες συνθήκες που αυξάνουν τον εγγενή κίνδυνο παρουσίας τέτοιων εσκεμμένων ανακριβειών ή ανακολουθιών. Για παράδειγμα, η διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας μπορεί να υφίσταται πολιτικές πιέσεις με ζητούμενο την επίτευξη μιας ορισμένης απόδοσης, ή οι μισθοί των διευθυντικών στελεχών μπορεί να διαμορφώνονται ανάλογα με την επίτευξη προκαθορισμένων στόχων ή βάσει μετρήσεων απόδοσης.

5. Προγραμματισμός και διαδικασίες του ελέγχου

5.1. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τις λοιπές πληροφορίες σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες δημοσιονομικές καταστάσεις σε κάθε περίπτωση, ακόμη και όταν δεν καλείται να υποβάλει έκθεση σχετικά με αυτή την αξιολόγηση. Κατά τον προγραμματισμό της αξιολόγησης των λοιπών πληροφοριών, ο ελεγκτής πρέπει να εντείνει την προσοχή του στην αναζήτηση ενδεχόμενων επιπτώσεων από την ύπαρξη ανακολουθιών ή ανακριβειών στις εν λόγω πληροφορίες. Η αξιολόγηση πρέπει να σχεδιαστεί και να διενεργηθεί σύμφωνα με τον τρόπο που ο ελεγκτής εκτιμά τον κίνδυνο και την έννοια του ουσιώδους.

5.2. Ο ελεγκτής ενδέχεται να εντοπίσει παραλείψεις έπειτα από σύγκριση μεταξύ των λοιπών πληροφοριών σχετικά με το υπό εξέταση έτος και των αντίστοιχων πληροφοριών που δημοσιοποιήθηκαν κατά τα προγενέστερα έτη, εντοπίζοντας κατά αυτό τον τρόπο τις τυχόν διαχρονικές ανακολουθίες στις παρουσιαζόμενες λοιπές πληροφορίες. Εναλλακτικά, οι παραλείψεις μπορούν να εντοπιστούν λ.χ. με την εξέταση των πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου, κλπ.

5.3. Ο ελεγκτής συνήθως διενεργεί την αξιολόγηση των λοιπών πληροφοριών σε συνδυασμό με τον έλεγχο των δημοσιονομικών καταστάσεων.

5.4. Εάν ο ελεγκτής εκτιμά ότι οι λοιπές πληροφορίες που κοινοποιούνται μαζί με τις δημοσιονομικές καταστάσεις:

B δίνουν εσφαλμένη ή ανεπαρκή εικόνα των δραστηριοτήτων ή της γενικής κατάστασης της ελεγχόμενης μονάδας, ή

B γεννούν στον αναγνώστη αμφιβολίες σχετικά με το περιεχόμενο ή την επάρκεια των κοινοποιηθέντων στοιχείων σε έναν ή περισσότερους τομείς,

τότε ο ίδιος πρέπει να επιδιώξει τη διευθέτηση του θέματος. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται συνέντευξη με στελέχη της διοίκησης της ελεγχόμενης μονάδας και εξέταση επιπρόσθετων εγγράφων.

5.5. Όσον αφορά άλλες διαδικασίες ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί και ανεπηρέαστος να αποτιμά τα αποδεικτικά στοιχεία που παρουσιάζονται κατά τη γνωστοποίηση στο πλαίσιο των λοιπών πληροφοριών, βασιζόμενος στις γνώσεις του σχετικά με τον τομέα και στα αποτελέσματα της εξέτασης.

6. Σύνταξη εκθέσεων

6.1. Η υποβολή έκθεσης από τον ελεγκτή σχετικά με τα αποτελέσματα της αξιολόγησης των λοιπών πληροφοριών εξαρτάται από:

B το εάν έχει την υποχρέωση να υποβάλει έκθεση, και

B το εάν θεωρεί ότι οι λοιπές πληροφορίες περιλαμβάνουν παραπλανητικά ή ανακόλουθα στοιχεία που ενδέχεται να είναι ουσιώδους σημασίας για τον χρήστη.

6.2. Όταν από την αξιολόγηση των λοιπών πληροφοριών προκύπτουν σημεία με ανακρίβειες ή ανακολουθίες, τότε ο ελεγκτής πρέπει κανονικά να επιστήσει την προσοχή της διοίκησης της ελεγχόμενης μονάδας σε όλα τα εν λόγω σημεία. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας να προβεί στη δέουσα τροποποίηση των δημοσιονομικών καταστάσεων ή να προσθέσει και άλλες πληροφορίες,

προκειμένου να αποσαφηνιστούν ικανοποιητικά οι τυχόν ανακολουθίες ουσιώδους χαρακτήρα ή τα τυχόν σφάλματα.

- 6.3. Εάν η διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας δεν δέχεται να επιφέρει τις τυχόν απαιτούμενες τροποποιήσεις ή δεν είναι σε θέση να το πράξει ⁽²⁾, αλλά ο ελεγκτής θεωρεί ότι η ανακολουθία ή οι ανακρίβειες είναι ουσιώδεις, τότε ο τελευταίος πρέπει να λάβει υπόψη τις επιπτώσεις που αυτό συνεπάγεται για την έκθεσή του σχετικά με τις δημοσιονομικές καταστάσεις. Σε περίπτωση που εντοπιστούν ουσιώδεις ανακολουθίες ή ανακρίβειες μετά την υποβολή της έκθεσης του ελεγκτή σχετικά με τις δημοσιονομικές καταστάσεις, τότε ο ελεγκτής πρέπει να προβλέψει τις δέουσες ενέργειες στις οποίες θα προβεί στη συνέχεια (π.χ. ενημέρωση του αρμόδιου Υπουργείου).
- 6.4. Η φύση της έκθεσης που συντάσσει ο ελεγκτής μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με τις απαιτήσεις της νομοθεσίας σε κάθε χώρα και τους όρους της εντολής του. Ωστόσο, τόσο στην περίπτωση που είναι υποχρεωτική η σύνταξη της έκθεσης όσο και στην περίπτωση που αποφασίζει ο ίδιος ο ελεγκτής να συντάξει έκθεση, συχνά ενδείκνυται Β τουλάχιστον Β μια σύντομη περιγραφή από τον ίδιο τον ελεγκτή σχετικά με το έργο που επιτελέστηκε και τα αποτελέσματα που προέκυψαν, συμπεριλαμβανομένων και των σημαντικών παραπλανητικών ή ανακόλουθων στοιχείων που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της γνωστοποίησης.

ΟΜΑΔΑ 4 ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI

Αριθ. 41

ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημεία</u>
Ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI	1
Η εντολή για τη διενέργεια ελέγχου απόδοσης	2
Βασικές έννοιες και ορισμοί	3
Δημοσιονομικός έλεγχος και έλεγχος απόδοσης: ομοιότητες και διαφορές	4
Προγραμματισμός του ελέγχου απόδοσης	5
Μεθοδολογία του ελέγχου απόδοσης	6
Σύνταξη εκθέσεων σχετικά με ελέγχους απόδοσης	7

Μεθοδολογία του ελέγχου απόδοσης: τεχνικές συλλογής δεδομένων και
ανάλυσης πληροφοριών

Παράρτημα 1

1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI

1. Οι παράγραφοι 38 και 40 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζουν ότι:

ΑΤο πλήρες πεδίο δράσης των ελέγχων του κράτους περιλαμβάνει τον
έλεγχο κανονικότητας και τον έλεγχο απόδοσης@.

ΑΟ έλεγχος απόδοσης αφορά τον έλεγχο της οικονομίας, της
αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας και περιλαμβάνει:

(α) τον έλεγχο της οικονομίας των διοικητικών δραστηριοτήτων σύμφωνα με τις αρχές και τις πρακτικές χρηστής διοίκησης και με τις πολιτικές διαχείρισης·

(β) τον έλεγχο της αποδοτικότητας όσον αφορά τη χρησιμοποίηση ανθρώπινων, χρηματικών και άλλων πόρων, περιλαμβάνοντας την εξέταση των συστημάτων πληροφόρησης, μέτρων απόδοσης και ρυθμίσεων παρακολούθησης, και τις διαδικασίες που ακολουθούν οι ελεγχόμενες μονάδες για την αντιμετώπιση των ελλείψεων που διαπιστώνονται· και

(γ) τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας σε σχέση με την επίτευξη των στόχων της ελεγχόμενης μονάδας, και τον έλεγχο της πραγματικής επίπτωσης των δραστηριοτήτων σε σύγκριση με την επιδιωκόμενη επίπτωση@.

2. Η εντολή για τη διενέργεια ελέγχου απόδοσης

2.1 Σε πολλές χώρες, το σύνταγμα ή η νομοθεσία δίνει στο ΑΟΕ το δικαίωμα να αναλάβει κάποια μορφή ελέγχου απόδοσης. Σε ορισμένες χώρες, το ΑΟΕ έχει την υποχρέωση, σε ορισμένες περιστάσεις, να διενεργεί κάποιο έλεγχο απόδοσης ή να εκφέρει γνώμη σχετικά με την αξιοπιστία των δεικτών απόδοσης που δημοσιεύουν οι ελεγχόμενες μονάδες στις ετήσιες εκθέσεις τους ή σε ανάλογες εκθέσεις. Ακόμη και σε χώρες όπου το σύνταγμα ή η νομοθεσία δεν απαιτούν από το ΑΟΕ να διενεργεί ελέγχους σχετικά με την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα, η σημερινή πρακτική τείνει να περιλαμβάνει αυτό το έργο στο πλαίσιο του δημοσιονομικού ελέγχου και του ελέγχου της κανονικότητας (Απλήρης/ολοκληρωμένος έλεγχος@). Αυτοί οι έλεγχοι συχνά απαιτούν από τον ελεγκτή την αξιολόγηση συστημάτων με αποτέλεσμα τη διατύπωση επαγγελματικών κρίσεων σχετικά με την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα οργανωτικών δομών και διαδικασιών, και σχετικά με την οικονομία που σχετίζεται με τις αναληφθείσες δράσεις.

2.2 Οι συνολικοί στόχοι του ελέγχου απόδοσης ποικίλλουν στις διάφορες χώρες. Μπορεί να ορίζονται στο πλαίσιο της βασικής νομοθεσίας των ΑΟΕ ή να αποτελούν αντικείμενο εσωτερικής απόφασης εντός των ΑΟΕ. Κατά κανόνα, τα περισσότερα ΑΟΕ επιδιώκουν να επιτύχουν έναν ή περισσότερους από τους ακόλουθους συνολικούς στόχους:

- α. να παράσχουν στο νομοθετικό σώμα ή στην αρμόδια για την απαλλαγή αρχή ανεξάρτητη διαβεβαίωση όσον αφορά την οικονομική, αποδοτική και/ή αποτελεσματική εφαρμογή της πολιτικής·
- β. να παράσχουν στο νομοθετικό σώμα ή στην αρμόδια για την απαλλαγή αρχή ανεξάρτητη διαβεβαίωση όσον αφορά την αξιοπιστία των δεικτών ή καταστάσεων απόδοσης που δημοσιεύονται από την ελεγχόμενη μονάδα·
- γ. να εντοπίσουν τομείς όπου η απόδοση δεν είναι ικανοποιητική και επομένως να βοηθήσουν την ελεγχόμενη μονάδα ή πιο γενικά την

- κυβέρνηση να βελτιώσει την οικονομία, την αποδοτικότητα και/ή την αποτελεσματικότητά τους.
- δ. να εντοπίσουν παραδείγματα Αβέλτιστης πρακτικής@ και να επιστήσουν την προσοχή της κυβέρνησης και/ή των ελεγχόμενων μονάδων σε αυτά.
- 2.3 Στο πλαίσιο της επεξήγησης των προτύπων, η παράγραφος 42 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:
- ΑΣε πολλές χώρες, η εντολή για τη διενέργεια ελέγχου απόδοσης δεν υπεισέρχεται στην εξέταση των βάσεων πολιτικής των κυβερνητικών προγραμμάτων@.
- Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι έλεγχοι απόδοσης δεν αμφισβητούν την αξία των στόχων πολιτικής αλλά μάλλον αφορούν την εξέταση των δράσεων που έχουν αναληφθεί για το σχεδιασμό, την εφαρμογή και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτών των πολιτικών, και μπορεί να συνεπάγονται την εξέταση της επάρκειας των πληροφοριών που οδηγούν στη λήψη αποφάσεων πολιτικής (εξέταση της φάσης προγραμματισμού του κύκλου πολιτικών).
- 2.4 Τα πρότυπα του INTOSAI που εφαρμόζονται στον έλεγχο απόδοσης αναφέρονται κάτω από τις σχετικές επικεφαλίδες στην παρούσα κατευθυντήρια γραμμή.
3. Βασικές έννοιες και ορισμοί
- 3.1 Έλεγχος απόδοσης

- Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1 παραπάνω, ο έλεγχος απόδοσης(ή Αέλεγχος αριστοποίησης των πόρων@, Αέλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης@, Αέλεγχος διαχείρισης@, ...) αφορά την εξέταση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και/ή της αποτελεσματικότητας. Ένας μεμονωμένος έλεγχος απόδοσης μπορεί να έχει ως στόχο την εξέταση μιας ή περισσότερων από αυτές τις πτυχές.
- Ένας έλεγχος απόδοσης μπορεί συνεπώς να περιλαμβάνει την εξέταση των συστημάτων που έχουν δημιουργηθεί για να διασφαλίζουν διάφορες πτυχές των τριών ανωτέρω συνιστωσών και/ή την ουσιαστική εξέταση της απόδοσης της ελεγχόμενης μονάδας όσον αφορά αυτές τις απόψεις. Ένας έλεγχος απόδοσης μπορεί επίσης να περιλαμβάνει την εξέταση της διαχείρισης των ελεγχόμενων μονάδων, προγραμμάτων, δραστηριοτήτων ή λειτουργιών. Με την τελευταία αυτή έννοια, ο έλεγχος συνήθως επικεντρώνεται σε ερωτήματα σχετικά με το πώς ο διαχειριστής εκτελεί τα καθήκοντά του όσον αφορά το στρατηγικό ή άλλο προγραμματισμό, την εφαρμογή, τον έλεγχο, την αξιολόγηση και την παρακολούθηση.
- 3.2 Η *οικονομία* μπορεί να γίνει κατανοητή ως η ελαχιστοποίηση του κόστους των πόρων ή της χρησιμοποίησης δημόσιων κεφαλαίων για μια δραστηριότητα (εισορών), λαμβάνοντας υπόψη την κατάλληλη ποιότητα⁽¹⁾.

Η οικονομία αναφέρεται στο πρότυπο της Αορθής οικιακής διαχείρισης@ για τη χρησιμοποίηση του δημοσίου χρήματος. Αυτό που ονομάζεται καλή ή σπάταλη οικιακή διαχείριση είναι ζήτημα κρίσης που απαιτεί την ύπαρξη εξωτερικού κριτηρίου (π.χ. οι χρυσές βρύσες αποτελούν σπατάλη, ενώ οι ατσάλινες βρύσες είναι εξίσου λειτουργικές· ωστόσο, θα μπορούσε να υπάρξει γενική συμφωνία όσον αφορά τη λειτουργικότητα εάν επρόκειτο για το χρυσό στέμμα της βασιλίσσας!).

Η εξέταση της οικονομίας συχνά οδηγεί τον ελεγκτή να εξετάσει ζητήματα όπως η καθιέρωση προδιαγραφών για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών και άλλες πτυχές των δημόσιων προμηθειών, όπως οι διαγωνισμοί και οι συμβάσεις.

Αποδοτικότητα είναι η σχέση μεταξύ των εκροών όσον αφορά τα αγαθά, τις υπηρεσίες και άλλα αποτελέσματα, και των πόρων (εισροών) που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή τους. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η αποδοτικότητα είναι στενά συνυφασμένη με την έννοια της Απαραγωγικότητας@.

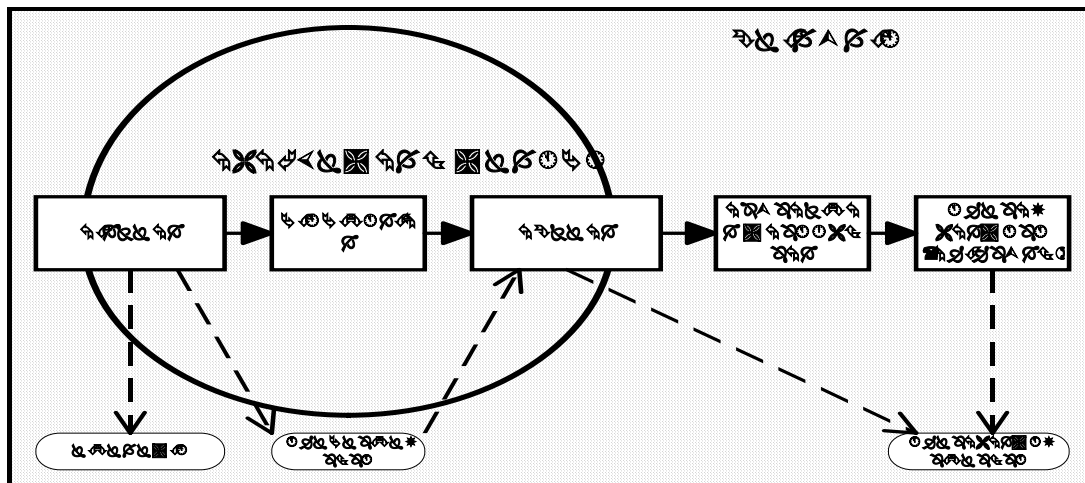
Για να μπορέσει να εκτιμηθεί πλήρως η αποδοτικότητα, όπως και η οικονομία, απαιτείται επίσης η ύπαρξη ενός σημείου αναφοράς, π.χ. η σύγκριση με τις αναλογίες εισροών/εκροών παρόμοιων οργανώσεων (Abenchmarking@, πρότυπα Αβέλτιστης πρακτικής@, κλπ.).

Η έννοια της *σχέσης κόστους-αποτελεσματικότητας* αφορά την αποδοτικότητα των ελεγχόμενων μονάδων, δραστηριοτήτων, προγραμμάτων ή λειτουργιών όσον αφορά την επίτευξη δεδομένων αποτελεσμάτων παρέμβασης σε σχέση με το κόστος τους. Οι αναλύσεις κόστους-αποτελεσματικότητας είναι μελέτες της σχέσης μεταξύ κόστους και αποτελεσμάτων των σχεδίων, όπως εκφράζεται σε κόστος ανά μονάδα επιτευχθέντος αποτελέσματος. Η σχέση κόστους-αποτελεσματικότητας είναι απλώς ένα συστατικό της σφαιρικής εξέτασης της αποδοτικότητας, η οποία μπορεί επίσης να περιλαμβάνει την ανάλυση θεμάτων όπως ο χρόνος παράδοσης των εκροών έναντι του βέλτιστου χρόνου που απαιτείται για τη μεγιστοποίηση της επίπτωσης.

Η *αποτελεσματικότητα* αφορά τον υπολογισμό του βαθμού κατά τον οποίο έχουν επιτευχθεί οι στόχοι, καθώς και τη σχέση μεταξύ της επιδιωκόμενης και της πραγματικής επίπτωσης μιας δραστηριότητας.⁽²⁾

Ο ελεγκτής μπορεί να επιδιώξει να αξιολογήσει ή να υπολογίσει την αποτελεσματικότητα συγκρίνοντας τα αποτελέσματα (ή Αεπίπτωση@) με τους στόχους που καθορίζονται στους στόχους πολιτικής (αυτή η προσέγγιση συχνά περιγράφεται ως Αεπίτευξη στόχων@). Ωστόσο, είναι συνήθως καταλληλότερο, κατά τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, να επιδιώκεται επίσης να καθοριστεί ο βαθμός κατά τον οποίο τα χρησιμοποιούμενα μέσα συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων πολιτικής. Αυτός είναι ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας με την Ααληθινή@ έννοιά του και απαιτεί στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα διαπιστωθέντα αποτελέσματα είναι πράγματι τα αποτελέσματα της δράσης που ανέλαβε η ελεγχόμενη μονάδα όσον αφορά τους ελεγχόμενους στόχους πολιτικής και όχι τα αποτελέσματα ορισμένων άλλων εξωτερικών παραγόντων. Για παράδειγμα, εάν ο στόχος πολιτικής είναι η μείωση της ανεργίας, είναι η μείωση που παρατηρήθηκε όσον αφορά τον αριθμό των ανέργων αποτέλεσμα των δράσεων της ελεγχόμενης μονάδας ή προέκυψε από τη γενική βελτίωση του οικονομικού κλίματος για το οποίο η ελεγχόμενη μονάδα δεν είχε καμία επίδραση; Σε αυτή την περίπτωση, ο σχεδιασμός του ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει ζητήματα σχέσης αιτίου-αιτιατού: πρέπει να αντιμετωπίσει το πρόβλημα του αποτελεσματικού αποκλεισμού εξωτερικών, ενδιάμεσων μεταβλητών.

- 3.3 Η οικονομία και η αποδοτικότητα αφορούν κατά κανόνα διαδικασίες και αποφάσεις διαχείρισης στο εσωτερικό της ελεγχόμενης μονάδας (μολονότι αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη σύγκριση με παρόμοιους εξωτερικές μονάδες ή διαδικασίες). Ωστόσο, ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας μπορεί να γίνει κατανοητός:



- με μια στενή έννοια, κατά την οποία εξετάζονται μόνο η διαχείριση και οι ενέργειες στο εσωτερικό της ελεγχόμενης μονάδας. Σε αυτές τις περιστάσεις, ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας θα επικεντρωθεί φυσιολογικά στις εκροές της μονάδας και θα εξετάσει συνεπώς τις Αεσωτερικές επιπτώσεις (δηλαδή αυτές που εντοπίζονται εντός της ελεγχόμενης μονάδας).
- με μια ευρύτερη έννοια, κατά την οποία η εξέταση εκτείνεται πέρα από τα όρια της ελεγχόμενης μονάδας. Σε αυτή την περίπτωση, ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας μπορεί να επιδιώξει να υπολογίσει όχι μόνο τις εκροές αλλά και τα αποτελέσματα ή την επίπτωση που έχει επιτύχει η ελεγχόμενη μονάδα. Για να το πετύχει αυτό, ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη την επίπτωση που έχουν εξωτερικές μεταβλητές (π.χ. παράγοντες που ξεφεύγουν από τον έλεγχο της διοίκησης της μονάδας) στις εκροές της ελεγχόμενης μονάδας.

3.4 Το παρακάτω διάγραμμα επεξηγεί αυτές τις έννοιες.

- 3.5 Ενώ ένας συγκεκριμένος έλεγχος απόδοσης δεν θα επιδιώκει κατ' ανάγκη να επιτύχει την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά και με τις τρεις πτυχές (δηλαδή την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα), η μεμονωμένη εξέταση των πτυχών της οικονομίας ή της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων, χωρίς να εξετάζεται ταυτόχρονα - τουλάχιστον συνοπτικά - η αποτελεσματικότητά τους, μπορεί να αποφέρει περιορισμένα οφέλη. Αντιθέτως, στο πλαίσιο ενός ελέγχου της αποτελεσματικότητας, ο ελεγκτής μπορεί επίσης να επιθυμεί να εξετάσει τις πτυχές της οικονομίας και της αποδοτικότητας: τα αποτελέσματα μιας ελεγχόμενης μονάδας, δραστηριότητας, προγράμματος ή ενέργειας μπορεί να είχαν την επιθυμητή επίπτωση αλλά οι πόροι που χρησιμοποιήθηκαν για την επίτευξη αυτού του σκοπού χρησιμοποιήθηκαν κατά τρόπο οικονομικό και αποδοτικό;

Για την εξέταση της αποτελεσματικότητας, είναι κατά κανόνα αναγκαίο να αξιολογηθεί το αποτέλεσμα ή η επίπτωση μιας δραστηριότητας. Συνεπώς, ενώ μια μέθοδος βασισμένη στη μελέτη των συστημάτων μπορεί να αποδειχθεί χρήσιμη (π.χ. για την αξιολόγηση του τρόπου με τον οποίο η ελεγχόμενη μονάδα υπολογίζει και παρακολουθεί την επίπτωσή της), ο ελεγκτής θα πρέπει συνήθως να λαμβάνει επαρκή ουσιαστικά αποδεικτικά στοιχεία όσον αφορά το αποτέλεσμα και την επίπτωση της δραστηριότητας, του προγράμματος ή του φορέα.

- 3.6 Μια συγκεκριμένη πτυχή των ελέγχων αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας αποτελεί η μελέτη των *ακούσιων αποτελεσμάτων*, ιδίως αν αυτά τα αποτελέσματα ήταν αρνητικά. Διαπιστώνεται πρόβλημα οροθέτησης, καθώς αυτά τα αποτελέσματα μπορεί να εκτείνονται σε τομείς πέραν της αρμοδιότητας και των εξουσιών του ΑΟΕ. Ένας τρόπος περιορισμού της επιλογής μπορεί να είναι η εξέταση των ακούσιων αποτελεσμάτων που καταπολεμώνται στο πλαίσιο άλλων προγραμμάτων, π.χ. περιβαλλοντικές παρενέργειες ενός προγράμματος τόνωσης της οικονομίας.

4. Δημοσιονομικός έλεγχος και έλεγχος απόδοσης: ομοιότητες και διαφορές

- 4.1 Στο πλαίσιο της εξήγησης των προτύπων, η παράγραφος 183 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

ΑΣε αντίθεση με τον έλεγχο της κανονικότητας (δηλαδή το δημοσιονομικό έλεγχο), που υπόκειται σε αρκετά συγκεκριμένες απαιτήσεις και προσδοκίες, ο έλεγχος απόδοσης είναι ευρείας φύσεως και περισσότερο ανοικτός σε κρίσεις και ερμηνείες· ο καθορισμός των θεμάτων που καλύπτει είναι επίσης πιο επιλεκτικός ενώ ο έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί σε σειρά ετών, αντί στο πλαίσιο μιας οικονομικής περιόδου· και κανονικά δεν σχετίζεται με συγκεκριμένες δημοσιονομικές ή άλλες καταστάσεις. Συνεπώς, οι εκθέσεις ελέγχου απόδοσης ποικίλλουν και περιλαμβάνουν περισσότερα θέματα συζήτησης και λογικά επιχειρήματα@.

- 4.2 Παρά την ευρεία φύση και το ενδεχόμενο πεδίο του ελέγχου απόδοσης, ο ελεγκτής πρέπει ακόμη να επιδιώξει, κατά το μέγιστο δυνατό, στο πλαίσιο του συγκεκριμένου ελέγχου που έχει αναλάβει, να διενεργήσει αυτόν τον έλεγχο σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής:
- μπορεί να χρειαστεί, στο πλαίσιο του καθορισμού της έκτασης και του πεδίου του ελέγχου, να μελετήσει και να αξιολογήσει την αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου (ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI, παράγραφος 141 - βλέπε κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 13, ΑΑποδεικτικά στοιχεία και μέθοδος ελέγχου@).
 - πρέπει να προγραμματίζει τον έλεγχο έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η διενέργεια ελέγχου υψηλής ποιότητας κατά τρόπο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό, ο οποίος θα πραγματοποιείται εγκαίρως (ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI, παράγραφος 132 - βλέπε κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 11, ΑΠρογραμματισμός του ελέγχου@)· και
 - θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι λαμβάνονται κατάλληλα, συναφή και εύλογα αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να στηρίζονται σε αυτά η κρίση και τα πορίσματα του ελεγκτή σχετικά με την οργάνωση, το πρόγραμμα, τη δραστηριότητα ή τη λειτουργία στο πλαίσιο του ελέγχου (ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI, παράγραφος 152 - βλέπε κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 13, ΑΑποδεικτικά στοιχεία και μέθοδος ελέγχου@). Αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία και οι κρίσεις που πραγματοποιεί ο ελεγκτής με βάση τα εν λόγω αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να τεκμηριώνονται επαρκώς και να υπόκεινται σε μέτρα για την εξασφάλιση της ποιότητας (επεξήγηση για τα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI, παράγραφος 156 - βλέπε κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 26, ΑΤεκμηρίωση@ και ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI, παράγραφος 118 - βλέπε κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 51, ΑΕξασφάλιση ποιότητας@).

Επιπλέον, δεδομένου ότι ο έλεγχος απόδοσης μπορεί να είναι περισσότερο ανοικτός σε κρίσεις και ερμηνείες από ό,τι ο δημοσιονομικός έλεγχος, ο ελεγκτής πρέπει να λάβει ιδιαίτερη μέριμνα προκειμένου να εξασφαλιστεί η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα της έκθεσης που θα καταρτιστεί.

- 4.3 Στους δημοσιονομικούς ελέγχους, το αντικείμενο του ελέγχου συχνά καθορίζεται από το ΑΟΕ σύμφωνα με τη δική του βασική νομοθεσία ή με τη νομοθεσία που αφορά τη σύσταση ή τη λειτουργία της ελεγχόμενης μονάδας. Το ΑΟΕ συχνά καλείται να προβεί σε γνωμοδότηση ελέγχου σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς της ελεγχόμενης μονάδας ή να σχολιάσει, στο πλαίσιο της ετήσιας έκθεσής του, τη νομιμότητα και την κανονικότητα των πράξεων της ελεγχόμενης μονάδας, κλπ. Όπως επισημαίνεται στην παράγραφο 4.1 παραπάνω, το ΑΟΕ έχει συνήθως πολύ μεγαλύτερη ελευθερία στην επιλογή των αντικειμένων του ελέγχου απόδοσης. Επομένως, ένας έλεγχος απόδοσης μπορεί να εξετάσει ελεγχόμενη μονάδα, πρόγραμμα, δραστηριότητα ή μεμονωμένες πράξεις, κλπ. Το ΑΟΕ πρέπει συνεπώς να εξετάσει προσεκτικά τα κριτήρια που πρέπει να εφαρμοστούν όσον αφορά την επιλογή αντικειμένων για ελέγχους απόδοσης (βλέπε παράγραφο 5.2 παρακάτω).
- 4.4 Σε αντίθεση με τους δημοσιονομικούς ελέγχους, ο μεγαλύτερος βαθμός ελευθερίας όσον αφορά την επιλογή των αντικειμένων, σε συνδυασμό με την ευρύτερη φύση και τη μεγαλύτερη δυνατότητα για διατύπωση κρίσεων και ερμηνειών στο πλαίσιο των ελέγχων απόδοσης, σημαίνει ότι πολλά ΑΟΕ θεωρούν αναγκαίο να πραγματοποιούνται αναλυτικές προκαταρκτικές μελέτες πριν από την κατάρτιση σχεδίων ελέγχου απόδοσης (βλέπε παραγράφους 5.3 έως 5.6 παρακάτω).

Κριτήρια αξιολόγησης

- 4.5 Στους δημοσιονομικούς ελέγχους, οι εξεταζόμενες πράξεις τείνουν να κρίνονται από τον ελεγκτή Αορθές@ Αεσφαλμένες@, Ανόμιμες@ ή Απαράνομες@, κλπ. Αυτά τα κριτήρια αξιολόγησης που χρησιμοποιεί ο ελεγκτής για να εκφέρει τελική γνώμη κατά το τέλος του ελέγχου τείνουν να είναι σχετικά περιορισμένα, ενώ είναι συνήθως προκαθορισμένα, για παράδειγμα, από τη νομοθεσία που αφορά τη σύσταση της ελεγχόμενης μονάδας. Για τους ελέγχους απόδοσης, ωστόσο, η επιλογή των κριτηρίων ελέγχου είναι κατά κανόνα πιο ανοικτή και πραγματοποιείται από τον ίδιο τον ελεγκτή. Συνεπώς, στον έλεγχο απόδοσης, οι γενικές έννοιες της Αοικονομίας@, της Ααποδοτικότητας@ και της Ααποτελεσματικότητας@ πρέπει να ερμηνεύονται σε σχέση με το αντικείμενο του ελέγχου, ενώ τα κριτήρια που προκύπτουν θα ποικίλλουν από τον ένα έλεγχο στον άλλο⁽³⁾.

Η φύση των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου

4.6 Η παράγραφος 152 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

ΑΠρέπει να λαμβάνονται κατάλληλα, συναφή και εύλογα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου προκειμένου να στηρίζονται σε αυτά η κρίση και τα πορίσματα του ελεγκτή σχετικά με την οργάνωση, το πρόγραμμα, τη δραστηριότητα ή τη λειτουργία που αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου@.

4.7 Ενώ πολλά αποδεικτικά στοιχεία στους δημοσιονομικούς ελέγχους τείνουν να είναι κατηγορηματικά (Αναι/όχι@, Ασωστό/λάθος@), αυτό δεν παρατηρείται συχνά στους ελέγχους απόδοσης. Πιο γενικά, τα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου απόδοσης είναι πειστικά (Αοδηγεί στο συμπέρασμα ότι ...@). Ο ελεγκτής πρέπει να επιλέξει προσεκτικά τις κατάλληλες μεθόδους ελέγχου ώστε να λάβει αποδεικτικά στοιχεία που να είναι ιδιαίτερα πειστικά (και να επωφεληθεί κάθε δυνατότητας λήψης κατηγορηματικών αποδεικτικών στοιχείων). Συχνά ο ελεγκτής μπορεί να επιδιώκει να λάβει διαφορετικούς τύπους δεδομένων από διαφορετικές πηγές χρησιμοποιώντας διαφορετικές μεθόδους: αν όλα αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία οδηγούν στο ίδιο συμπέρασμα, η έκθεση του ΑΟΕ μπορεί να είναι πιο πειστική.

4.8 Όταν εργάζεται σε τομείς όπου τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να ληφθούν είναι μάλλον πειστικά παρά κατηγορηματικά, είναι συχνά χρήσιμο να συζητά εκ των προτέρων με την ελεγχόμενη μονάδα τη φύση των αποδεικτικών στοιχείων που πρέπει να ληφθούν και τον τρόπο με τον οποίο θα αναλυθούν και θα ερμηνευθούν από τον ελεγκτή. Αυτή η προσέγγιση μειώνει τον κίνδυνο διαφωνίας μεταξύ του ελεγκτή και της ελεγχόμενης μονάδας σε μετέπειτα στάδια και μπορεί να επιταχύνει τη διαδικασία κατάρτισης έκθεσης. Κανονικά, θα επιτρέψει τουλάχιστον στον ελεγκτή να εντοπίσει τομείς όπου αργότερα μπορεί να σημειωθεί διαφωνία και να προβλέψει τη λήψη πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων που θα είναι αναγκαία για να επιλυθεί αυτή η διαφωνία.

Η μέθοδος ελέγχου

4.9 Όπως στους δημοσιονομικούς ελέγχους, η μέθοδος ελέγχου για τους ελέγχους απόδοσης πρέπει να είναι διαρθρωμένη και τα στάδια του ελέγχου να διεξάγονται με μια λογική σειρά⁽⁴⁾. Ο έλεγχος μπορεί να περιλαμβάνει:

- εις βάθος εξέταση των συστημάτων διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου που έχουν καθιερώσει οι ελεγχόμενες μονάδες προκειμένου να εξασφαλίζουν την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των πράξεών τους⁽⁵⁾. Αυτό επιτρέπει στον ελεγκτή να εντοπίσει τομείς όπου απαιτείται διορθωτική δράση για να επιτευχθούν βελτιώσεις.

και/ή

- ουσιαστική εξέταση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των σχετικών οργανώσεων, δραστηριοτήτων, προγραμμάτων ή λειτουργιών.

- 4.10 Στους δημοσιονομικούς ελέγχους, ο ελεγκτής μπορεί να έχει επιλογή μεταξύ της μεθόδου που βασίζεται στη μελέτη των συστημάτων ή της μεθόδου άμεσου δειγματοληπτικού ελέγχου επαλήθευσης. Σε γενικές γραμμές, ωστόσο, η έκθεση σχετικά με τον έλεγχο απόδοσης που εντοπίζει αδυναμίες σε συστήματα ή διαδικασίες και παρέχει παραδείγματα που έχουν ληφθεί από δειγματοληπτικούς ελέγχους επαλήθευσης των συνεπειών αυτών των αδυναμιών (όσον αφορά τη μη επίτευξη οικονομίας, αποδοτικότητας και/ή αποτελεσματικότητας) θα έχει μεγαλύτερη επίπτωση από έκθεση που εντοπίζει αδυναμίες σε συστήματα χωρίς να υποδεικνύει το αποτέλεσμα αυτών των αδυναμιών ή, αντίστροφα, που εντοπίζει ουσιαστικές περιπτώσεις χαμηλής οικονομίας, αποδοτικότητας και/ή αποτελεσματικότητας χωρίς να επισημαίνει τα αίτια. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί συχνά να επιλέγει, στο πλαίσιο ελέγχου απόδοσης, να λαμβάνει μείγμα αποδεικτικών στοιχείων που βασίζονται στη μελέτη των συστημάτων και αποδεικτικών στοιχείων που βασίζονται σε δειγματοληπτικούς ελέγχους επαλήθευσης.
- 4.11 Σε περιπτώσεις όπου οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου είναι ιδιαίτερα ανεπτυγμένες, και ιδίως όταν η νομοθεσία υποχρεώνει τις υπηρεσίες διαφόρων υπουργείων και άλλων οργανισμών να αξιολογούν οι ίδιες τα προγράμματα πολιτικής και την οργάνωσή τους (Αυτοαξιολόγηση@) σε τακτική βάση, τα ΑΟΕ μπορεί να επιλέξουν να περιορίσουν τον έλεγχο απόδοσης σε μια μορφή μετα-αξιολόγησης (αξιολόγηση της αξιολόγησης). Πρέπει να τονιστεί, ωστόσο, ότι μια παρόμοια προσέγγιση είναι δυνατή μόνο όταν ο ελεγκτής του ΑΟΕ είναι απόλυτα πεπεισμένος ότι οι εσωτερικές διαδικασίες αξιολόγησης παρέχουν αντικειμενικές, έγκαιρες και πλήρεις αξιολογήσεις των σχετικών προγραμμάτων.
5. Προγραμματισμός του ελέγχου απόδοσης
- 5.1 Οι έλεγχοι απόδοσης πρέπει να προγραμματίζονται. Τα κύρια χαρακτηριστικά της διαδικασίας προγραμματισμού περιγράφονται στην κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 11, ΑΠρογραμματισμός του ελέγχου@. Αυτή η κατευθυντήρια γραμμή επικεντρώνεται στις πτυχές του προγραμματισμού που χαρακτηρίζουν ιδιαίτερα το σχεδιασμό του ελέγχου απόδοσης.

Η επιλογή των αντικειμένων του ελέγχου

5.2 Η επιλογή των αντικειμένων του ελέγχου θα βασιστεί στις πολιτικές προγραμματισμού του ΑΟΕ. Τα κριτήρια για τον καθορισμό προτεραιοτήτων όσον αφορά τα ελεγκτικά καθήκοντα περιστρέφονται συνήθως γύρω από την προστιθέμενη αξία του ελέγχου σε σχέση με την κεντρική αποστολή του ΑΟΕ. Η προστιθέμενη αξία είναι συνήθως μεγαλύτερη:

- όταν χρησιμοποιούνται πλήρως οι ειδικές εξουσίες του ΑΟΕ·
- όταν ο εν λόγω τομέας πολιτικής, η οργάνωση, η δραστηριότητα, το πρόγραμμα ή η λειτουργία δεν έχει υποβληθεί πρόσφατα σε ανεξάρτητη εξέταση ή αξιολόγηση· ή όταν εντάσσεται στη συστηματική κάλυψη του εν λόγω τομέα/οργάνωσης στο πλαίσιο του μακροπρόθεσμου προγράμματος εργασίας του ΑΟΕ.
- όταν υφίστανται σημαντικοί κίνδυνοι κακής δημοσιονομικής διαχείρισης, ελάχιστης απόδοσης ή αδυναμίας αριστοποίησης των πόρων. Ακολουθούν παραδείγματα παραγόντων που μπορεί να συνιστούν υψηλό κίνδυνο:
 - τα δημοσιονομικά ή προϋπολογιστικά ποσά είναι σημαντικά ή σημειώθηκαν ουσιαστικές μεταβολές των σχετικών ποσών (π.χ. απότομη μεγέθυνση ή σύμπτυξη προγράμματος)·
 - τομείς που κατά παράδοση είναι επιρρεπείς σε κίνδυνο (συμβάσεις προμηθειών, σχέδια υψηλής τεχνολογίας, περιβαλλοντικά σχέδια, ...)
 - νέες ή επείγουσες δραστηριότητες·
 - σύνθετες δομές διαχείρισης, σύγχυση σχετικά με τις ευθύνες και την υποχρέωση λογοδοσίας, ...
- όταν το αντικείμενο του ελέγχου παρουσιάζει ενδεχόμενο ή πραγματικό ενδιαφέρον για το Κοινοβούλιο ή για το κοινό.
- όταν οποιαδήποτε συμπεράσματα που προκύπτουν από τον έλεγχο μπορεί να επηρεάσουν τη διατύπωση νέας ή αναθεωρημένης νομοθεσίας ή διαδικασιών εσωτερικής διαχείρισης στον ίδιο τομέα πολιτικής, ή μπορούν να εφαρμοστούν σε άλλους σχετικούς ή παρόμοιους τομείς δραστηριότητας της κυβέρνησης.

Προγραμματισμός του ελέγχου και προκαταρκτική μελέτη

5.3 Μετά την επιλογή του αντικειμένου του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να προβεί στον προγραμματισμό του ελέγχου απόδοσης. Όπως επισημάνθηκε στην παράγραφο 4.4 παραπάνω, το γεγονός ότι ο ελεγκτής αντιμετωπίζει μια πιο σύνθετη κατάσταση όταν διενεργεί έλεγχο απόδοσης από ό,τι όταν πραγματοποιεί δημοσιονομικό έλεγχο σημαίνει ότι πρέπει να δοθεί μεγαλύτερη προσοχή στην αρχική του προπαρασκευή, ενώ μπορεί να αποδειχθεί αναγκαία η εκπόνηση Απροκαταρκτικής μελέτης@ πριν από την κατάρτιση του τελικού σχεδίου ελέγχου.

5.4 Η προκαταρκτική μελέτη και το σχέδιο ελέγχου αφορούν σε μεγάλο βαθμό το *σχεδιασμό* του ελέγχου απόδοσης και συχνά περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία:

- α. ανάλυση του *πλαισίου* των εν λόγω δραστηριοτήτων περιλαμβάνοντας τους στόχους, την απόδοση μέχρι τη στιγμή του ελέγχου και το κανονιστικό περιβάλλον.
- β. κατανόηση της ελεγχόμενης μονάδας ή δραστηριότητας, περιλαμβάνοντας την κατανόηση των βασικών συστημάτων διαχείρισης και της ροής των πληροφοριών.
- γ. δήλωση των *στόχων του ελέγχου* (ποιο είναι το προγραμματισμένο αποτέλεσμα ή επίπτωση του ελέγχου;) και των βασικών *ερωτημάτων* του ελέγχου που πρέπει να απαντηθούν προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι του ελέγχου.

Οι βασικοί στόχοι και ερωτήματα του ελέγχου είναι εξέχουσας σημασίας για τον προγραμματισμό και τη διενέργεια των ελέγχων απόδοσης.

Οι στόχοι του ελέγχου συνήθως σχετίζονται στενά με την αποστολή του ΑΟΕ (που συνήθως αναφέρεται στη βελτίωση της αποδοτικότητας και της κανονικότητας των διοικητικών πράξεων)· στο μεταξύ, τα βασικά ερωτήματα του ελέγχου υπαγορεύονται από τη φύση του αντικειμένου και από τους στόχους του ελέγχου.

Υπάρχουν τρεις τύποι ερωτημάτων ελέγχου: περιγραφικά (τί είναι;), κανονιστικά (τί πρέπει να είναι;) και ερωτήματα που αφορούν τη σχέση αίτιου-αιτιατού.

Οι στόχοι του ελέγχου μαζί με τα βασικά ερωτήματα του ελέγχου χρησιμοποιούνται για να βοηθήσουν στην αναγνώριση των αναγκαίων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου και επομένως της μεθοδολογίας ελέγχου καθώς και των κριτηρίων αξιολόγησης του ελέγχου.

- δ. προσδιορισμό των *αποδεικτικών στοιχείων* ελέγχου που θα χρησιμοποιηθούν προς απάντηση των ερωτημάτων του ελέγχου.
Πρέπει να αξιολογηθούν η συνάφεια, η αξιοπιστία και η επάρκεια οποιωνδήποτε διαθέσιμων δεδομένων εντός των ελεγχόμενων μονάδων (π.χ. δείκτες απόδοσης). Πρέπει επίσης να επαληθευθεί η δυνατότητα συλλογής των απαιτούμενων αποδεικτικών στοιχείων (διαθεσιμότητα δεδομένων).
- ε. επιλογή των *μεθόδων* που πρέπει να χρησιμοποιηθούν για τη συλλογή και την ανάλυση των αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου.
Στους ελέγχους απόδοσης, οι ελεγκτές συχνά συναντούν προβλήματα στη συλλογή και την ανάλυση των απαιτούμενων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου. Επομένως, συστήνεται συνήθως η επαλήθευση, κατά το στάδιο του προγραμματισμού, της πρακτικότητας των προτεινόμενων μεθόδων για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων.
- στ. καθιέρωση *κριτηρίων αξιολόγησης του ελέγχου*.
Τα κριτήρια αξιολόγησης του ελέγχου αποτελούν τα κανονιστικά πρότυπα βάσει των οποίων κρίνονται τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου. Για παράδειγμα, ένας ελεγκτής που εξετάζει την οικονομία των υγειονομικών υπηρεσιών μπορεί να

προσπαθήσει να συγκρίνει το κόστος των υπό έλεγχο φαρμάκων που χορηγούνται στο νοσοκομείο με το καθιερωμένο κόστος που έχει ορίσει το αρμόδιο υπουργείο.

Αυτά τα κριτήρια αξιολόγησης ποικίλλουν ανάλογα με το συγκεκριμένο αντικείμενο και τους στόχους του ελέγχου, τη νομοθεσία που διέπει την οργάνωση, τη δραστηριότητα, το πρόγραμμα ή τη λειτουργία υπό έλεγχο, τους δηλωμένους στόχους της οργάνωσης (κλπ.) και τα ειδικά κανονιστικά κριτήρια που το ΑΟΕ θεωρεί σημαντικά και σχετικά με την περίπτωση.

Κατά την επιλογή των κριτηρίων αξιολόγησης, οι ελεγκτές πρέπει να εξασφαλίζουν ότι αυτά είναι συναφή, εύλογα και εφικτά.

Τα κριτήρια αξιολόγησης πρέπει να είναι σαφώς διατυπωμένα και επικυρωμένα και, όπου είναι δυνατό, να προκύπτουν από έγκυρες πηγές, όπως για παράδειγμα:

- νομοθεσία ή επίσημες δηλώσεις σχετικά με την πολιτική ή άλλους δημοσιευμένους στόχους και πρότυπα·
- παραδεκτή θεωρία και πρακτική οργάνωσης και διαχείρισης·
- βιομηχανικά πρότυπα ή άλλα σχετικά κριτήρια σύγκρισης.

Εφόσον οι οργανώσεις τείνουν να προσδίδουν μεγάλη αξία στις μετρήσεις τους, ο ελεγκτής πρέπει να επιδείξει ιδιαίτερη προσοχή ως προς το αν τα εγκριθέντα κριτήρια ελέγχου είναι αυτά που έχει καθορίσει και χρησιμοποιεί η ίδια η ελεγχόμενη μονάδα. Μαζί με τα ποσοτικά κριτήρια, ο ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάσει και τη χρησιμοποίηση ποιοτικών κριτηρίων.

Στο πλαίσιο της σκιαγράφησης του *αντικειμένου* του ελέγχου, των *βασικών ερωτημάτων* καθώς και της περιγραφής των *κριτηρίων* του ελέγχου, οι κεντρικές έννοιες πρέπει να *ορίζονται* ορθά και προσεκτικά. Αυτό ισχύει τόσο για τους εννοιολογικούς όσο και για τους λειτουργικούς ορισμούς.

- 5.5 Όπως και τα ανωτέρω ερωτήματα που σχετίζονται με το σχεδιασμό του ελέγχου, η προκαταρκτική μελέτη και το σχέδιο ελέγχου που προκύπτει θα περιλαμβάνουν κανονικά τα ακόλουθα στοιχεία:

- α. αξιολόγηση των επαγγελματικών γνώσεων και προσόντων που απαιτούνται από την ομάδα ελέγχου για τη διενέργεια του ελέγχου.

Σε περιπτώσεις που οι σχετικοί ελεγκτές δεν κατέχουν τα απαραίτητα προσόντα, πρέπει να ληφθεί μέριμνα ώστε οι σχετικές γνώσεις να ληφθούν από έξω, είτε από άλλο προσωπικό του ΑΟΕ είτε με τη χρησιμοποίηση εξωτερικών συμβούλων (βλέπε κατευθυντήρια γραμμή ΑΧρησιμοποίηση της εργασίας άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων@. Όταν η ομάδα ελέγχου δεν διαθέτει τα απαιτούμενα προσόντα και γνώσεις, πρέπει να εξετάζεται κατά πόσον είναι δυνατή η ανάληψη του προβλεπόμενου ελέγχου.

β. προϋπολογισμό όσον αφορά τους *πόρους* που είναι αναγκαίοι για τη διεξαγωγή της εξέτασης, και *χρονοδιάγραμμα*.

γ. *ενδεχόμενα συμπεράσματα και επίπτωση* της εξέτασης.

Το προτεινόμενο αποτέλεσμα του ελέγχου απόδοσης πρέπει επίσης να κριθεί όσον αφορά τη *Αχρησιμότητα@* και τη *Ασκοπιμότητα@*. Μαζί με τον προϋπολογισμό των πόρων για τη διενέργεια του ελέγχου, η εξέταση αυτών των παραγόντων θα πρέπει να επιτρέψει στον ελεγκτή να πραγματοποιήσει συνολική αξιολόγηση της ενδεχόμενης προστιθέμενης αξίας που αναμένεται να δημιουργήσει ο έλεγχος.

δ. ο ελεγκτής μπορεί επίσης να επιθυμεί να εξετάσει τους κύριους *ενδιαφερόμενους*, τις *απόψεις* και τα *συμφέροντά* τους.

Ο ελεγκτής μπορεί να επιθυμεί να διαβουλευθεί και, χωρίς να διακινδυνεύει, στο μέτρο του δυνατού, την ανεξαρτησία του ελέγχου, να λάβει υπόψη τις απόψεις των ενδιαφερομένων όσον αφορά τον καθορισμό των ερωτημάτων του ελέγχου και την προπαρασκευή του σχεδίου ελέγχου.

5.6 Ο προγραμματισμός αποτελεί συχνά το βασικό συστατικό του επιτυχημένου ελέγχου απόδοσης. Ο προσεκτικός προγραμματισμός συνεπάγεται κατά κανόνα πιο οικονομικό και ταχύτερο έλεγχο από τον οποίο προκύπτει πιο αποτελεσματική έκθεση. Πολλά ΑΟΕ έχουν κρίνει επωφελές να διεξάγουν προκαταρκτική μελέτη πριν από τη λήψη της τελικής απόφασης όσον αφορά τη συνέχιση του ελέγχου.

6. Μεθοδολογία του ελέγχου απόδοσης

6.1 Η ειδική φύση των ελέγχων απόδοσης απαιτεί την προσεκτική επιλογή *μεθοδολογιών* για την εξέταση των μεταβλητών υπό έλεγχο. Η απαίτηση που αφορά τη λήψη κατάλληλων, συναφών και εύλογων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου (ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI, παράγραφος 152) θα επηρεάσει κανονικά τις αποφάσεις που λαμβάνει ο ελεγκτής σχετικά με τις κατάλληλες μεθοδολογίες. Πιο συγκεκριμένα για τους ελέγχους απόδοσης, ο ελεγκτής θα ασχοληθεί με την εγκυρότητα και την αξιοπιστία των μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τη συλλογή και την ανάλυση δεδομένων:

* Εγκυρότητα: οι μέθοδοι/τεχνικές πρέπει να υπολογίζουν τα στοιχεία που προορίζονται να υπολογίσουν.

* Αξιοπιστία: οι διαπιστώσεις θα πρέπει να παραμένουν συνεπείς σε περίπτωση που οι μετρήσεις αφορούν επανειλημμένα τα ίδια δεδομένα.

Οι έλεγχοι απόδοσης μπορούν να βασιστούν σε ευρύ φάσμα μεθόδων και τεχνικών, για παράδειγμα έρευνες, συνεντεύξεις, επιτόπια οιονεί πειράματα, μελέτες Απρο και μετά@, δευτερογενής ανάλυση δεδομένων, συγκριτική αξιολόγηση (Abenchmarking@), κλπ. Στο πλαίσιο αυτών των γενικών στρατηγικών, υπάρχουν και εφαρμόζονται διάφορα σχέδια. Το **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α** παρέχει μια γενική

παρουσίαση ορισμένων από τις πιο συχνά χρησιμοποιούμενες μεθοδολογίες στο πλαίσιο των ελέγχων απόδοσης.

- 6.2 Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 4.2 παραπάνω, οι ελεγκτές πρέπει να επιδιώκουν τη διενέργεια ελέγχων απόδοσης σύμφωνα με τα άλλα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI, γεγονός που θα επηρεάσει επίσης την επιλογή των μεθοδολογιών.

Επιτόπια εργασία

- 6.3 Όσον αφορά τις γενικές κατευθύνσεις σχετικά με την επιτόπια εργασία, βλέπε κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 13, ΑΑποδεικτικά στοιχεία και μέθοδος ελέγχου@. Η εξέταση αυτής της κατευθυντήριας γραμμής μπορεί συγκεκριμένα να οδηγήσει τον ελεγκτή να εξετάσει αν πρέπει να ακολουθήσει τη μέθοδο που βασίζεται στη μελέτη των συστημάτων για το συγκεκριμένο έλεγχο που διενεργεί. Ακόμη και σε περιπτώσεις όπου αποφασίζει να μην ακολουθήσει τη μέθοδο που βασίζεται στη μελέτη των συστημάτων, ο ελεγκτής πρέπει, στο πλαίσιο της διαδικασίας προγραμματισμού του ελέγχου, να έχει πραγματοποιήσει προκαταρκτική αξιολόγηση του συστήματος των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου.
- 6.4 Τα ακόλουθα σχόλια εφαρμόζονται ειδικά στο πλαίσιο των ελέγχων απόδοσης.
- 6.5 Η *συλλογή των δεδομένων* μπορεί να γίνει μια και μοναδική φορά ή μέσω συνεχών μετρήσεων (σχεδιασμός χρονολογικής σειράς, διαχρονική ανάλυση). Οι πληροφορίες μπορεί να συλλέγονται βάσει φυσικών αποδεικτικών στοιχείων, εγγράφων (συμπεριλαμβανόμενων γραπτών δηλώσεων), προφορικών μαρτυριών (συνεντεύξεων) ή με τη χρήση άλλων μέσων ανάλογα με τους στόχους του ελέγχου. Συχνά, είναι αναγκαίο να συλλέγονται τόσο ποιοτικά όσο και ποσοτικά δεδομένα. Οι τύποι δεδομένων που πρέπει να ληφθούν πρέπει να μπορούν να εξηγηθούν και να αιτιολογηθούν από άποψη επάρκειας, εγκυρότητας, αξιοπιστίας, συνέπειας και λογικής.
- 6.6 Τα αποτελέσματα της επιτόπιας εργασίας και της ανάλυσης (τα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου), μαζί με τα έγγραφα που αφορούν τον προγραμματισμό του ελέγχου, πρέπει να *τεκμηριώνονται*, να αρχειοθετούνται και να διασταυρώνονται προκειμένου να δίνεται στους επιθεωρητές ελέγχου η δυνατότητα να εξετάσουν το έργο που έχει εκτελεστεί και να επικυρώσουν τα συμπεράσματα που προέκυψαν (βλέπε κατευθυντήριες γραμμές αριθ. 26, ΑΤεκμηρίωση@, και αριθ. 51, ΑΕξασφάλιση ποιότητας@).
7. Σύνταξη εκθέσεων σχετικά με ελέγχους απόδοσης
- 7.1 Όσον αφορά τις γενικές κατευθύνσεις σχετικά με τη σύνταξη εκθέσεων ελέγχου, βλέπε κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 31, ΑΣύνταξη εκθέσεων@.

7.2 Οι δημοσιευόμενες εκθέσεις που προκύπτουν από ελέγχους απόδοσης συνήθως περιλαμβάνουν τα ακόλουθα στοιχεία:

- περίληψη του *πλαισίου* εντός του οποίου λαμβάνουν χώρα οι δραστηριότητες υπό έλεγχο, συμπεριλαμβανόμενου του οργανωτικού πλαισίου·
- περιγραφή αυτών των δραστηριοτήτων και των *στόχων* τους, και ανάλυση των πιθανοτήτων επίτευξης οικονομίας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, γεγονός που οδηγεί στη διατύπωση των στόχων του ελέγχου·
- περιγραφή ή περίληψη των *μεθοδολογιών ελέγχου* που χρησιμοποιούνται για τη συλλογή και την ανάλυση των δεδομένων και ένδειξη των πηγών των δεδομένων·
- επεξήγηση των *κριτηρίων* που χρησιμοποιούνται για την ερμηνεία των διαπιστώσεων·
- *διαπιστώσεις* του ελέγχου ή, τουλάχιστον, αυτές που θεωρούνται σημαντικές για τους αναγνώστες της έκθεσης·
- *συμπεράσματα* που σχετίζονται με τους στόχους του ελέγχου.

Ανάλογα με την πολιτική του ΑΟΕ, η έκθεση μπορεί να περικλείει επίσης *συστάσεις* που προκύπτουν από τα συμπεράσματα.

7.3 Η σχέση μεταξύ των στόχων, των κριτηρίων, των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου πρέπει να είναι ολοκληρωμένη και επαληθεύσιμη. Η έκθεση πρέπει να εξηγεί αυτή τη σχέση προκειμένου να δίνεται στον αναγνώστη η δυνατότητα επαλήθευσης των συμπερασμάτων. Η σχέση μεταξύ των διαπιστώσεων ελέγχου και των συμπερασμάτων πρέπει να είναι πλήρης και σαφώς διατυπωμένη. Σε περιπτώσεις που ο ελεγκτής έχει αποδώσει διαφορετική βαρύτητα στα διάφορα κριτήρια ελέγχου όπως εφαρμόζονται στα συμπεράσματα, αυτό πρέπει επίσης να καταστεί σαφές ώστε να μπορέσει ο αναγνώστης να κατανοήσει την έκθεση.

7.4 Σε περιπτώσεις που η πολιτική του ΑΟΕ συνίσταται στη διατύπωση *συστάσεων*, θα πρέπει να υπάρχει σαφής σχέση μεταξύ των συμπερασμάτων και των συστάσεων. Οι *συστάσεις* πρέπει κανονικά να πραγματοποιούνται μόνο όταν ο έλεγχος έχει εντοπίσει αληθοφανείς και οικονομικά αποδοτικές λύσεις για τις όποιες αδυναμίες διαπιστώνονται. Κανονικά, οι συστάσεις αυτές δεν πρέπει να αντιστοιχούν σε αναλυτικά σχέδια εφαρμογής -που αποτελούν θέμα διαχείρισης- αλλά να υποδεικνύουν τα κύρια συστατικά οποιονδήποτε αναγκαίων αλλαγών, λαμβάνοντας σοβαρά υπόψη το ενδεχόμενο κόστος εφαρμογής. Κανονικά θα πρέπει να καθίσταται σαφές ποιος είναι υπεύθυνος για τις διαπιστωθείσες ελλείψεις και ποιος πρέπει να αναλάβει την ευθύνη επανόρθωσής τους.

7.5 Οι εκθέσεις σχετικά με ελέγχους απόδοσης πρέπει να είναι *αντικειμενικές και δίκαιες* στην παρουσίασή τους. Αυτό προϋποθέτει:

- να παρουσιάζονται χωριστά οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα·

- τα γεγονότα να παρουσιάζονται με ουδέτερους όρους·
- να περιλαμβάνονται όλες οι σχετικές σημαντικές διαπιστώσεις·
- οι εκθέσεις να είναι εποικοδομητικές και να παρουσιάζονται επίσης τα θετικά συμπεράσματα.

Διαβούλευση με την ελεγχόμενη μονάδα

- 7.6 Για τα περισσότερα ΑΟΕ, οι υπεύθυνοι για τη διαχείριση της ελεγχόμενης μονάδας έχουν συνήθως την ευκαιρία να σχολιάσουν το σχέδιο έκθεσης. Προκειμένου να διευκολυνθεί αυτή η διαδικασία και να επιτευχθεί εποικοδομητικός και θετικός διάλογος, ο ελεγκτής μπορεί να επιδιώξει τη διεξαγωγή συζητήσεων και ανταλλαγών απόψεων, σε επίσημη ή ανεπίσημη βάση, τόσο στο στάδιο της προκαταρκτικής μελέτης/προγραμματισμού όσο και κατά την εξέλιξη των επιτόπιων εργασιών

- - - - -

Μεθοδολογία του ελέγχου απόδοσης**Παράρτημα**

Οι έλεγχοι απόδοσης μπορούν να βασιστούν σε ευρύ φάσμα μεθόδων και τεχνικών. Παρακάτω, παρουσιάζεται συνοπτική περιγραφή των μεθόδων και των τεχνικών που χρησιμοποιούνται συχνότερα για τη συλλογή και την ανάλυση δεδομένων.

1 Τεχνικές συλλογής δεδομένων**1.1 Εξέταση φακέλων**

Τα έγγραφα αποτελούν πολύ αποτελεσματικό τρόπο συλλογής δεδομένων και η εξέταση φακέλων μπορεί να αποτελέσει τη βάση πολλών ελέγχων απόδοσης. Οι φακέλοι περιλαμβάνουν ευρύ φάσμα αποδεικτικών στοιχείων όπως αποφάσεις αξιωματούχων, Αρχεία υποθέσεων@ όσον αφορά δικαιούχους προγραμμάτων και αρχεία κυβερνητικών προγραμμάτων. Είναι σημαντικό να προσδιοριστεί η φύση, η θέση και η διαθεσιμότητα των φακέλων κατά την έναρξη των ελέγχων απόδοσης ώστε να μπορούν να εξεταστούν αποτελεσματικά.

1.2 Ελεγκτική δειγματοληψία

Όπως ορίζει η παράγραφος 6.3 της κατευθυντήριας γραμμής για την ελεγκτική δειγματοληψία, Αη ελεγκτική δειγματοληψία χρησιμοποιείται συχνά για τη λήψη αποδεικτικών στοιχείων κατά τη διενέργεια των ελέγχων απόδοσης. Μολονότι οι συγκεκριμένοι στόχοι της άσκησης της δειγματοληψίας μπορεί να είναι διαφορετικοί, οι αρχές στις οποίες βασίζεται είναι οι ίδιες.

1.3 Δευτερογενής ανάλυση/βιβλιογραφική έρευνα

Η δευτερογενής ανάλυση μπορεί να σχετίζεται με την εξέταση εκθέσεων γενικής έρευνας, βιβλίων και εγγράφων σχετικά με το θέμα του προγράμματος ή με πιο συγκεκριμένες μελέτες σε αυτόν τον τομέα, συμπεριλαμβανόμενων προηγούμενων ελέγχων και αξιολογήσεων. Μπορεί να συμβάλει στην ενημέρωση/διεύρυνση των γνώσεων του ελεγκτή όσον αφορά κάποιο ιδιαίτερο ζήτημα.

1.4 Έρευνες

Έρευνα είναι συστηματική συλλογή πληροφοριών από ορισμένο πληθυσμό, συνήθως μέσω συνεντεύξεων ή ερωτηματολογίων που χορηγούνται σε δείγμα πληθυσμού.

Οι έρευνες χρησιμοποιούνται για τη συλλογή λεπτομερών και συγκεκριμένων πληροφοριών από ομάδα ατόμων ή οργανώσεων. Είναι ιδιαίτερα χρήσιμες όσον αφορά τον ποσοτικό προσδιορισμό πληροφοριών που προέρχονται από μεγάλο αριθμό ατόμων σχετικά με συγκεκριμένο θέμα ή ζήτημα.

Υπάρχει ευρύ φάσμα διαθέσιμων τεχνικών έρευνας. Αυτές που χρησιμοποιούνται συχνότερα είναι η συνέντευξη δι= αλληλογραφίας, από τηλεφώνου καθώς και η προσωπική συνέντευξη.

1.5 Συνεντεύξεις

Συνέντευξη είναι μια ανταλλαγή ερωτήσεων και απαντήσεων για την απόσπαση συγκεκριμένων πληροφοριών. Οι συνεντεύξεις μπορεί να έχουν συγκεκριμένη (κλειστές ερωτήσεις) ή μη συγκεκριμένη (Αανοικτές@ ερωτήσεις) διάρθρωση.

Οι συνεντεύξεις μπορεί να χρησιμοποιηθούν στο στάδιο του προγραμματισμού αλλά και κατά την ίδια την εξέταση για τη λήψη εγγράφων, γνώμων και ιδεών που σχετίζονται με τους στόχους του ελέγχου, για την επιβεβαίωση γεγονότων και την υποστήριξη δεδομένων που προέρχονται από άλλες πηγές ή την εξέταση ενδεχόμενων συστάσεων.

1.6 Ομάδες στόχοι

Οι ομάδες στόχοι είναι επιλεγμένες ομάδες ατόμων που συγκεντρώνονται για να συζητήσουν συγκεκριμένα θέματα και ζητήματα. Χρησιμοποιούνται κυρίως για τη συλλογή ποιοτικών δεδομένων, δηλαδή πληροφοριών που μπορούν να αποτελέσουν ενδείξεις όσον αφορά τις αξίες και τις απόψεις αυτών των ατόμων στο πλαίσιο της διαδικασίας ή της δραστηριότητας υπό έλεγχο.

1.7 Συγκριτική ανάλυση (Abenchmarking@)

Το Abenchmarking@ αποτελεί διαδικασία σύγκρισης των μεθόδων, των λειτουργιών, των διαδικασιών, των προϊόντων και των υπηρεσιών μιας οργάνωσης με τα αντίστοιχα στοιχεία οργάνωσης που διακρίνονται σταθερά στις ίδιες κατηγορίες απόδοσης.

Το Abenchmarking@ μπορεί να χρησιμοποιηθεί:

- για να ενθαρρύνει την αντικειμενική εξέταση κρίσιμων διαδικασιών, πρακτικών και συστημάτων·
- για να αναπτύξει κριτήρια και να επισημάνει ενδεχόμενους καλύτερους τρόπους λειτουργίας·
- για να προσδώσει μεγαλύτερη αξιοπιστία στις συστάσεις ελέγχου.

1.8 Μελέτες Απρο και μετά@

Σε μια μελέτη Απρο και μετά@, συγκρίνεται η κατάσταση πριν από την έναρξη του προγράμματος με την κατάσταση μετά την εφαρμογή του προγράμματος.

Μια απλή μελέτη Απρο και μετά@ είναι μελέτη στο πλαίσιο της οποίας πραγματοποιείται μια σειρά μετρήσεων όσον αφορά τους στόχους πριν από τη συμμετοχή στο πρόγραμμα και μια δεύτερη σειρά μετρήσεων όσον αφορά την ίδια ομάδα στόχων έπειτα από επαρκώς μακρά συμμετοχή. Η επίπτωση εκτιμάται βάσει σύγκρισης των δύο σειρών μετρήσεων.

Το κύριο μειονέκτημα αυτού του μηχανισμού είναι ότι οι διαφορές μεταξύ των δύο σειρών μετρήσεων δεν μπορούν να αποδοθούν με βεβαιότητα στο πρόγραμμα.

1.9 Επιτόπια (οιονεί) πειράματα/πειραματική μέθοδος

Το βασικό χαρακτηριστικό των αληθινών πειραμάτων είναι η τυχαία απόδοση στόχων σε εξετασθείσες και μη εξετασθείσες ομάδες που αποτελούν αντίστοιχα την πειραματική ομάδα και την ομάδα ελέγχου.

Ομάδα ελέγχου είναι μια ομάδα μη εξετασθέντων στόχων των οποίων τα αποτελέσματα, στο πλαίσιο αξιολογήσεων επίπτωσης, συγκρίνονται με αυτά των πειραματικών ομάδων.

Πειραματική ομάδα είναι μια ομάδα στόχων όπου πραγματοποιείται παρέμβαση και των οποίων οι μετρήσεις αποτελεσμάτων συγκρίνονται με αυτές των ομάδων ελέγχου.

Οιονεί πείραμα είναι ένας μηχανισμός έρευνας επίπτωσης στο πλαίσιο του οποίου οι πειραματικές ομάδες και οι ομάδες ελέγχου δεν σχηματίζονται κατά τρόπο τυχαίο.

Τα πρακτικά και πολιτικά προβλήματα της χρήσης της πειραματικής μεθόδου οδήγησαν σε αυξήσεις των Αοιονεί πειραματικών@ μεθόδων, που προσπαθούν να αποκλείσουν, στο μέτρο του δυνατού, τους εξωτερικούς παράγοντες που καθιστούν δύσκολη την αξιολόγηση της επίπτωσης, χωρίς ωστόσο να παράσχουν την πλήρη προστασία που θα προσέφερε ένα κανονικό πείραμα.

Οι δύο συνήθεις τύποι οιονεί πειραματικών μηχανισμών περιλαμβάνουν τη συγκρότηση ομάδων ελέγχου ή σύγκρισης σε μια προσπάθεια να επιτύχουν κατά προσέγγιση τυχαία επιλογή. Αυτό γίνεται είτε συνδυάζοντας τους συμμετέχοντες και τους μη συμμετέχοντες στόχους είτε με στατιστική προσαρμογή των συμμετεχόντων και των μη συμμετεχόντων ώστε οι ομάδες να είναι κατά το μέγιστο δυνατό ισοδύναμες ως προς τα σχετικά χαρακτηριστικά.

2 Τεχνικές ανάλυσης πληροφοριών

2.1 Πρότυπο Λογικής Προγράμματος (ΠΛΠ)

Ένα πρότυπο λογικής προγράμματος (ή θεωρία πολιτικής/θεωρία παρέμβασης) απεικονίζει τη δομή ή τη λογική του ελεγχόμενου προγράμματος. Δείχνει την

ιεραρχία του προγράμματος όσον αφορά τους στόχους και τις ευθύνες. Ξεκινώντας από τους υψηλότερους στόχους και τα επιθυμητά αποτελέσματα του προγράμματος, το ΠΛΠ συνεχίζει με τα υποπρογράμματα, τα συστατικά των υποπρογραμμάτων και με συγκεκριμένες δραστηριότητες, ενώ κάθε στοιχείο των χαμηλότερων επιπέδων συσχετίζεται λογικά με κάποιο στοιχείο ανώτερου επιπέδου.

Ένα ΠΛΠ μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να κατανοήσει τα προβλήματα του ελέγχου απόδοσης καθώς επικεντρώνει την προσοχή του στη σχέση μεταξύ των κύριων και των δευτερευόντων στόχων του προγράμματος και των εκροών και αποτελεσμάτων (επιπτώσεις και συνέπειες) που προκύπτουν από το πρόγραμμα. Μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να εντοπίσει ερωτήματα για τα οποία θα αναζητήσει απαντήσεις, όπως:

- παρέχουν οι στόχοι σαφή κατανόηση της φιλοσοφίας του προγράμματος, των προϊόντων και των υπηρεσιών που παρέχονται και των αποδεκτών αυτών των αγαθών και υπηρεσιών;
- επιτρέπουν οι στόχοι την αναγνώριση σαφών και υπολογίσιμων επιθυμητών αποτελεσμάτων;
- είναι οι σχέσεις αιτίου-αιτιατού μεταξύ των ιεραρχικών επιπέδων αληθοφανείς;

Κατά το στάδιο του προγραμματισμού, τα ΠΛΠ βοηθούν τον ελεγκτή, μεταξύ άλλων, να κατανοήσει την ελεγχόμενη μονάδα και να αναγνωρίσει τα κύρια αποτελέσματα του προγράμματος, καθώς και τα συστήματα και τις λειτουργίες του προγράμματος που συμβάλλουν στην παραγωγή τους.

2.2 Περιγραφική στατιστική για την κατανόηση της κατανομής δεδομένων

Η κατανομή δεδομένων γενικά εκφράζεται μέσω γραφικής παράστασης (ραβδογράμματος ή καμπύλης) που δείχνει όλες τις τιμές μιας μεταβλητής. Τα στατιστικά στοιχεία που περιγράφουν τις κατανομές δεδομένων μπορεί να αποτελέσουν ισχυρό εργαλείο για την ανάλυση ελέγχου και τη σύνταξη εκθέσεων. Υπάρχουν τρεις βασικές διαστάσεις της κατανομής δεδομένων που μπορεί να είναι σημαντικές για τις παρατηρήσεις ελέγχου:

- το επίπεδο των δεδομένων (επίπεδο πιθανότερης τιμής, διάμεσης τιμής, μέσης τιμής, τεταρτημορίου, κλπ.)·
- το φάσμα των δεδομένων (ελάχιστες και μέγιστες τιμές, βαθμός διασποράς, ουρές, κλπ.)· και
- το σχήμα των δεδομένων (κανονική κατανομή, επίπεδη κατανομή, δικόρυφη κατανομή, κλπ.).

Η κατανομή δεδομένων μπορεί να χρησιμοποιηθεί προκειμένου:

- να αναγνωριστεί το επίπεδο, το φάσμα ή το σχήμα των δεδομένων όταν αυτά τα στοιχεία κρίνονται σημαντικότερα από ένα μοναδικό Αμέσο@ αριθμό·
- να αποφασιστεί αν μια μεταβλητή απόδοσης πληροί κάποιο κριτήριο ελέγχου ή όχι·
- να ερμηνευθούν οι κατανομές πιθανότητας για την αξιολόγηση κινδύνου· και
- να αξιολογηθεί αν τα δειγματοληπτικά δεδομένα είναι αντιπροσωπευτικά του πληθυσμού.

2.3 Παλινδρομική ανάλυση

Η παλινδρομική ανάλυση αποτελεί τεχνική για την αξιολόγηση του βαθμού στον οποίο συνδέονται (συσχετίζονται) οι διάφορες μεταβλητές.

Η παλινδρομική ανάλυση μπορεί να χρησιμοποιηθεί προκειμένου:

- να δοκιμαστεί μια σχέση που υποτίθεται ότι είναι αληθινή·
- να εντοπιστούν σχέσεις αιτίου-αιτιατού μεταξύ μεταβλητών, οι οποίες μπορούν να επεξηγήσουν τα αποτελέσματα·
- να εντοπιστούν ασυνήθιστες περιπτώσεις που αποκλίνουν από τις αναμενόμενες τιμές· και
- να πραγματοποιηθούν προβλέψεις σχετικά με τις μελλοντικές τιμές.

2.4 Ανάλυση κόστους-οφέλους (CBA)

Οι αναλύσεις κόστους-οφέλους (CBA) είναι μελέτες της σχέσης μεταξύ κόστους και οφελών/ζημιών του σχεδίου, στο πλαίσιο της οποίας τόσο το κόστος όσο και τα οφέλη/ζημιές εκφράζονται με νομισματικούς όρους. Μια CBA μπορεί να χρησιμοποιηθεί, για παράδειγμα, στον έλεγχο απόδοσης ενός έργου οδοποιίας. Ο σκοπός της ανάλυσης κόστους-οφέλους είναι να προσδιοριστεί αν τα οφέλη μιας μονάδας, προγράμματος ή σχεδίου υπερβαίνουν το κόστος.

Η CBA μπορεί να χρησιμοποιηθεί προκειμένου:

- να εξασφαλιστεί ότι η ανάλυση που πραγματοποιεί η ελεγχόμενη ονάδα ανταποκρίνεται στα επαγγελματικά πρότυπα·
- να συγκριθεί το κόστος με τα οφέλη όταν είναι και τα δύο γνωστά ή μπορούν να εκτιμηθούν λογικά·
- να συγκριθεί το κόστος εναλλακτικών λύσεων όταν τα οφέλη μπορούν να θεωρηθούν σταθερά.

Εφόσον γίνεται σωστά, η CBA πρέπει κανονικά να εξετάζει όχι μόνο το υλικό (και σχετικά εύκολα υπολογίσιμο) κόστος και όφελος αλλά και το άυλο (και δύσκολο να εκτιμηθεί), όπως το κοινωνικό και το περιβαλλοντικό κόστος.

2.5 Ανάλυση κόστους-αποτελεσματικότητας (CEA)

Οι αναλύσεις κόστους-αποτελεσματικότητας (CEA) είναι μελέτες της σχέσης μεταξύ του κόστους και των αποτελεσμάτων σχεδίων, όπως εκφράζεται ως κόστος ανά μονάδα επιτευχθέντος αποτελέσματος.

Ενώ η CBA επιτρέπει στους αξιολογητές να συγκρίνουν την οικονομική αποδοτικότητα των εναλλακτικών λύσεων ενός προγράμματος, η CEA αφορά την ανεύρεση του φθηνότερου τρόπου επίτευξης ενός καθορισμένου στόχου ή τη μέγιστη αξία που μπορεί να προκύψει από δεδομένη δαπάνη.

Σε αντίθεση με την οικονομολογική πτυχή της CBA, στη CEA τα οφέλη μπορεί να εκφράζονται σε υλικές αντί για νομισματικές μονάδες: η αποτελεσματικότητα ενός προγράμματος όσον αφορά την επίτευξη δεδομένων ουσιαστικών στόχων σχετίζεται με τη χρηματική αξία των πόρων που διατίθενται στο πρόγραμμα ή τη δραστηριότητα.

Για παράδειγμα διαπιστώνεται ότι:

- το 20% των ανέργων ευρίσκουν μόνιμη απασχόληση έπειτα από προγράμματα κατάρτισης με μέσο κόστος 1000 ECU το άτομο και ότι το 50% ευρίσκουν μόνιμη απασχόληση έπειτα από προγράμματα με μέσο κόστος 2000 ECU το άτομο·
- στο κράτος μέλος x, προγράμματα κατάρτισης που έχουν ως αποτέλεσμα την εύρεση μόνιμης απασχόλησης για το 30% των συμμετεχόντων κοστίζουν, κατά μέσο όρο, 1 400 ECU ανά άτομο, ενώ στο κράτος μέλος y παρόμοια αποτελέσματα επιτυγχάνονται μόνο με μέσο κόστος 1 730 ECU ανά άτομο.

2.6 Μετα-αξιολόγηση

Οι στόχοι της μετα-αξιολόγησης είναι να κριθεί η ποιότητα της αξιολόγησης (έρευνα), να βελτιωθεί η ποιότητα των αξιολογήσεων και να προαχθεί η πραγματική χρήση έρευνας αξιολόγησης στο πλαίσιο της διαδικασίας διαχείρισης.

Ο ρόλος του ΑΟΕ θα είναι, σε αυτή την περίπτωση, να εξετάσει την πραγματική ποιότητα των αξιολογήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και την επάρκεια των οργανωτικών και διαδικαστικών όρων αξιολόγησης.

Τα κριτήρια της μετα-αξιολόγησης θα αφορούν την ποιότητα της έρευνας αξιολόγησης που έχει αναληφθεί και τον τρόπο με τον οποίο η λειτουργία αξιολόγησης έχει ενσωματωθεί στη διαδικασία διαχείρισης:

- α. Η ποιότητα του ελέγχου/αξιολόγησης απόδοσης:

Σε γενικές γραμμές, υπάρχουν δύο κριτήρια:

- η επιστημονική/επιστημολογική ποιότητα της έρευνας αξιολόγησης: θεωρητικά, μεθοδολογικά και τεχνικά κριτήρια που αντικατοπτρίζουν την κατάσταση των γνώσεων. Οι θεωρητικές απαιτήσεις αφορούν, μεταξύ άλλων, τη διατύπωση του προβλήματος, τον ορισμό των εννοιών, τις υποθέσεις και της συνοχή της θεωρίας στο σύνολό της.

Οι μεθοδολογικές απαιτήσεις που επιβάλλονται στην έρευνα αξιολόγησης αφορούν, μεταξύ άλλων, την εγκυρότητα και την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων της έρευνας.

Οι τεχνικές απαιτήσεις αφορούν, μεταξύ άλλων, τη λειτουργικότητα των κριτηρίων αξιολόγησης, με βάση τα οποία μπορεί να προσδιοριστεί αν η κατάσταση στον τομέα πολιτικής ανταποκρίνεται στα πρότυπα αξιολόγησης.

- κριτήρια χρησιμότητας της έρευνας για την πρακτική πολιτικής/διαχείρισης: αυτό σημαίνει ότι μια έκθεση αξιολόγησης πρέπει να παρέχει πληροφορίες που είναι σημαντικές για την αποτελεσματική, αποδοτική και νόμιμη προσέγγιση ενός ορισμένου προβλήματος πολιτικής. Π.χ.: η έκθεση θα πρέπει να περιλαμβάνει ρητές και σαφείς αναφορές στην ανάγκη απόκτησης πληροφοριών μέσω έρευνας, σε προβλήματα στην πρακτική πολιτικής, στους στόχους της έρευνας που συνδέονται με την άσκηση πολιτικής, κλπ. Η έκθεση θα πρέπει να είναι καθαρά (κατανοητά) γραμμένη ώστε να απευθύνεται και σε μη επιστήμονες· οι εκθέσεις θα πρέπει να είναι πλήρεις, ακριβείς και ισορροπημένες, κλπ. ⁽¹⁾.

β. Ο έλεγχος/αξιολόγηση απόδοσης ως λειτουργία διαχείρισης:

Τα κριτήρια που απορρέουν από κανονισμούς σχετικά με την ενσωμάτωση της λειτουργίας αξιολόγησης στην οργάνωση, π.χ. όσον αφορά τον προγραμματισμό αξιολογήσεων, την ενσωμάτωση της λειτουργίας αξιολόγησης προγραμμάτων στην κεντρική δημοσιονομική διαδικασία, τα αποτελέσματα εκ των προτέρων και εκ των υστέρων αξιολόγησης που συνοδεύουν (προτάσεις για) νέα προγράμματα πολιτικής/νομοθεσία προκειμένου να εξασφαλιστεί η πραγματική χρήση στο πλαίσιο αυτών των νέων προγραμμάτων, τη δημιουργία μονάδων αξιολόγησης, την κατάρτιση του προσωπικού, κλπ.

- - - - -

Πηγές:

B.W. Hogwood and L.A. Gunn, Policy Analysis for the Real World, Oxford University Press 1984

P.H. Rossi and H.E. Freeman, Evaluation; A Systematic Approach, Newbury Park etc. 1993

Office of the Auditor General of Canada; Choosing and Applying the Right Evidence - Gathering Techniques in Value-for-Money Audits, Audit Guide 24 (Field Testing Draft), June 1994

Sage Evaluation Kit

ΟΜΑΔΑ 5 ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI

Αριθ. 51

ΕΞΑΣΦΑΛΙΣΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημείο</u>
Ελεγκτικό Πρότυπο του INTOSAI	1
Επιθεωρήσεις της εξασφάλισης ποιότητας	2
Κοινώς παρατηρούμενα στοιχεία στη λειτουργία Ε.Π.	Παράρτημα 1

1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI
- 1.1. Η εξασφάλιση της ποιότητας των ελέγχων που πραγματοποιούνται από τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου (ΑΟΕ) και συνεπώς η διασφάλιση της συμμόρφωσης με τα Ελεγκτικά Πρότυπα του INTOSAI μπορεί να θεωρηθεί ως διαδικασία με δύο φάσεις. Στο πρώτο επίπεδο, είναι αναγκαίο να υιοθετήσουν τα ΑΟΕ πολιτικές και διαδικασίες με στόχο να διασφαλίζεται ότι εκπληρώνονται τα ελεγκτικά καθήκοντα σε παραδεκτό επίπεδο ποιότητας. Στο δεύτερο επίπεδο, συνιστάται να διενεργούν τα ΑΟΕ επιθεωρήσεις υψηλότερου επιπέδου για την εξασφάλιση της ποιότητας (Ε.Π.) της άσκησης των ελεγκτικών καθηκόντων προκειμένου να πιστοποιείται ότι αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες έχουν τηρηθεί εντός του ΑΟΕ, και ότι έχουν το επιθυμητό αποτέλεσμα της διασφάλισης ότι το ελεγκτικό έργο πραγματοποιήθηκε σε παραδεκτό επίπεδο ποιότητας.
- 1.2. Στο πρώτο επίπεδο το ΑΟΕ πρέπει, ως θέμα πολιτικής, να καθορίσει και να αποφασίσει σχετικά με τα κατάλληλα πρότυπα και το επίπεδο ποιότητας για τα αποτελέσματα του έργου του και στη συνέχεια να καθιερώσει ολοκληρωμένες

διαδικασίες με στόχο τη διασφάλιση της επίτευξης αυτού του επιπέδου ποιότητας. Αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες πρέπει να καθορίζονται σε σχέση με τους συνολικούς στόχους του ΑΟΕ, που κανονικά θα αντικατοπτρίζουν τις νόμιμες υποχρεώσεις και τις κοινωνικο-πολιτικές προσδοκίες που αντιμετωπίζει το ΑΟΕ.

- 1.3. Προκειμένου να τηρήσει αυτές τις πολιτικές και διαδικασίες το προσωπικό του ΑΟΕ, πρέπει οι τελευταίες να δημοσιευθούν (π. χ. μέσω ενός Εγχειριδίου Ελέγχου) και να λάβει το προσωπικό την κατάλληλη επιμόρφωση.

2. Επιθεωρήσεις της Εξασφάλισης Ποιότητας

- 2.1. Μολονότι οι πολιτικές και οι διαδικασίες που σκιαγραφούνται παραπάνω παρέχουν τη βάση για την επίτευξη του επιθυμητού επιπέδου ποιότητας, και συνεπώς την τήρηση των Ελεγκτικών Προτύπων του INTOSAI, συνήθως δεν αρκεί μόνο να τεθούν σε εφαρμογή αυτές οι πολιτικές και οι διαδικασίες. Συνήθως είναι επίσης αναγκαίο να παρέχεται η διασφάλιση ότι τηρούνται και ότι επιτυγχάνουν το στόχο τους. Τα Ελεγκτικά Πρότυπα του INTOSAI (παράγραφος 118) ορίζουν ότι:

"Το ΑΟΕ πρέπει να υιοθετεί πολιτικές και διαδικασίες για την εξέταση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών προτύπων και διαδικασιών του ΑΟΕ".

- 2.2. Αυτό το Πρότυπο επεξηγείται περαιτέρω (παράγραφος 121) ως εξής:

"...είναι επιθυμητό να καθορίζουν τα ΑΟΕ τις δικές τους ρυθμίσεις για την εξασφάλιση της ποιότητας. Αυτό σημαίνει ότι ο προγραμματισμός, η διενέργεια στόχου και η σύνταξη έκθεσης σχετικά με δείγμα ελέγχων μπορεί να εξεταστεί σε βάθος από προσωπικό του ΑΟΕ με κατάλληλα προσόντα που δεν έχει συμμετάσχει σε εκείνους τους ελέγχους, αφού συμβουλευθεί τους αρμόδιους που εκτέλεσαν το αντίστοιχο ελεγκτικό έργο όσον αφορά την έκβαση των εσωτερικών ρυθμίσεων για την εξασφάλιση της ποιότητας και συντάσσοντας περιοδικά εκθέσεις με παραλήπτη την ανώτατη διοίκηση του ΑΟΕ".

- 2.3. Ο στόχος των ανεξάρτητων επιθεωρήσεων εξασφάλισης της ποιότητας είναι να παράσχουν μια εκτίμηση για την εν γένει ποιότητα του έργου εντός του ΑΟΕ. Αυτό διαφέρει από τις πολιτικές και διαδικασίες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 πιο πάνω, που προβλέπουν έλεγχο της ποιότητας των μεμονωμένων ελέγχων.
- 2.4. Σε ορισμένα ΑΟΕ στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, η διαδικασία συλλογικής λήψης αποφάσεων λειτουργεί ως μηχανισμός εξασφάλισης της ποιότητας όσον αφορά τα αποτελέσματα του έργου του ΑΟΕ.
- 2.5. Συχνά τα ΑΟΕ αποφασίζουν να καθιερώσουν χωριστή λειτουργία εξασφάλισης της ποιότητας προκειμένου να υποβοηθείται το Σώμα ή ο Γενικός Ελεγκτής στον τομέα αυτό. Τα κοινώς παρατηρούμενα στοιχεία μιας τέτοιας λειτουργίας περιγράφονται στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1**.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΚΟΙΝΩΣ ΠΑΡΑΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ Ε.Π.

Τα παρακάτω είναι τα κοινώς παρατηρούμενα στοιχεία της εσωτερικής εξασφάλισης της ποιότητας:

- * το προσωπικό που πραγματοποιεί επιθεωρήσεις Ε.Π. έχει τα κατάλληλα προσόντα και την εμπειρία (μπορεί είτε να απασχολούνται με πλήρες ωράριο στην εξασφάλιση ποιότητας είτε να αποσπώνται για βραχύ χρονικό διάστημα από άλλα τμήματα του ΑΟΕ)≡
- * το προσωπικό που πραγματοποιεί επιθεωρήσεις Ε.Π. είναι ανεξάρτητο από τους εξεταζόμενους ελέγχους≡
- * το προσωπικό που πραγματοποιεί επιθεωρήσεις Ε.Π. έχει την εξουσία να επιλέγει ελεγκτικά καθήκοντα για επιθεώρηση≡
- * έχουν θεσπιστεί διαδικασίες για την επιλογή όλων των ελέγχων που θα επιθεωρηθούν, πράγμα που εξασφαλίζει επαρκή κάλυψη για όλες τις δραστηριότητες του ΑΟΕ σε μια καθορισμένη χρονική περίοδο≡ όλα τα καθήκοντα του ΑΟΕ πρέπει δυνητικά να υπόκεινται σε επιθεώρηση (δηλαδή ο επιθεωρητής πρέπει να έχει πλήρη γνώση των δραστηριοτήτων του ΑΟΕ)≡
- * θεσπίζονται διαδικασίες για τον καθορισμό της φύσης, της έκτασης, της συχνότητας και του χρόνου των επιθεωρήσεων Ε.Π.≡
- * θεσπίζονται διαδικασίες για την επίλυση διαφωνιών που μπορεί να ανακύπτουν μεταξύ επιθεωρητών της Ε.Π. και του ελεγκτικού προσωπικού≡
- * το προσωπικό που πραγματοποιεί επιθεωρήσεις έχει δικαίωμα πρόσβασης σε όλα τα σχετικά εσωτερικά έγγραφα και στο προσωπικό που τα συνέταξε ή ασκούσε τα σχετικά καθήκοντα≡
- * το προσωπικό που πραγματοποιεί επιθεωρήσεις κανονικά έχει την υποχρέωση να συντάσσει έκθεση και να διατυπώνει συστάσεις έγκαιρα προς την ανώτερη διοίκηση του ΑΟΕ, και η ανώτερη διοίκηση κανονικά έχει την υποχρέωση να απαντά σε αυτές≡
- * το ελεγκτικό προσωπικό μπορεί να ζητήσει να γίνει επιθεώρηση Ε.Π. σε οποιοδήποτε στάδιο του ελεγκτικού έργου≡
- * η δημοσίευση ετήσιας έκθεσης - (κανονικά) διατίθεται σε ολόκληρο το ελεγκτικό προσωπικό.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, και ιδίως όταν το ΑΟΕ χρησιμοποιεί προσωρινές αποσπάσεις για την πραγματοποίηση εσωτερικής επιθεώρησης εξασφάλισης της ποιότητας, το ΑΟΕ μπορεί να αποφασίσει να διαμορφώσει και να χρησιμοποιήσει πάγιους ελεγκτικούς καταλόγους με τους στόχους που πρέπει να επιτύχει ο επιθεωρητής ώστε να εξασφαλίζεται η συνέπεια και η πληρότητα των πραγματοποιούμενων επιθεωρήσεων.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI

αριθ. 52

ΠΑΡΑΤΥΠΙΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημείο</u>
Εισαγωγή	1-5
Σχεδιασμός του ελέγχου	6-8
Ελεγκτικές διαδικασίες στις περιπτώσεις όπου ιθανολογείται απάτη ή άλλη παρατυπία	9-11
Ελεγκτικές διαδικασίες στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνονται άλλες παρατυπίες, εκτός απάτης	12-13
Υποχρεώσεις αναφοράς της απάτης ή της παρατυπίας	14-18

Προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
από την απάτη και άλλες παρατυπίες: νομοθετικό πλαίσιο Παράρτημα 1

Ορισμός της παρατυπίας Παράρτημα 2

Εισαγωγή

1. Πεδίο εφαρμογής

 - 1.1 Σκοπός της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας είναι να παράσχει στον εξωτερικό ελεγκτή (εφεξής Αελεγκτή@) των δραστηριοτήτων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων καθοδήγηση κατά τον έλεγχο παρατυπιών, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που συνδέονται με απάτη.
 - 1.2 Καθόσον οι κατασταστικές εντολές των Εθνικών Οργάνων Ελέγχου ή του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου ενδέχεται να επιβάλλουν διαφορετικές ευθύνες όσον αφορά τον έλεγχο της παρατυπίας, οι συστάσεις της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας πρέπει να εφαρμόζονται όπως αρμόζει καλύτερα στις συγκεκριμένες περιστάσεις. Λόγω της μεγάλης σημασίας που αποδίδουν τα

κοινοβούλια και οι ευρωπαίοι φορολογούμενοι στην ορθότητα της διαχείρισης των κυβερνητικών δραστηριοτήτων, τα ΑΟΕ θα θελήσουν ενδεχομένως να συμπεριλάβουν την εξέταση της κανονικότητας σε όλους τους ελέγχους που αναλαμβάνουν, μεταξύ άλλων και τσους ελέγχους απόδοσης.

2. Νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τον έλεγχο της παρατυπίας

2.1 Στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1** της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας παρουσιάζεται συνοπτικά η ευρωπαϊκή νομοθεσία για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Κοινοτήτων από την απάτη και τις παρατυπίες. Οι έννοιες της Απαρατυπίας@ και της Απαάτης@, όπως νοούνται στο πλαίσιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων καθώς και της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας, καθορίζονται από τον κανονισμό (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 2988/95 του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 1995. Το σχετικό απόσπασμα από τον εν λόγω κανονισμό παρατίθεται στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2**.

2.2 Για τους σκοπούς της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας, η αναφορά στην Απαάτη@ περιλαμβάνει τόσο την πιθανολογούμενη, όσο και την αποδεδειγμένη απάτη. Ο ελεγκτής οφείλει να γνωρίζει τη διαφορά μεταξύ Απιθανολογούμενης@ και Ααποδεδειγμένης@ απάτης. Ο όρος της "πιθανολογούμενης απάτης@ χρησιμοποιείται συνήθως για να χαρακτηρίσει κάθε συγκεκριμένο συνδυασμό περιστάσεων, βάσει του οποίου πιθανολογείται ύποπτη δραστηριότητα και ο οποίος υπέπεσε στην προσοχή του ελεγκτή κατά τη διάρκεια ελέγχου. Η προσέγγιση αυτή ενισχύει την αρχή ότι μόνο ένα δικαστήριο ή ανάλογη αρχή μπορεί να εκτιμήσει κατά πόσο μια συγκεκριμένη πράξη είναι ύποπτη, ή αποτελεί Ααποδεδειγμένη απάτη@.

3. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI

3.1 Το σημείο 145 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

ΑΚατά τη διενέργεια (δημοσιονομικών) ελέγχων κανονικότητας, θα πρέπει να γίνεται δοκιμαστικός έλεγχος συμφωνίας με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς. Ο ελεγκτής θα πρέπει να καθορίσει τα ελεγκτικά μέτρα και διαδικασίες που θα παράσχουν εύλογη διαβεβαίωση σχετικά με την επισήμανση σφαλμάτων, παρατυπιών και παράνομων πράξεων οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν άμεση και ουσιαστική επίπτωση στα ποσά των οικονομικών καταστάσεων ή στα αποτελέσματα των ελέγχων κανονικότητας. Ο ελεγκτής θα πρέπει επίσης να έχει επίγνωση της πιθανότητας παράνομων πράξεων που θα μπορούσαν να έχουν έμμεση και ουσιαστική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις ή στα αποτελέσματα των ελέγχων κανονικότητας.@

4. Ευθύνες της διοίκησης και ευθύνες των ελεγκτών

4.1 Η επεξήγηση των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI (σημείο 150) ορίζει ότι:

ΑΚατ=αρχήν, η διοίκηση ευθύνεται για την καθιέρωση ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικών ελέγχων το οποίο να εξασφαλίζει τη συμμόρφωση προς τους νόμους και τους κανονισμούς. Κατά τον καθορισμό των μέτρων και διαδικασιών για τον έλεγχο ή την αξιολόγηση της συμμόρφωσης, οι ελεγκτές οφείλουν να αξιολογούν τους εσωτερικούς ελέγχους της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και να προβαίνουν σε εκτίμηση του ενδεχομένου η διάρθρωση του ελέγχου να μην αποτρέπει ή να μην εντοπίζει τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης.@

Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο ελεγκτής φέρει την ευθύνη για την πρόληψη της απάτης και της παρατυπίας. Η εν λόγω ευθύνη βαρύνει τη διοίκηση και υλοποιείται μέσω της εφαρμογής και συνεχούς λειτουργίας του κατάλληλου συστήματος λογιστικής και εσωτερικού ελέγχου. Τα συστήματα αυτά μειώνουν, αλλά δεν εξαλείφουν την πιθανότητα απάτης και παρατυπίας.

4.2 Στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων που χρηματοδοτούνται από τις Ευρωπαϊκές Κοινότητες, ο όρος Αδιοίκηση@, όπως αυτός αναφέρεται στο σημείο 4.1 της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας, χρησιμοποιείται για να υποδηλώσει:

- B την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία ευθύνεται για τη διαχείριση των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των κεφαλαίων που χορηγούνται σε δημόσιες αρχές σε εθνικό, περιφερειακό ή τοπικό επίπεδο καθώς και σε επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα στο πλαίσιο των διαφόρων κοινοτικών δραστηριοτήτων·
- B τις εθνικές, περιφερειακές και/ή τοπικές αρχές οι οποίες ευθύνονται ως αντιπρόσωποι της Επιτροπής για την αποτελεσματική και χρηστή διαχείριση των κοινοτικών κεφαλαίων·
- B τις επιχειρήσεις ή τις οικονομικές μονάδες, δικαιούχους κοινοτικών κεφαλαίων· η διοίκηση των επιχειρήσεων που λαμβάνουν κοινοτικά κεφάλαια ευθύνεται επίσης έναντι της Επιτροπής για την αποτελεσματική και ορθή χρήση αυτών των κεφαλαίων.

4.3 Κατά κανόνα, στο πλαίσιο των καθηκόντων του, ο ελεγκτής δεν υποχρεούται να αναζητήσει ειδικά απάτη ή παρατυπία, εκτός αν αυτό επιβάλλεται από το νόμο ή τους ειδικούς όρους της εντολής του ελέγχου. Ωστόσο, στο πλαίσιο ενός ελέγχου οικονομικών πληροφοριών, κατά τον οποίο ο ελεγκτής γνωμοδοτεί σχετικά με την ορθή παρουσίαση, τη νομιμότητα και την κανονικότητα αυτών, ο ελεγκτής σχεδιάζει και διενεργεί τον έλεγχο βάσει ελεγκτικών προτύπων. Στόχος του είναι να συγκεντρώσει επαρκή, εύλογα και συναφή τεκμήρια προκειμένου να εκτιμήσει το βαθμό στον οποίο οι οικονομικές πληροφορίες περιέχουν ουσιώδες σφάλμα, συμπεριλαμβανομένου και αυτού που οφείλεται σε παρατυπία.

4.4 Ο σχεδιασμός και η διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα δεν εξασφαλίζουν απόλυτα ότι οι οικονομικές πληροφορίες δεν περιέχουν ουσιώδες

σφάλμα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι τα σκόπιμα σφάλματα που συνδέονται με απάτη ή παρατυπία συχνά εμπεριέχουν απόπειρα απόκρυψης στοιχείων, την οποία ο ελεγκτής δεν εντοπίζει αναγκαστικά, παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και διενεργήθηκε σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα. Υπογραμμίζεται λοιπόν ότι, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής καλείται να το πράξει συγκεκριμένα λόγω του καταστατικού, είναι ασύνηθες για έναν έλεγχο που διενεργείται από ένα ΑΟΕ να έχει ως ειδικό στόχο τον εντοπισμό της απάτης.

5. Εγγενείς περιορισμοί του ελέγχου

- 5.1 Ο δειγματοληπτικός χαρακτήρας του ελέγχου των οικονομικών πληροφοριών συνεπάγεται ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να επιλέξει με βάση την κρίση του τους τομείς που θα εξετασθούν και τον αριθμό των πράξεων που θα ελεγχθούν. Επιπλέον, πολλά ελεγκτικά τεκμήρια είναι μάλλον πειστικά παρά απόλυτα. Κατά συνέπεια, η εξέταση του ελεγκτή περικλείει τον εγγενή κίνδυνο μη εντοπισμού των ενδεχόμενων σημαντικών ανακρίβειών τις οποίες περιέχουν οι οικονομικές πληροφορίες και οι οποίες συνδέονται με απάτη ή παρατυπία.

Σχεδιασμός του ελέγχου

6. Γενικά

- 6.1 Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής σχηματίζει μια γενική αντίληψη του νομικού πλαισίου που εφαρμόζεται όσον αφορά την εκάστοτε προς έλεγχο κοινοτική δραστηριότητα και οφείλει να κρίνει σε ποιο βαθμό η διοίκηση συμμορφώνεται προς το εν λόγω πλαίσιο. Μεταξύ των πηγών πληροφοριών στις οποίες μπορεί να αναφέρεται ο ελεγκτής για την εκπλήρωση αυτού του έργου συγκαταλέγονται:

- B οι συνθήκες για την ίδρυση των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων όπως αυτές τροποποιήθηκαν από τη συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση·
- B οι κοινοτικοί κανονισμοί, οδηγίες και αποφάσεις που αφορούν τα υπό έλεγχο συστήματα·
- B κάθε σχετικός δευτερεύοντας κανόνας ο οποίος θεσπίζεται από το κράτος μέλος ή τα κράτη μέλη ή από την Επιτροπή·
- B οι διατάξεις του προϋπολογισμού και κάθε απόφαση που αφορά την εκτέλεσή του σε επίπεδο Επιτροπής ή κρατών μελών.

7. Εκτιμήσεις που αφορούν τον ουσιώδη χαρακτήρα

- 7.1 Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου των οικονομικών πληροφοριών, ο ελεγκτής εκτιμά το βαθμό στον οποίο οι επιπτώσεις της απάτης ή άλλης παρατυπίας ενδέχεται να είναι ουσιώδεις, είτε από τη φύση τους, είτε λόγω αξίας.
- 7.2 Η κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 12 για τη σημαντικότητα και τον κίνδυνο ελέγχου προσφέρει στον ελεγκτή λεπτομερέστερη καθοδήγηση κατά τη διαμόρφωση της κρίσης του.

8. Εκτίμηση του κινδύνου

Γενικά

- 8.1 Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να έχει επίγνωση του ότι ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιωδών ανακρίβειών που συνδέονται με απάτη είναι μεγαλύτερος από τον κίνδυνο μη εντοπισμού ουσιωδών ανακρίβειών που οφείλονται σε παρατυπία προερχόμενη από ακούσιο σφάλμα, αμέλεια ή άγνοια του νόμου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η απάτη συνεπάγεται πράξεις που αποσκοπούν στη συγκάλυψή της, όπως η συμπαιγνία, η πλαστογραφία, η εσκεμμένη παράλειψη καταχώρησης πράξεων ή η εκ προθέσεως ανακριβής παρουσίαση.

Εγγενής κίνδυνος

- 8.2 Στο πλαίσιο της διαδικασίας σχεδιασμού, ο ελεγκτής καθορίζει το βαθμό στον οποίο το ελεγκτικό πεδίο που προτίθεται να εξετάσει χαρακτηρίζεται από παρατυπίες που συνδέονται τόσο με απάτη όσο και με σφάλμα. Αυτή η εκτίμηση του εγγενούς κινδύνου περιλαμβάνει την εξέταση, μεταξύ άλλων, σχετικών στοιχείων που προέρχονται από τις ακόλουθες πηγές:

- B εκθέσεις του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου·
- B εκθέσεις των εθνικών και/ή περιφερειακών ελεγκτικών αρχών·
- B εκθέσεις που εκπονούνται από τα κράτη μέλη, ιδίως βάσει των κανονισμών που αφορούν την υποχρέωση αναφοράς και παρατίθενται στο παράρτημα Α της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας·
- B εκθέσεις κοινοβουλευτικών και/ή περιφερειακών αρχών (ήτοι το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και τα περιφερειακά κοινοβούλια)·
- B εκθέσεις της συμβουλευτικής επιτροπής για το συντονισμό της καταπολέμησης της απάτης·
- B εκθέσεις της μονάδας της Επιτροπής για το συντονισμό της καταπολέμησης της απάτης (UCLAF)·
- B εκθέσεις των εσωτερικών ελεγκτών/ελεγκτικών μονάδων της ΓΔ XX και των ΓΔ της Επιτροπής που ασκούν διαχείριση·
- B εκθέσεις εθνικών/τοπικών διοικήσεων που διαθέτουν αρμοδιότητες σε τομείς που σχετίζονται με τα έσοδα και τις δαπάνες της Ευρωπαϊκής

- Ένωσης, συμπεριλαμβανομένων σχετικών εκθέσεων εσωτερικών ελεγκτών· και
- B άλλα σχετικά έγγραφα που καταρτίζονται από την Επιτροπή (π.χ. κανόνες λειτουργίας συγκεκριμένων καθεστώτων).
- 8.3 Ο ελεγκτής, αφού μελετήσει τα στοιχεία αυτά, οφείλει να εξετάσει το ενδεχόμενο της διενέργειας μιας λεπτομερέστερης ανάλυσης κινδύνου όσον αφορά το συγκεκριμένο ελεγκτικό πεδίο που προτίθεται να εξετάσει. Στο πλαίσιο αυτό, θα μπορούσε να εξετάσει, μεταξύ άλλων:
- B την πολυπλοκότητα των υπό εξέταση κοινοτικών καθεστώτων και δραστηριοτήτων, όπως αυτή προκύπτει από τις λεπτομέρειες εφαρμογής τους·
- B τις ικανότητες και τη διαφαινόμενη ακεραιότητα των διαχειριστών των κοινοτικών κεφαλαίων, τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και εθνικό, περιφερειακό ή τοπικό επίπεδο· και
- B την πιθανή αξιοπιστία και/ή την επάρκεια των διαθέσιμων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Ελεγκτικός κίνδυνος

- 8.4 Κατά την εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου, ο ελεγκτής αναγνωρίζει ότι, μολονότι ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου μειώνει την πιθανότητα ύπαρξης ανακριβών οικονομικών πληροφοριών που συνδέονται με απάτη ή παρατυπία, υφίσταται πάντοτε ο κίνδυνος οι εσωτερικοί έλεγχοι να μην λειτουργήσουν σύμφωνα με τις προβλέψεις. Κάθε σύστημα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αποδειχθεί αναποτελεσματικό για την καταπολέμηση της απάτης που διαπράττεται με συμπαιγνία μεταξύ υπαλλήλων ή εκ μέρους της διοίκησης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ορισμένα επίπεδα διοίκησης μπορεί να είναι σε θέση να παρακάμπτουν ελέγχους οι οποίοι θα μπορούσαν να αποτρέψουν παρόμοιες απάτες από άλλους υπαλλήλους, για παράδειγμα, δίνοντας εντολές σε υφισταμένους να καταχωρήσουν πράξεις εσφαλμένα ή να τις αποκρύψουν.
- 8.5 Ο ελεγκτής, προκειμένου να εκτιμήσει τον ελεγκτικό κίνδυνο, μπορεί να θελήσει να εξετάσει την επάρκεια των ελέγχων της διοίκησης που αποσκοπούν στην πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να εξετάσει την στρατηγική αντίδραση της διοίκησης ενώπιον του κινδύνου απάτης, συμπεριλαμβανομένων των μέτρων που έλαβε η τελευταία προκειμένου:
- B να εντοπίσει τους τομείς, τις δραστηριότητες και τις αρμοδιότητες της ελεγχόμενης μονάδας, η οποία μπορεί να χαρακτηρίζεται από ιδιαίτερα υψηλό κίνδυνο απάτης·
- B να εφαρμόσει τους ενδεδειγμένους μηχανισμούς άμυνας στους τομείς τους οποίους η διοίκηση θεωρεί ότι παρουσιάζουν ιδιαίτερα αυξημένο κίνδυνο απάτης. Παρόμοιοι μηχανισμοί είναι:

- B ο διαχωρισμός αρμοδιοτήτων·
- B η συστηματική εναλλαγή του προσωπικού εντός της υπηρεσίας· και
- B οι εσωτερικοί έλεγχοι και επίβλεψη·
- B να καθιερώσει αποτελεσματικές πολιτικές στον τομέα του ανθρώπινου δυναμικού, προκειμένου να παρακολουθείται η πρόσληψη νέου προσωπικού στη δημόσια υπηρεσία και να εξασφαλίζεται η δημιουργία ορθής αντίληψης όσον αφορά την υποχρέωση εντιμότητας και ακεραιότητας·
- B να καθιερώσει κώδικα συμπεριφοράς με σκοπό την ανάπτυξη δεοντολογίας μεταξύ του προσωπικού και την παροχή καθοδήγησης σε θέματα όπως:
 - B οι σχέσεις με τρίτους·
 - B η αποδοχή απασχόλησης/αξιώματος εκτός της δημόσιας υπηρεσίας· και
 - B η υποχρέωση δήλωσης της ενδεχόμενης σύγκρουσης καθηκόντων (π.χ. στην περίπτωση κατά την οποία υπάλληλος έχει συμφέροντα εκτός της δημόσιας υπηρεσίας που έρχονται σε αντίθεση με τα επίσημα καθήκοντά του)·
- B να παρακολουθεί την εφαρμογή των πολιτικών στον τομέα του ανθρώπινου δυναμικού, και ιδίως να αναθεωρεί τακτικά τον κώδικα συμπεριφοράς· και
- B να καθιερώσει τις κατάλληλες μεθόδους για τη γνωστοποίηση, τις έρευνες και τα προς λήψη μέτρα σε περίπτωση ενδεχόμενης παρατυπίας και/ή πιθανολογούμενης απάτης, συμπεριλαμβανομένων των ενδεδειγμένων πειθαρχικών μέτρων, εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο.

8.6 Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, οι δομές διαχείρισης είναι πολύπλοκες, γεγονός που αυξάνει τη σημασία της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων. Εντός της Κοινότητας, υπάρχουν τουλάχιστον τρεις βαθμίδες διοίκησης: η Επιτροπή, οι εθνικές, περιφερειακές και/ή τοπικές αρχές και οι επιχειρήσεις ή οικονομικές μονάδες που είναι δικαιούχοι κεφαλαίων (όπως αυτές καθορίζονται στο σημείο 4.2).

8.7 Αφού ο ελεγκτής ολοκληρώσει την εξέταση των εσωτερικών ελέγχων, είναι γενικά αποδεκτό ότι έχει καθήκον να επιστήσει την προσοχή της διοίκησης στις τυχόν σημαντικές αδυναμίες των ελέγχων που έχει επισημάνει, οι οποίες, στην προκειμένη περίπτωση, περιλαμβάνουν και τις ενδεχόμενες αδυναμίες που μπορούν να αυξήσουν τον κίνδυνο απάτης ή παρατυπίας (βλ. κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 21, ΑΑξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και δοκιμαστικοί έλεγχοι@).

Ελεγκτικές διαδικασίες στις περιπτώσεις όπου πιθανολογείται απάτη ή άλλη παρατυπία

9. Γενικά

- 9.1 Οι οδηγίες που ακολουθούν υποδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής μπορεί να εφαρμόσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες στις περιπτώσεις όπου πιθανολογείται παρατυπία. Ωστόσο, οι εν λόγω οδηγίες δεν θεωρούνται πλήρεις, ούτε επιχειρούν να αναφερθούν στις διάφορες διά νόμου αρμοδιότητες των εθνικών οργάνων ελέγχου καθώς και του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου σε θέματα ελέγχου και διερεύνησης των περιπτώσεων απάτης και παρατυπίας. Κατά συνέπεια, οι οδηγίες αυτές πρέπει να εφαρμόζονται κάθε φορά ανάλογα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις.
- 9.2 Εάν, κατά τη διάρκεια της εκτίμησης του κινδύνου, ή έπειτα από δοκιμαστικούς ελέγχους ή δειγματοληπτικούς ελέγχους επαλήθευσης, ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι περιστάσεις μαρτυρούν πιθανή ύπαρξη απάτης, θα πρέπει να εκτιμήσει τις ενδεχόμενες επιπτώσεις ενός τέτοιου γεγονότος στις οικονομικές πληροφορίες. Εάν ο ελεγκτής θεωρήσει ότι η πιθανολογούμενη απάτη θα μπορούσε να έχει ουσιώδεις συνέπειες επί των οικονομικών πληροφοριών (π.χ. διότι έχει ορίσει εκ των προτέρων ότι κάθε απάτη είναι από τη φύση της ουσιώδης), τότε θα πρέπει να εφαρμόσει τις τροποποιημένες ή πρόσθετες διαδικασίες που κρίνει πρόσφορες.
- 9.3 Η έκταση των τροποποιήσεων που θα επιφέρει ο ελεγκτής στο σχέδιο ελέγχου, ή οι πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες θα εξαρτηθούν από την κρίση που θα εκφέρει σχετικά με:
- B τη φύση της πιθανολογούμενης παρατυπίας που θεωρείται ότι έχει διαπραχθεί·
 - B το διαφαινόμενο κίνδυνο η πιθανολογούμενη απάτη να έχει πράγματι διαπραχθεί, βάσει της εκτίμησης του κινδύνου ή των αποτελεσμάτων των δοκιμαστικών ελέγχων· και
 - B την πιθανότητα ένας συγκεκριμένος τύπος πιθανολογούμενης απάτης να έχει ουσιώδεις επιπτώσεις στις οικονομικές πληροφορίες.
10. Εφαρμογή πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών

- 10.1 Ο ελεγκτής θα πρέπει να βασιστεί στην κρίση του προκειμένου να καθορίσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που ενδείκνυνται για την αποκάλυψη της ύπαρξης της πιθανολογούμενης απάτης. Οι διαδικασίες αυτές μπορούν να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων:
- B *δοκιμαστικούς ελέγχους*: χρησιμοποιούνται για την εξασφάλιση τεκμηρίων σχετικά με την αποτελεσματικότητα ή μη των ελέγχων που αποσκοπούν στην πρόληψη ή τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης ή παρατυπίας·
 - B *δειγματοληπτικό έλεγχο επαλήθευσης*: χρησιμοποιείται για την επαλήθευση της έκτασης ή της αξίας της πιθανολογούμενης απάτης·

- B *αναλυτικές διαδικασίες*: χρησιμοποιούνται για την ενίσχυση, μέσω συγκρίσεων, ανάλυσης τάσεων ή ελέγχων βάσει προϋπολογιστικών δεδομένων, της πιθανότητας ύπαρξης απάτης.
- B *τεχνικές συνέντευξης (χρησιμοποιούνται πρωτίστως στη διερεύνηση της απάτης)*: χρησιμοποιούνται για την εξασφάλιση τεκμηρίων που ενισχύουν την πιθανολόγηση της απάτης, συνήθως από εκείνους που κινούνται στο περιβάλλον του ατόμου ή των ατόμων που έχουν κινήσει υπονοίες για τη διάπραξη της απάτης και
- B *τεχνικές παρατήρησης*: χρησιμοποιούνται για την ενίσχυση της υπόνοιας απάτης μέσω της παρατήρησης των αλλαγών στη συμπεριφορά των ατόμων που έχουν κινήσει υποψίες απάτης.
- 10.2 Ο ελεγκτής, όταν προβαίνει σε συνεντεύξεις για να συλλέξει στοιχεία για την τεκμηρίωση της απάτης, οφείλει να τηρεί τους κανόνες που διέπουν τη διεξαγωγή αποδείξεων βάσει της δικαιοδοσίας στο πλαίσιο της οποίας ενεργεί. Αυτό αποσκοπεί στο να εξασφαλίσει ότι τα τεκμήρια που συγκεντρώνονται από την εργασία αυτή μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε οποιαδήποτε διαδικασία ενώπιον της δικαιοσύνης, την οποία οι αρχές θα αποφασίσουν να κινήσουν.
- 10.3 Ο ελεγκτής, προτού χρησιμοποιήσει οποιαδήποτε πρόσθετη ελεγκτική διαδικασία, οφείλει να εξετάσει εάν πρέπει να ζητήσει καθοδήγηση ή συνδρομή από εμπειρογνώμονες σε ζητήματα διερεύνησης της απάτης, όπως είναι η οικονομική αστυνομία που λειτουργεί στο πλαίσιο ορισμένων εθνικών αρχών.
11. Επισκόπηση των αποτελεσμάτων των πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών
-
- 11.1 Η εφαρμογή τροποποιημένων ή πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών μπορεί να δώσει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να επιβεβαιώσει ή να απορρίψει την υπόνοια ύπαρξης απάτης. Σε περίπτωση επιβεβαίωσης, θα πρέπει να βεβαιωθεί ότι οι επιπτώσεις της απάτης απεικονίζονται ορθά στις οικονομικές πληροφορίες. Αυτό είναι αναγκαίο για τη μεταγενέστερη ορθή ενημέρωση της Επιτροπής και των αρμόδιων εθνικών αρχών όσον αφορά τη φύση και την έκταση της παρατυπίας.
- 11.2 Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να μην είναι σε θέση να λάβει επαρκείς αποδείξεις που θα του επιτρέπουν να επιβεβαιώσει ή να απορρίψει την υπόνοια απάτης. Ο ελεγκτής εξετάζει τότε τις πιθανές επιπτώσεις αυτής της αβεβαιότητας τόσο στις οικονομικές πληροφορίες, όσο και στη δήλωση αξιοπιστίας. Ο ελεγκτής οφείλει επίσης να εξετάσει τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς που ισχύουν στο πλαίσιο της δικαιοδοσίας εντός της οποίας διαπράχθηκε η πιθανολογούμενη απάτη. Μπορεί ενδεχομένως να θελήσει να ζητήσει νομικές συμβουλές προτού υποβάλει την αναφορά του σχετικά με τις οικονομικές πληροφορίες, όπως οφείλει, στις εθνικές αρχές και/ή στην Επιτροπή⁽¹⁾.
- 11.3 Εάν δεν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις για το αντίθετο, ο ελεγκτής δεν πρέπει να υποθέσει ότι μια περίπτωση απάτης αποτελεί μεμονωμένο φαινόμενο. Εάν η απάτη

ή το σφάλμα έπρεπε να είχαν αποτραπεί ή εντοπισθεί από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να επανεξετάσει την προηγούμενη εκτίμησή του για το σύστημα αυτό και, ενδεχομένως, να προσαρμόσει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των διαδικασιών επαλήθευσης που εφαρμόζει.

- 11.4 Όταν στην απάτη εμπλέκεται στέλεχος της διοίκησης, ο ελεγκτής θα πρέπει να επανεξετάσει την αξιοπιστία των ενδεχόμενων δηλώσεων στις οποίες προέβη το εν λόγω πρόσωπο προς αυτόν.

Ελεγκτικές διαδικασίες στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνονται άλλες παρατυπίες, εκτός απάτης

12. Γενικά

- 12.1 Ο ελεγκτής, όταν λάβει πληροφορίες σχετικά με την πιθανή ύπαρξη παρατυπιών, εκτός απάτης, π.χ. παρατυπίες που οφείλονται σε ακούσιο σφάλμα, αμέλεια ή άγνοια του νόμου, είναι σε θέση να αντιληφθεί τη φύση των παρατυπιών και των περιστάσεων υπό τις οποίες αυτές προέκυψαν καθώς και να αντλήσει άλλα στοιχεία προς αξιολόγηση των επιπτώσεων στις οικονομικές πληροφορίες. Ο ελεγκτής εξετάζει, για παράδειγμα:

- B τις πιθανές οικονομικές συνέπειες·
- B εάν και με ποιο τρόπο οι οικονομικές συνέπειες της παρατυπίας πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές πληροφορίες· και
- B εάν η σοβαρότητα των ενδεχόμενων οικονομικών συνεπειών είναι τέτοια ώστε να επηρεάζει το πόρισμα του ελέγχου ή τη δήλωση αξιοπιστίας σχετικά με τη νομιμότητα και κανονικότητα των υποκειμένων πράξεων.

- 12.2 Στην πρώτη περίπτωση, κατά την οποία ο ελεγκτής ανακαλύπτει αυτό που θεωρεί παρατυπία, τεκμηριώνει τις διαπιστώσεις του και προβαίνει σε σχετική συζήτηση με τη διοίκηση. Εάν η διοίκηση δεν του παράσχει ικανοποιητικές πληροφορίες από τις οποίες να προκύπτει ότι οι σχετικές πράξεις είναι πράγματι κανονικές, ο ελεγκτής μπορεί να έλθει σε επαφή με το νομικό σύμβουλο της διοίκησης και να συζητήσει για την εφαρμογή των νόμων και κανονισμών, που ισχύουν για τη συγκεκριμένη περίπτωση, καθώς και σχετικά με τις πιθανές συνέπειες στις οικονομικές πληροφορίες.

- 12.3 Ο ελεγκτής, εάν θεωρεί ότι η παρατυπία θα μπορούσε να έχει σημαντικές επιπτώσεις στις οικονομικές πληροφορίες, εξετάζει τις συνέπειές της επί του πορίσματος ελέγχου και, ενδεχομένως, εφαρμόζει τις πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες που κρίνει αναγκαίες.

13. Άλλες επιπτώσεις των παρατυπιών

13.1 Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ελεγκτής διαπιστώνει ότι, στο πλαίσιο της ελεγχόμενης μονάδας, ο αριθμός των παρατυπιών είναι αυξημένος, οι επιπτώσεις αυτών των παραλείψεων ενδέχεται να έχουν πρόσθετες συνέπειες:

B μπορεί να δημιουργηθούν αμφιβολίες σχετικά με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία παρέσχε η ελεγχόμενη μονάδα, συμπεριλαμβανομένων των εκθέσεων συμφωνίας και των δηλώσεων της διοίκησης·

B εάν οι εσωτερικοί έλεγχοι δεν είναι σε θέση να εντοπίσουν παρατυπίες, αυτό μπορεί να σημαίνει ότι υπάρχουν σημαντικές ανεπάρκειες σε επίπεδο ελέγχου· στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής μπορεί να αναθεωρήσει την εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου.

Υποχρεώσεις αναφοράς της απάτης ή της παρατυπίας

14. Γενικά

14.1 Κατά γενικό κανόνα, ο ελεγκτής οφείλει να γνωρίζει τις διαδικασίες εσωτερικής και εξωτερικής αναφοράς τις οποίες εφαρμόζει συνήθως το ελεγκτικό όργανο στο οποίο υπάγεται (ευρωπαϊκό ή εθνικό) όταν αποκαλύπτεται απάτη ή παρατυπία ή στην περίπτωση που πιθανολογείται απάτη. Η γνώση αυτών των διαδικασιών καθώς και η έγκαιρη διαβούλευση με τις αρμόδιες αρχές (εσωτερικές και εξωτερικές) είναι σημαντικές για την εξασφάλιση της ορθής διενέργειας της έρευνας σχετικά με την πιθανολογούμενη απάτη και δεν θέτουν σε κίνδυνο τις ενδεχόμενες δικαστικές ή διοικητικές διαδικασίες που μπορεί να ακολουθήσουν.

15. Εσωτερική αναφορά

15.1 Ο ελεγκτής συνήθως τηρεί τις διαδικασίες εσωτερικής αναφοράς της απάτης, της πιθανολογούμενης απάτης ή της παρατυπίας, τις οποίες έχει καθορίσει το ελεγκτικό όργανο στο οποίο ανήκει. Ο ελεγκτής, προκειμένου να συμβάλει στον καθορισμό των καταλληλότερων μέτρων, αναφέρει στον ιεραρχικά ανώτερό του τις περιπτώσεις κατά τις οποίες:

B από τα αποτελέσματα της αρχικής εκτίμησης του κινδύνου, των δοκιμαστικών ελέγχων ή του ελέγχου επαλήθευσης προκύπτει η πιθανότητα ύπαρξης απάτης (σημείο 8.1)·

B από τα αποτελέσματα των πρόσθετων ελέγχων πιθανολογείται απάτη (σημείο 10.1)· και

- B η διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας δεν λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα για τη διερεύνηση ή τη γνωστοποίηση της πιθανολογούμενης απάτης (σημείο 16.4 παρακάτω).

16. Αναφορά στη διοίκηση

- 16.1 Αφού ο ελεγκτής εφαρμόσει τις πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες, προκειμένου να επιβεβαιώσει την ύπαρξη ή μη πιθανολογούμενης απάτης ή άλλης παρατυπίας, οφείλει να αναφέρει τις διαπιστώσεις του στη διοίκηση της ελεγχόμενης ομάδας το συντομότερο δυνατόν.
- 16.2 Οι ελεγκτές του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες που εκδίδονται για χρήση από αυτούς, οφείλουν να αναφέρονται στον ιεραρχικά ανώτερό τους και όχι στη διοίκηση της εκάστοτε ελεγχόμενης μονάδας. Στη συνέχεια, η πληροφορία γνωστοποιείται στην επιτροπή για το συντονισμό της καταπολέμησης της απάτης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (UCLAF) καθώς και στο εθνικό όργανο ελέγχου.
- 16.3 Στο πλαίσιο των εθνικών οργάνων ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να λάβει υπόψη όλα τα δεδομένα της πιθανολογούμενης απάτης προκειμένου να αποφασίσει σε ποιο μέλος της διοίκησης του ελεγχόμενου οργανισμού θα υποβάλει αναφορά. Ο ελεγκτής εξετάζει κυρίως το ενδεχόμενο ανάμειξης στην απάτη ανωτέρων στελεχών της διοίκησης. Στις περισσότερες περιπτώσεις, κρίνεται σκόπιμο ο ελεγκτής να αναφέρει τις διαπιστώσεις του σε διοικητικό επίπεδο ανώτερο από αυτό στο οποίο ανήκουν τα πρόσωπα που θεωρούνται αναμειγμένα στην απάτη. Ωστόσο, ο ελεγκτής, όταν έχει αμφιβολίες για την ακεραιότητα των προσώπων που είναι τελικά υπεύθυνα για την όλη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας, οφείλει κανονικά να ζητήσει συμβουλή προκειμένου επιλέξει σε ποιον θα αναφέρει την πιθανολογούμενη απάτη. Οι εν λόγω συμβουλές μπορεί να προέρχονται τόσο από εσωτερικές όσο και από εξωτερικές πηγές.
- 16.4 Σε περίπτωση πιθανολογούμενης απάτης ή άλλης παρατυπίας, το ενδιαφέρον του ελεγκτή δεν εξαντλείται στην αναφορά στη διοίκηση. Ο ελεγκτής οφείλει να παρακολουθήσει την αντίδραση της διοίκησης στη γνωστοποίηση της πιθανολογούμενης απάτης ή της παρατυπίας, ιδίως δε να εξακριβώσει εάν:
- B η διοίκηση της μονάδας έχει λάβει τα αναγκαία μέτρα για τη διερεύνηση της πιθανολογούμενης απάτης ή της παρατυπίας (π.χ. ζητώντας από την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου να προβεί σε περαιτέρω ενέργειες, ανάλογα με την περίπτωση).
- B η διοίκηση έχει προβεί σε γνωστοποίηση προς τις αρμόδιες κοινοτικές και εθνικές αρχές (π.χ. οικονομική αστυνομία) και έχει ζητήσει τη συμβουλή τους.

- B η διοίκηση έχει προβεί σε γνωστοποίηση της αποδεδειγμένης ή πιθανολογούμενης απάτης, ή άλλης παρατυπίας σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου, όπως αυτές καθορίζονται στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1** της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας.

17. Εξωτερική αναφορά

- 17.1 Ο ελεγκτής ενός εθνικού οργάνου ελέγχου οφείλει, κατ'αρχάς, να τηρεί τις υποχρεώσεις εξωτερικής αναφοράς τις οποίες καθορίζουν οι εθνικές αρχές, όπως αυτές ορίζονται στις καθιερωμένες διαδικασίες του οργάνου για την εξωτερική αναφορά της πιθανολογούμενης ή αποδεδειγμένης απάτης, ή άλλης παρατυπίας. Οι ελεγκτές του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου ακολουθούν τις οδηγίες αναφοράς που καθορίζει το ίδιο το Συνέδριο.
- 17.2 Η αναφορά της πιθανολογούμενης ή αποδεδειγμένης απάτης, ή άλλης παρατυπίας στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, βάσει των νομοθετικών ρυθμίσεων που παρατίθενται στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1** της παρούσας κατευθυντήριας οδηγίας, αποτελεί υποχρέωση των αρμόδιων εθνικών, περιφερειακών ή τοπικών αρχών που έχουν οριστεί για τη διαχείριση συγκεκριμένων κοινοτικών δραστηριοτήτων. Στο πλαίσιο των διαδικασιών παρακολούθησης, ο ελεγκτής συνήθως βεβαιώνεται ότι η εν λόγω υποχρέωση αναφοράς έχει εκπληρωθεί δεόντως.

18. Αναφορά των οικονομικών πληροφοριών

- 18.1 Ο ελεγκτής, όταν πρέπει να γνωμοδοτήσει τόσο σχετικά με την ορθή παρουσίαση, όσο και για τη νομιμότητα και κανονικότητα των οικονομικών πληροφοριών, οφείλει να εξετάσει τις επιπτώσεις της απάτης ή της παρατυπίας στη διαμόρφωση αυτής της γνώμης.
- 18.2 Εξ ορισμού, οι δόλιες πράξεις δεν μπορούν να είναι ούτε νόμιμες ούτε κανονικές, δεδομένου ότι εκτελούνται χωρίς την απαιτούμενη άδεια. Στην περίπτωση κατά την οποία ο ελεγκτής καλείται να γνωμοδοτήσει χωριστά για τη νομιμότητα και την κανονικότητα των οικονομικών πληροφοριών, η ουσιώδης αποδεδειγμένη απάτη θα έχει ως αποτέλεσμα τη διατύπωση επιφύλαξης, ανεξάρτητα από το βαθμό στον οποίο η διοίκηση αποκαλύπτει την πιθανολογούμενη ή αποδεδειγμένη απάτη στο πλαίσιο των οικονομικών πληροφοριών.
- 18.3 Μόνο ένα δικαστήριο μπορεί να κρίνει αν μια συγκεκριμένη πράξη είναι δόλια. Εντούτοις, ο ελεγκτής μπορεί να αντιμετωπίσει περιπτώσεις όπου υπάρχει υπόνοια απάτης, η οποία έχει εντοπισθεί από τη διοίκηση, τους εσωτερικούς ελεγκτές, τρίτους ή και από τον ίδιο. Μολονότι ο ελεγκτής συνήθως δεν είναι αρμόδιος να κρίνει αν μια απάτη διαπράχθηκε πραγματικά, έχει την υποχρέωση να αποφανθεί εάν, κατά τη γνώμη του, οι σχετικές πράξεις είναι νόμιμες και κανονικές. Στις περισσότερες περιπτώσεις πιθανολογούμενης απάτης, ο ελεγκτής είναι σε θέση να

καταλήξει σε συμφωνία με τη διοίκηση όσον αφορά τη χορήγηση ή μη της απαιτούμενης άδειας για τη διενέργεια των σχετικών πράξεων. Στην περίπτωση αυτή, ο ελεγκτής μπορεί να αποφανθεί αν οι εν λόγω πράξεις είναι αντικανονικές, ακόμα και αν δεν μπορεί να κρίνει αν είναι δόλιες.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

**ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ
ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ
ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΠΑΤΗ ΚΑΙ ΤΙΣ ΑΛΛΕΣ ΠΑΡΑΤΥΠΙΕΣ
ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση

1. Υποχρεώσεις των κρατών μελών που απορρέουν από τη Συνθήκη

- 1.1 Τα κράτη μέλη φέρουν την ευθύνη για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Κοινότητας από την απάτη και την παρατυπία. Η υποχρέωση αυτή επιβάλλεται από το άρθρο 209 Α της Συνθήκης:

ΑΤα κράτη μέλη λαμβάνουν τα ίδια μέτρα καταπολέμησης της απάτης κατά των οικονομικών συμφερόντων της Κοινότητας με εκείνα που λαμβάνουν για την καταπολέμηση της απάτης κατά των ιδίων οικονομικών συμφερόντων.

Με την επιφύλαξη άλλων διατάξεων της παρούσας Συνθήκης, τα κράτη μέλη συντονίζουν τη δράση τους σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Κοινότητας κατά της απάτης. Για το σκοπό αυτό, διοργανώνουν, με την βοήθεια της Επιτροπής, στενή και τακτική συνεργασία με τις αρμόδιες διοικητικές υπηρεσίες τους.@

- 1.2 Το άρθρο 78 Θ της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα (ΕΚΑΧ) και το άρθρο 183 Α της συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας (Ευρατόμ) είναι ταυτόσημα με το άρθρο 209 Α παραπάνω. Αναθέτουν δηλαδή παρόμοιες ευθύνες στα κράτη μέλη για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της ΕΚΑΧ και της Ευρατόμ από την απάτη.

- 1.3 Η ευθύνη των κρατών μελών για την πρόληψη και τον εντοπισμό των παρατυπιών μπορεί επίσης να απορρέει από κανονισμούς που διέπουν συγκεκριμένες κοινοτικές δραστηριότητες. Για παράδειγμα, το άρθρο 8 του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 729/70 του Συμβουλίου, της 21ης Απριλίου 1970 (ΕΕ L 94 της 28.04.1970, σ. 13) για το Ευρωπαϊκό Γεωργικό Ταμείο Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΕΓΤΠΕ), όπως αυτός τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 2048/88 της 24ης Ιουνίου 1988 (ΕΕ L 185 της 15.07.1988, σ. 1) επιβάλλει στα κράτη μέλη:

Ανα λαμβάνουν ... τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξασφαλίσουν την πραγματοποίηση και την κανονικότητα των χρηματοδοτούμενων από το Ταμείο πράξεων, να προλάβουν και διώξουν ανωμαλίες και να ανακτήσουν τα απολεσθέντα εξ αιτίας ανωμαλιών ή αμελειών ποσά.@

2. Υποχρεώσεις της Επιτροπής που απορρέουν από τη Συνθήκη

- 2.1 Βάσει του άρθρου 205, η Επιτροπή υποχρεούται να εξασφαλίζει την ορθή εκτέλεση του κοινοτικού προϋπολογισμού:

Α Η Επιτροπή εκτελεί τον προϋπολογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού που εκδίδεται σε εκτέλεση του άρθρου 209, με δική της ευθύνη και εντός των ορίων των πιστώσεων που εγκρίθηκαν, σύμφωνα με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.@

- 2.2 Η συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση ενίσχυσε τη δυνατότητα καταπολέμησης της απάτης παρέχοντας νομική βάση για τις μελλοντικές πρωτοβουλίες της Επιτροπής για επιβολή κυρώσεων σε όσους διαπράττουν απάτη. Στον τίτλο VI (Δικαιοσύνη και εσωτερικές υποθέσεις), το άρθρο Κ.1 ορίζει:

ΑΓια τους σκοπούς της επίτευξης των στόχων της Ένωσης, ιδίως της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, και υπό την επιφύλαξη των αρμοδιοτήτων της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, τα κράτη μέλη θεωρούν τους κατωτέρω τομείς ως θέματα κοινού ενδιαφέροντος:

... (5) καταπολέμηση της απάτης διεθνούς κλίμακας.@

Αναφορά των παρατυπιών

3. Κανονισμοί που διέπουν τους ιδίους πόρους της Κοινότητας

- 3.1 Το άρθρο 6, παράγραφος 3, του κανονισμού (ΕΟΚ, Ευρατόμ) αριθ. 1552/89 του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 1989 (ΕΕ L 155 της 07.06.1989, σ. 1) για την εφαρμογή της απόφασης 88/376/ΕΟΚ, Ευρατόμ, της 24η Ιουνίου 1988 (ΕΕ L 185 της 15.07.1988, σ. 24), για το σύστημα των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων, επιβάλλει στα κράτη μέλη τις ακόλουθες υποχρεώσεις γνωστοποίησης:

ΑΑπό 1ης Ιανουαρίου 1990, κάθε κράτος μέλος διαβιβάζει ανά εξάμηνο στην Επιτροπή συνοπτική περιγραφή των περιπτώσεων απάτης και των παρατυπιών που αφορούν ποσό εσόδων άνω των 10 000 ECU, αναφέροντας ενδεχομένως τα ληφθέντα ή σχεδιαζόμενα μέτρα για να αποφευχθεί η επανάληψη των περιπτώσεων απάτης και παρατυπιών που έχουν ήδη διαπιστωθεί.@

4. Κανονισμοί που διέπουν τα γεωργικά ταμεία

- 4.1 Βάσει των άρθρων 3 και 5 του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 595/91 του Συμβουλίου, της 4ης Μαρτίου 1991 (ΕΕ L 67 της 14.03.1991) σχετικά με τις παρατυπίες και την

ανάκτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών στα πλαίσια της χρηματοδότησης της κοινής γεωργικής πολιτικής, τα κράτη μέλη έχουν τις ακόλουθες υποχρεώσεις γνωστοποίησης.

Άρθρο 3

A1. Κατά τη διάρκεια των δύο μηνών που έπονται της λήξεως κάθε τριμήνου, τα κράτη μέλη κοινοποιούν στην Επιτροπή κατάσταση που περιλαμβάνει τις περιπτώσεις ανωμαλιών οι οποίες αποτέλεσαν αντικείμενο μιας πρώτης διοικητικής ή δικαστικής διαπιστώσεως.

Προς το σκοπό αυτό παρέχουν, κατά το δυνατό, διευκρινίσεις ως προς:...

(ακολουθεί κατάσταση των πληροφοριών που πρέπει να κοινοποιηθούν)@

Άρθρο 5

A1. Κατά τη διάρκεια του διμήνου που ακολουθεί τη λήξη του κάθε τριμήνου, τα κράτη μέλη ενημερώνουν την Επιτροπή για τις κινηθείσες διαδικασίες λόγω ανωμαλιών κοινοποιουμένων βάσει του άρθρου 3 καθώς και για τις σημαντικότερες αλλαγές στις διαδικασίες αυτές, αναφέροντας ιδίως:

- B τα ποσά που ανεκτήθησαν ή αναμένεται να ανακτηθούν,
- B τα ληφθέντα από τα κράτη μέλη συντηρητικά μέτρα προς ανάκτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων,
- B τις κινηθείσες διοικητικές και δικαστικές διαδικασίες προς ανάκτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων και την επιβολή κυρώσεων,
- B τους λόγους μιας ενδεχόμενης παύσης των διαδικασιών ανάκτησης. Κατά το δυνατόν, η Επιτροπή ενημερώνεται πριν λήξει η απόφαση,
- B την ενδεχόμενη παύση των ποινικών διώξεων.@

- 4.2 Ο ελεγκτής οφείλει να προσέξει ότι αυτές οι υποχρεώσεις γνωστοποίησης καλύπτουν όλα τα είδη παρατυπίας, συμπεριλαμβανομένης της απάτης και παρατυπίας που οφείλονται σε αμέλεια, σφάλμα ή άγνοια του νόμου.
- 4.3 Ο ελεγκτής οφείλει επίσης να έχει υπόψη του ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να αναφέρουν στην Επιτροπή σχετικά με τους εθνικούς ελέγχους και την εποπτεία που ασκούν επί των δαπανών του ΕΓΤΠΕ, τμήμα Εγγυήσεων. Η υποχρέωση αυτή ορίζεται στο άρθρο 5, στοιχείο δ, του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 1723/72 της Επιτροπής, όπως τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 295/88 της Επιτροπής, της 1ης Φεβρουαρίου 1988 (ΕΕ L 30 της 02.02.1988). Οι κανονισμοί αυτοί ορίζουν, μεταξύ άλλων, ότι τα κράτη μέλη υποβάλλουν έκθεση για τους ελέγχους που έχουν αναλάβει στους οργανισμούς που είναι αρμόδιοι για τις πληρωμές του ΕΓΤΠΕ, με σκοπό να επιβεβαιώσουν ότι οι πράξεις, οι πληρωμές καθώς και οι λογιστικές και διοικητικές διαδικασίες των οργανισμών έχουν εκτελεσθεί ορθά.
- 4.4 Σύμφωνα με τις παραγράφους 4 (v) και 4 (vi) του παραρτήματος XI του κανονισμού αριθ. 295/88 της Επιτροπής, οι εκθέσεις των κρατών μελών σχετικά με

τους οργανισμούς πληρωμής πρέπει να περιλαμβάνουν αναφορά στους ελέγχους που έχουν διενεργηθεί με αντικείμενο τη συμμόρφωση των οργανισμών με τους κανονιστικούς κανόνες. Για το λόγο αυτό, οι έλεγχοι αυτοί πρέπει να περιλαμβάνουν τη συμμόρφωση των κρατών μελών με την υποχρέωση γνωστοποίησης των παρατυπιών η οποία αναφέρεται στο σημείο 8.1.

- 4.5 Ο ελεγκτής οφείλει επίσης να γνωρίζει τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 4045/89 του Συμβουλίου, της 21ης Δεκεμβρίου 1989 (ΕΕ L 388 της 30.12.1989, σ. 18). Ο κανονισμός αυτός καθορίζει διαδικασίες ελέγχου των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν εισπράξεις ή πληρωμές στα πλαίσια του συστήματος χρηματοδότησης από το τμήμα Εγγυήσεων του ΕΓΤΠΕ. Τα άρθρα που αφορούν την παρατυπία είναι τα εξής:

Άρθρο 2

A1. Τα κράτη μέλη προβαίνουν σε ελέγχους των εμπορικών εγγράφων των επιχειρήσεων, λαμβάνοντας υπόψη τον χαρακτήρα των ενεργειών που πρέπει να ελεγχθούν. Τα κράτη μέλη φροντίζουν ώστε η επιλογή των επιχειρήσεων που πρέπει να ελεγχθούν να επιτρέπει την καλύτερη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των μέτρων προλήψεων και ανιχνεύσεως των ανωμαλιών στο πλαίσιο του συστήματος χρηματοδοτήσεως του ΕΓΤΠΕ, τμήμα Εγγυήσεων. Η επιλογή λαμβάνει, ιδίως, υπόψη την οικονομική σημασία των επιχειρήσεων στον τομέα αυτόν καθώς και άλλους παράγοντες κινδύνου.@

Άρθρο 9

A1. Πριν από την 1η Ιανουαρίου που ακολουθεί την περίοδο ελέγχου, τα κράτη μέλη ανακοινώνουν στην Επιτροπή λεπτομερή έκθεση σχετικά με την εφαρμογή του παρόντος κανονισμού.@

5. **Κανονισμοί που διέπουν τα διαρθρωτικά ταμεία**

- 5.1 Σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 4253/88 του Συμβουλίου, της 17ης Δεκεμβρίου 1988 (ΕΕ L 374 της 31.12.1988, σ. 1), για το συντονισμό των παρεμβάσεων των διαφόρων διαρθρωτικών ταμείων, όπως αυτός τροποποιήθηκε από τον κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 2028/93 του Συμβουλίου, της 20ής Ιουλίου 1993 (ΕΕ L 193 της 31.07.1993), τα κράτη μέλη υποχρεούνται να γνωστοποιούν τις παρατυπίες, ως εξής:

A1. Για να εξασφαλίζεται η επιτυχία των δράσεων που εκτελούν δημόσιοι ή ιδιωτικοί επιχειρηματικοί φορείς, τα κράτη μέλη λαμβάνουν, κατά την υλοποίηση των δράσεων, τα αναγκαία μέτρα ώστε:

- B να εξακριβώνεται τακτικά ότι οι δράσεις που χρηματοδοτούνται από την Κοινότητα έχουν εκτελεσθεί σωστά,
- B να προλαμβάνονται και να διώκονται οι παρατυπίες,

- B** να ανακτώνται τα απωλεσθέντα κεφάλαια λόγω κατάχρησης ή παράλειψης. Το κράτος μέλος ευθύνεται επικουρικά για την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, εκτός εάν το κράτος μέλος και/ή ο ενδιάμεσος και/ή ο επιχειρηματικός φορέας αποδείξουν ότι δεν ευθύνονται για την κατάχρηση ή την παράλειψη. Για τις συνολικές επιχορηγήσεις ο ενδιάμεσος μπορεί, με τη σύμφωνη γνώμη του κράτους μέλους και της Επιτροπής, να προσφεύγει σε τραπεζική εγγύηση ή σε οποιαδήποτε άλλη ασφάλιση η οποία καλύπτει τον κίνδυνο αυτό.

Τα κράτη μέλη ενημερώνουν την Επιτροπή για τα μέτρα που λαμβάνονται για το σκοπό αυτό και, κυρίως, κοινοποιούν στην Επιτροπή την περιγραφή των συστημάτων ελέγχου και διαχείρισης που θεσπίζονται για να εξασφαλισθεί αποτελεσματική υλοποίηση των ενεργειών. Ενημερώνουν την Επιτροπή για την πορεία των διοικητικών και νομικών διώξεων.

Τα κράτη μέλη θέτουν στη διάθεση της Επιτροπής όλες τις κατάλληλες εθνικές εκθέσεις σχετικά με τον έλεγχο των μέτρων που προβλέπονται στα σχετικά προγράμματα ή ενέργειες. @

- 5.2 Επιπλέον, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1681/94 της Επιτροπής, της 11ης Ιουλίου 1994 (ΕΕ L 178 της 12.07.1994) καλύπτει τις παρατυπίες και την ανάκτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων στον τομέα των διαρθρωτικών ταμείων, καθώς και την οργάνωση σχετικού συστήματος πληροφόρησης..

Λοιπές κανονιστικές διατάξεις

6. **Συμβουλευτική επιτροπή για το συντονισμό της καταπολέμησης της απάτης**
- 6.1 Ο ελεγκτής οφείλει να γνωρίζει ότι, βάσει της απόφασης 94/140/ΕΚ της Επιτροπής, της 23ης Φεβρουαρίου 1994 (ΕΕ L 61 της 04.03.1994), συστάθηκε, στο πλαίσιο της Επιτροπής και με ισχύ από 1ης Μαρτίου 1994, συμβουλευτική επιτροπή για το συντονισμό της καταπολέμησης της απάτης.
- 6.2 Η επιτροπή αυτή, η οποία προεδρεύεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, περιλαμβάνει δύο αντιπροσώπους από κάθε κράτος μέλος, οι οποίοι είναι δυνατόν να επικουρούνται από δύο μέλη του προσωπικού των ενδιαφερόμενων υπηρεσιών.
- 6.3 Έργο της επιτροπής είναι να παρέχει συμβουλές στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή σχετικά με κάθε θέμα που αφορά την πρόληψη και την καταστολή των περιπτώσεων απάτης και παρατυπιών, καθώς και σχετικά με κάθε θέμα συνεργασίας των κρατών μελών μεταξύ τους και με την Επιτροπή, στις περιπτώσεις που υπερβαίνει την αρμοδιότητα των τομεακών επιτροπών, προκειμένου να οργανώνεται αποτελεσματικότερα η δράση προς καταπολέμηση της απάτης.
7. **Προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων**

- 7.1 Μετά την σύνοδο κορυφής του Έσσεν (το Δεκέμβριο του 1994), άρχισε η εφαρμογή ενός νομοθετικού προγράμματος με σκοπό τη διά νόμου αναγνώριση υπέρ της Επιτροπής και των κρατών μελών των αρμοδιοτήτων που είναι αναγκαίες για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Επί του παρόντος, το εν λόγω πρόγραμμα περιλαμβάνει πέντε πτυχές. Στα σημεία που ακολουθούν επιχειρείται η συνοπτική περιγραφή τους:
- 7.2 Ο **κανονισμός (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 2988/95 του Συμβουλίου** σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εκδόθηκε στις 18 Δεκεμβρίου 1995 (ΕΕ L 312 της 23.12.1995). Το κύριο χαρακτηριστικό του εν λόγω κανονισμού είναι το γεγονός ότι δημιουργεί το βασικό νομικό πλαίσιο για την επιβολή ομοιόμορφων κοινοτικών διοικητικών κυρώσεων που έχουν την ίδια ισχύ σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση. Επιπλέον, στον κανονισμό αυτό δίδεται ορισμός της παρατυπίας.
- 7.3 Η **πράξη του Συμβουλίου (95/C 316/03) της 26ης Ιουλίου 1995** (ΕΕ C 316 της 27.11.1995) καταρτίζει σύμβαση σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Η σύμβαση αυτή, εκτός από το γεγονός ότι καθορίζει για πρώτη φορά την απάτη η οποία πλήττει τα οικονομικά συμφέροντα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (βλ. παράρτημα Β) θα διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην εναρμόνιση του ποινικού δικαίου στα κράτη μέλη σε θέματα απάτης. Αναμένεται ότι η εν λόγω σύμβαση θα αποδειχθεί ιδιαίτερα σημαντική για τη δίωξη της απάτης σε διεθνές επίπεδο.
- 7.4 Η πρόταση **Πράξης του Συμβουλίου** με την οποία καταρτίζεται Πρωτόκολλο⁽¹⁾ σχετικά με την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αποσκοπεί στη συμπλήρωση της προαναφερθείσας σύμβασης :
- καθορίζοντας την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων ·
ορίζοντας ως ιδιαίτερο έγκλημα το ξέπλυμα των προϊόντων της απάτης η οποία διαπράττεται σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων· και
καθιερώνοντας διαδικασίες για την ενίσχυση της δικαστικής συνεργασίας.
- 7.5 Έχει προταθεί μία ακόμα **Πράξη του Συμβουλίου** με την οποία καταρτίζεται ένα περαιτέρω πρωτόκολλο το οποίο αφορά τις δικαστικές αρμοδιότητες των κρατών μελών στις περιπτώσεις δωροδοκίας στις οποίες εμπλέκονται υπάλληλοι των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στο πλαίσιο του τομέα των αρμοδιοτήτων τους. Σύμφωνα με το εν λόγω πρωτόκολλο, οι υπάλληλοι των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υπόκεινται στους αυτούς ποινικούς νόμους με τους εθνικούς υπαλλήλους.
- 7.6 Τέλος, έχει προταθεί ένας άλλος **Κανονισμός του Συμβουλίου** με τον οποίο διευρύνεται το δικαίωμα της Επιτροπής να διενεργεί επιτόπιους ελέγχους και έρευνες για τον εντοπισμό των περιπτώσεων απάτης και παρατυπίας στα κράτη μέλη.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΤΥΠΙΑΣ

1. Η παρούσα κατευθυντήρια οδηγία αφορά τον έλεγχο των παρατυπιών σύμφωνα με τον ορισμό της παρατυπίας που δίδεται από τον κανονισμό (ΕΚ, Ευρατόμ) αριθ. 2988 του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 1995 (άρθρο 1, παράγραφος 2):

A>Παρατυπία= συνιστά κάθε παράβαση διάταξης του κοινοτικού δικαίου που προκύπτει από πράξη ή παράλειψη ενός κοινοτικού φορέα με πραγματικό ή ενδεχόμενο αποτέλεσμα να ζημιωθεί ο γενικός προϋπολογισμός των Κοινοτήτων ή προϋπολογισμός διαχειριζόμενος από τις Κοινότητες, είτε με τη μείωση ή ματαίωση εσόδων που προέρχονται από ίδιους πόρους που εισπράττονται απευθείας για λογαριασμό της Κοινότητας, είτε με αδικαιολόγητη δαπάνη.@

2. Στην Πράξη του Συμβουλίου της 26ης Ιουλίου 1995 για την κατάρτιση μιας σύμβασης για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης συμφώνησαν ότι απάτη εις βάρος των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων συνιστά:

A(α) όσον αφορά τις δαπάνες, κάθε εκ προθέσεως πράξη ή παράλειψη, σχετικά με :

τη χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων, με αποτέλεσμα την αχρεώστητη είσπραξη ή παρακράτηση πόρων που προέρχονται από το γενικό προϋπολογισμό των Κοινοτήτων ή από τους προϋπολογισμούς των οποίων η διαχείριση ασκείται από τις Κοινότητες ή για λογαριασμό τους,

την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης, με τα αυτά αποτελέσματα,

τη μη κατά προορισμό χρήση αυτών των πόρων, για σκοπούς άλλους από αυτούς για τους οποίους χορηγήθηκαν αρχικώς·

(β) όσον αφορά τα έσοδα, κάθε εκ προθέσεως πράξη ή παράλειψη σχετικά με:

τη χρήση ή την υποβολή πλαστών, ανακριβών ή ελλιπών δηλώσεων ή εγγράφων, με αποτέλεσμα την παράνομη μείωση των πόρων του γενικού προϋπολογισμού των Κοινοτήτων ή των προϋπολογισμών των οποίων η διαχείριση ασκείται από τις Κοινότητες ή για λογαριασμό τους,

την αποσιώπηση πληροφοριών κατά παράβαση ειδικής υποχρέωσης, με τα αυτά αποτελέσματα,

την μη κατά προορισμό χρήση ενός νόμιμου αποκτηθέντος πλεονεκτήματος με τα αυτά αποτελέσματα.

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΕΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΓΙΑ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΤΟΥ INTOSAI**

Αριθ. 53

ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΤΗΣ ΟΡΘΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	<u>Σημεία</u>
Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI	1
Εισαγωγή	2
Ο ρόλος των ΑΟΕ	3
Βάση της λογιστικής	4
Λογιστικές αρχές και μέθοδοι	5
Δημοσιονομικές καταστάσεις	6
Μηχανισμός εσωτερικού ελέγχου	7
Διενέργεια εσωτερικού ελέγχου	8
Βάσεις λογιστικής και σύνταξη συναφών δημοσιονομικών εκθέσεων	Παράρτημα 1
Οι λογιστικές αρχές που απαριθμούνται στην τέταρτη οδηγία του Συμβουλίου (ΕΟΚ)	Παράρτημα 2
Ποιοτικά χαρακτηριστικά των δημοσιονομικών καταστάσεων	Παράρτημα 3
Γλωσσάριο	Παράρτημα 4
Κατάλογος εγγράφων αναφοράς και άλλων ενδιαφερόντων εντύπων	Παράρτημα 5

1. Παραπομπή στα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI
- 1.1 Η παράγραφος 23 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

Η ανάπτυξη κατάλληλων συστημάτων πληροφοριών, ελέγχου, αξιολόγησης και σύνταξης εκθέσεων στο πλαίσιο του δημοσίου διευκολύνει τη διαδικασία λογοδοσίας. Η διοίκηση φέρει την ευθύνη για την ορθότητα και την επάρκεια της μορφής και του περιεχομένου των δημοσιονομικών εκθέσεων και των λοιπών πληροφοριών.
- 1.2 Επιπλέον, η παράγραφος 25 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

*Οι αρμόδιες αρχές πρέπει να εξασφαλίζουν τη διάδοση αποδεκτών λογιστικών προτύπων για τις δημοσιονομικές εκθέσεις και τις γνωστοποιήσεις ανάλογα με τις ανάγκες του δημοσίου...+

1.3 Τέλος, η παράγραφος 28 των ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI ορίζει ότι:

*Η ομοιόμορφη εφαρμογή αποδεκτών λογιστικών προτύπων πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα την ακριβοδίκαιη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων των πράξεων.+

2. Εισαγωγή

2.1 Σκοπός της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής εφαρμογής είναι να παράσχει στο Ανώτατο Όργανο Ελέγχου (ΑΟΕ) που συμμετέχει στον έλεγχο των δραστηριοτήτων της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, το οποίο θα αναφέρεται και ως *εξωτερικός ελεγκτής+, πληροφορίες και κατευθύνσεις για την προώθηση της ορθής λογιστικής πρακτικής.

2.2 Επειδή οι συνταγματικές διατάξεις σχετικά με τις εξουσίες των ΑΟΕ μπορεί να ορίζουν διαφορετικές αρμοδιότητες όσον αφορά την προώθηση της ορθής λογιστικής πρακτικής, οι πληροφορίες και οι κατευθύνσεις που περιλαμβάνονται στην παρούσα κατευθυντήρια γραμμή εφαρμογής πρέπει να ακολουθούνται κατά τον προσήκοντα τρόπο, ανάλογα με τις κατά περίπτωση ιδιαίτερες συνθήκες.

2.3 Από την πλευρά των ΑΟΕ, η προώθηση της ορθής λογιστικής πρακτικής μπορεί να θεωρηθεί ότι συνίσταται στην άσκηση επιρροής σε τέσσερις τομείς που αφορούν τη λογιστική, τα δημοσιονομικά θέματα ή την οργάνωση:

- α. βάση της λογιστικής·
- β. λογιστικές αρχές και μεθόδους·
- γ. δημοσιονομικές καταστάσεις·
- δ. μηχανισμό εσωτερικού ελέγχου και διενέργεια εσωτερικού ελέγχου.

2.4 Αντικείμενο της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής εφαρμογής αποτελεί η επεξεργασία των εννοιών που είναι συνυφασμένες με καθένα από τα ανωτέρω θέματα, η ανάδειξη της κατά το δυνατόν συμβολής τους στην προώθηση της ορθής λογιστικής πρακτικής στον δημόσιο τομέα και, τέλος, ο προσδιορισμός της επιρροής των ΑΟΕ όσον αφορά τον καθορισμό και την αξιολόγηση καθενός από αυτά τα τέσσερα στοιχεία. Η ορθή λογιστική πρακτική συμβάλλει όχι μόνο στην προπαρασκευή και την παρουσίαση λογιστικών και οικονομικών πληροφοριών άριστης ποιότητας, αλλά και στην προπαρασκευή διαχειριστικών πληροφοριών άριστης ποιότητας, οι οποίες προσφέρουν με τη σειρά τους τη βάση για τη λήψη λελογισμένων αποφάσεων σχετικά με τη διαχείριση και, κατ' επέκταση, για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση.

2.5 Για τους σκοπούς της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής εφαρμογής, η σημασία του όρου *δημοσιονομικές καταστάσεις+ μπορεί να αναφέρεται στο σύνολο των δημοσιονομικών εγγράφων που δημοσιεύονται επ= ονόματι της μονάδας που συντάσσει την έκθεση και αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου. Αυτές οι δημοσιονομικές καταστάσεις, όπως περιγράφονται λεπτομερέστερα στο σημείο 6.7 παρακάτω, περιλαμβάνουν συνήθως μια συνοπτική κατάσταση εσόδων και δαπανών της περιόδου, έναν ισολογισμό, μια κατάσταση ταμειακής κίνησης, καθώς και σημειώσεις και άλλα επεξηγηματικά στοιχεία που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εν λόγω δημοσιονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, οι δημοσιονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν στοιχεία του είδους των εκθέσεων και αναλύσεων που εκπονούνται από τη διοίκηση, ούτε άλλα συναφή στοιχεία που μπορούν να περιληφθούν σε μια δημοσιονομική ή ετήσια έκθεση, παρά μόνο σε περίπτωση που απαιτείται με νόμο η δημοσίευσή τους από τη μονάδα και ο έλεγχός τους από το ΑΟΕ.

3. Ο ρόλος των ΑΟΕ

3.1 Κατά κανόνα, τα ΑΟΕ δεν διαδραματίζουν κανένα αναγνωρισμένο νομοθετικό ρόλο στη διαδικασία θέσπισης λογιστικών προτύπων και καθορισμού της μορφής και του περιεχομένου των οικονομικών πληροφοριών, μολονότι θα αποτελεί μέλημά τους να ασκήσουν επιρροή στις νομοθετικές ή διοικητικές αρχές, ανάλογα με την περίπτωση, προκειμένου οι τελευταίες να στραφούν προς την κατεύθυνση που εκείνα θεωρούν ότι συμβάλλει στην προώθηση της ορθής λογιστικής πρακτικής. Από την άλλη πλευρά, ασκούν σημαντική επιρροή σε τεχνικά θέματα στους τομείς του ελέγχου, της παροχής συμβουλών και, μερικές φορές, της εξειδικευμένης εμπειρογνωμοσύνης βασιζόμενα στο έργο που επιτελούν στους ίδιους αυτούς τομείς. Επιπλέον, τα ΑΟΕ είναι αναμφίβολα οι εξωτερικοί εκείνοι εταίροι που εκδηλώνουν το μεγαλύτερο ενδιαφέρον για τη λογιστική πρακτική ενός οργανισμού, σε αντίθεση με τους υπόλοιπους εξωτερικούς εταίρους του τελευταίου που αποτελούν μάλλον χρήστες των λογιστικών και οικονομικών πληροφοριών του (αρχή αρμόδια για τη χορήγηση απαλλαγής, πιστωτές κλπ.). Τα ΑΟΕ μπορούν να παρεμβαίνουν σε κάθε στάδιο της διαδικασίας καθορισμού και αξιολόγησης λογιστικών πρακτικών, και η παρέμβασή τους μπορεί να λάβει τις ακόλουθες μορφές:

- α. συμβολή στον ορισμό της ορθής λογιστικής πρακτικής: αυτή περιλαμβάνει τη διατύπωση παρατηρήσεων σχετικά με τη λογιστική βάση και τη μονάδα που υποβάλλει έκθεση, τις λογιστικές αρχές και μεθόδους, καθώς και σχετικά με το περιεχόμενο και τη μορφή των δημοσιονομικών καταστάσεων. Σε γενικές γραμμές, τα ΑΟΕ θα κατευθύνουν, σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό, τον οργανισμό κατά την εξέταση αυτών των θεμάτων στους κόλπους του, ενώ θα κινούνται πάντοτε εντός του πλαισίου που ορίζει η νομοθεσία.
- β. ανάλυση που αφορά την εφαρμογή της ορθής λογιστικής πρακτικής: σε αυτή την περίπτωση τα ΑΟΕ μπορούν να ασκήσουν την πρωταρχική αρμοδιότητά τους, δηλαδή εκείνη που τα αναδεικνύει στον ρόλο των

- ανεξάρτητων εμπειρογνομόνων που έχουν επιφορτισθεί με το έργο της γνωμοδότησης σχετικά με τις δημοσιονομικές καταστάσεις και την ποιότητα της λογιστικής πρακτικής. Αυτή η δραστηριότητα αλληλεπικαλύπτεται, για παράδειγμα, με κάποιες πτυχές που αναφέρονται στην περίπτωση α) ανωτέρω, καθώς και με την ανάλυση του μηχανισμού εσωτερικού ελέγχου.
- γ. ποιοτική ανάλυση του οικονομικού και λογιστικού πλαισίου: αυτή η πτυχή της δραστηριότητας των ΑΟΕ αποτελεί μια διαδικασία ανατροφοδότησης και βασίζεται εν μέρει στο επιτελούμενο έργο που περιγράφεται στην περίπτωση β) ανωτέρω. Το ζητούμενο είναι να εξακριβωθεί εάν το νομοθετικό, οικονομικό και λογιστικό πλαίσιο εντός του οποίου κινούνται οι υπό έλεγχο φορείς προσφέρεται για τις δραστηριότητές τους και εάν ευνοεί την εφαρμογή της ορθής λογιστικής πρακτικής. Με αυτού ακριβώς του είδους τις αναλύσεις μπορούν τα ΑΟΕ να επηρεάσουν τη διαδικασία που αναφέρεται στο σημείο 3.1 ανωτέρω.

- 3.2 Τέλος, τα ΑΟΕ πρέπει να βεβαιωθούν ότι έχουν προβεί σε σαφή διάκριση του ρόλου τους ως ελεγκτών, με την ιδιότητα των οποίων διατυπώνουν μια ανεξάρτητη γνώμη σχετικά με τις δημοσιονομικές καταστάσεις και/ή τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, από τον στηρικτικό ή συμβουλευτικό ρόλο τους, στο πλαίσιο του οποίου προτείνουν και εποπτεύουν την εφαρμογή σχεδίων, ή διαδικασιών, στον υπό έλεγχο οργανισμό. Επιπλέον, τα ΑΟΕ πρέπει να μεριμνούν ώστε οι διάφορες γνωμοδοτήσεις και συμβουλές που παρέχουν για ένα ίδιο κάθε φορά θέμα να είναι συνεπείς και συναφείς με την αποστολή που τους έχει ανατεθεί.

4. Βάση της λογιστικής

- 4.1 Η βάση της λογιστικής αναφέρεται στις λογιστικές αρχές που θα προσδιορίσουν το στάδιο εκτέλεσης της πράξης ή εκδήλωσης του γεγονότος εκείνου που θα προκαλέσει την καταγραφή των επιπτώσεων από την πράξη ή από το γεγονός στα λογιστικά βιβλία. Η βάση αυτή, η οποία καθορίζεται από τους στόχους των δημοσιονομικών καταστάσεων (βλέπε σημεία 6.1 και 6.2 κατωτέρω) και από το περιβάλλον εντός του οποίου λειτουργεί ο οργανισμός, μπορεί να ποικίλλει μορφικά παρουσιάζομενη άλλοτε ως μια *ταμειακή βάση+, η οποία από τεχνική άποψη αποτελεί τη συγκριτικά λιγότερο ανεπτυγμένη μορφή, και άλλοτε ως μια *τροποποιημένη ταμειακή βάση+, μια *τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση+, ή μια *δεδουλευμένη βάση+, την οποία χρησιμοποιούν οι περισσότερες επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα και ορισμένοι κρατικοί και ημικρατικοί οργανισμοί.
- 4.2 Στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1** της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής εφαρμογής παρατίθεται ένας λεπτομερέστερος ορισμός αυτών των τεσσάρων μεθόδων και παράλληλα περιγράφονται συνοπτικά οι σχετικές οικονομικές πληροφορίες που απορρέουν σε κάθε περίπτωση.
- 4.3 Και τα τέσσερα προτεινόμενα πρότυπα μπορούν να προσαρμοστούν στις ιδιαίτερες συνθήκες του δημόσιου τομέα και να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις των χρηστών. Ωστόσο, ο σκοπός είναι να προωθηθεί η έγκριση του πλαισίου που, σε συνδυασμό

με τις ισχύουσες λογιστικές αρχές και τις υποβαλλόμενες δημοσιονομικές καταστάσεις, εξασφαλίζει κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο την επίτευξη των στόχων της οικονομικής πληροφόρησης, δηλαδή της ανταπόκρισής της στις ανάγκες των χρηστών και του σχηματισμού μιας αντιπροσωπευτικής εικόνας των δραστηριοτήτων του σχετικού οργανισμού στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα και με την υποχρέωση τήρησης των κανονισμών που θεσπίζει το νομοθετικό σώμα.

- 4.4 Πρέπει να σημειωθεί, ωστόσο, ότι σε ορισμένες χώρες πραγματοποιούνται ενέργειες με σκοπό την προώθηση της χρησιμοποίησης λογιστικών βάσεων που είναι παρεμφερείς με τη δεδουλευμένη βάση. Το γεγονός αυτό μπορεί να αποδοθεί, μεταξύ άλλων, στην ανάγκη ύπαρξης περιεκτικών οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση και την απόδοση της μονάδας που συντάσσει έκθεση, ανάγκη που εκφράζεται από διάφορους επενδυτές με την ευκαιρία των προγραμμάτων ιδιωτικοποίησης που εφαρμόζονται σε πολλές χώρες.

5. Λογιστικές αρχές και μέθοδοι

- 5.1 Σκοπός των λογιστικών αρχών και μεθόδων είναι να υποδείξουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να καταγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις τα αποτελέσματα των πράξεων και των γεγονότων. Οι δύο αρχές που παρουσιάζονται παρακάτω (*συνέχεια της δραστηριότητας του οργανισμού+ και *συνέπεια των λογιστικών μεθόδων+) θεωρούνται θεμελιώδεις αρχές και η εφαρμογή τους υποτίθεται ότι είναι αυτονόητη. Δεν είναι απαραίτητο να γίνει αναφορά τους στις σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, εάν οι αρχές αυτές δεν ακολουθούνται, επιβάλλεται η γνωστοποίηση του γεγονότος αυτού με παράλληλη αναφορά των σχετικών λόγων.

- α. *συνέχεια της δραστηριότητας*: ο οργανισμός αντιμετωπίζεται κανονικά ως οικονομική μονάδα με συνεχιζόμενη δραστηριότητα, δηλαδή με την έννοια ότι θα συνεχίσει να λειτουργεί στο προσεχές μέλλον. Θεωρείται ως δεδομένο ότι ο οργανισμός δεν προτίθεται ούτε βρίσκεται στην ανάγκη να τεθεί υπό εκκαθάριση ή να περιορίσει αισθητά την έκταση των εργασιών του. Ακόμη και αν η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας δεν ισχύει, θεωρητικά, στον δημόσιο τομέα, αξίζει να αναφερθεί έστω και για να γίνει ο συσχετισμός με τις δημοσιονομικές καταστάσεις και τις πληροφορίες που πρέπει να περιέχουν (για παράδειγμα, όταν εφαρμόζονται σχέδια εκτεταμένης αναδιάρθρωσης, ή όταν μια υπηρεσία τελεί υπό εκκαθάριση ή ιδιωτικοποιείται).
- β. *συνέπεια*: εξυπακούεται ότι οι λογιστικές αρχές και μέθοδοι θα παραμένουν σταθερές από μία λογιστική περίοδο στην άλλη, εκτός εάν επέλθουν αιτιολογημένες αλλαγές των οποίων οι ουσιώδεις επιπτώσεις πρέπει να παρατεθούν ποσοτικά στις σημειώσεις που συνοδεύουν τις δημοσιονομικές καταστάσεις.

- 5.2 Οι ακόλουθες τρεις αρχές πρέπει να διέπουν τη διαδικασία επιλογής λογιστικών τακτικών από τον εκάστοτε οργανισμό:

- α. *συντηρητικότητα*: οι οικονομικές πράξεις του οργανισμού μπορεί να περιβάλλονται από αβεβαιότητες. Η συντηρητικότητα είναι επομένως μια συνετή αξιολόγηση των γεγονότων προκειμένου να αποφευχθεί ο κίνδυνος από τη μεταφορά σε μελλοντική περίοδο των τρεχουσών αβεβαιοτήτων, οι οποίες ενδέχεται να αποβούν επιζήμιες για τα στοιχεία ενεργητικού και τα αποτελέσματα του οργανισμού.
- β. *η ουσία υπεράνω του τύπου*: οι οικονομικές πράξεις και άλλα γεγονότα κατά την πορεία του οργανισμού πρέπει να καταχωρούνται και να παρουσιάζονται όχι απλώς και μόνο με τη νομική τους μορφή, αλλά και σύμφωνα με την ουσία τους και την οικονομική πραγματικότητα.
- γ. *αναφορά του ουσιώδους*: με τις δημοσιονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται όλες οι οικονομικές πράξεις που είναι αρκούντως ουσιώδεις για τη διενέργεια αξιολογήσεων και τη λήψη αποφάσεων, καθώς και όλες οι πληροφορίες που συντελούν στο να καταστούν σαφείς και κατανοητές οι ίδιες αυτές δημοσιονομικές καταστάσεις. Πρέπει να σημειωθεί ότι, στον δημόσιο τομέα, η έννοια της αναφοράς του ουσιώδους δεν συναρτάται μόνο με την αξία· επιτάσσει εξίσου τη θεώρηση της φύσης του υπό εξέταση θέματος και του πλαισίου εντός του οποίου ανακύπτει.

5.3 Οι υπόλοιπες λογιστικές αρχές και μέθοδοι αφορούν τον χειρισμό οικονομικών πράξεων ή συγκεκριμένων γεγονότων, όπως οι λογαριασμοί διαχείρισης, οι πράξεις σε ξένο συνάλλαγμα, κλπ. Ορισμένοι οργανισμοί του δημόσιου τομέα ασκούν εμπορικές δραστηριότητες, για την ανάλυση και τη λογιστική καταχώρηση των οποίων απαιτείται η υιοθέτηση ειδικών λογιστικών μεθόδων. Σε αυτή την περίπτωση μπορεί να φανεί χρήσιμη η μελέτη διαφορετικών προτύπων όσον αφορά τις μεθόδους βεβαίωσης και καταχώρησης εσόδων.

5.4 Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να εξακριβώσει εάν οι επιλεγείσες λογιστικές αρχές αποτελούν μέρος ενός συνεκτικού, αποδεκτού συνόλου προτύπων, προσαρμοσμένων στις δραστηριότητες και τις υποχρεώσεις του οργανισμού. Επιπλέον, πρέπει να εξακριβώσει εάν καλύπτουν όλες τις σημαντικές πτυχές των δραστηριοτήτων του οργανισμού ⁽¹⁾.

6. Δημοσιονομικές καταστάσεις

Στόχοι

6.1 Κατά γενικό κανόνα, ο στόχος των δημοσιονομικών καταστάσεων ενός οργανισμού ή ομάδας οργανισμών είναι να παρασχεθούν στους χρήστες αυτών των καταστάσεων πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση, την απόδοση και την εξέλιξη της οικονομικής κατάστασης αυτού του οργανισμού ή της ομάδας οργανισμών. Στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα, μεταξύ των στόχων συγκαταλέγεται, εκτός από αυτούς που προαναφέρθηκαν, και η παροχή πληροφοριών σχετικά με το εάν οι οικονομικές πράξεις πληρούν τις νόμιμες προϋποθέσεις, προκειμένου να

εξακριβωθεί εάν ο οργανισμός υπόκειται ορθά σε λογοδοσία.

6.2 Αναλυτικότερα, μπορούν να τεθούν οι ακόλουθοι στόχοι στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα:

- α. να παρασχεθούν στους χρήστες οι πληροφορίες που αυτοί χρειάζονται· ο καθορισμός των αναγκών που έχουν οι χρήστες αποτελεί την αφετηρία για την ανάπτυξη των δημοσιονομικών καταστάσεων·
- β. να γνωστοποιηθεί στους χρήστες εάν ο προϋπολογισμός και οι πραγματοποιηθείσες πράξεις κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους εκτελέστηκαν σύμφωνα με τις νόμιμες προϋποθέσεις. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι δημοσιονομικές καταστάσεις καθ'αυτές δεν παρέχουν αυτή την πληροφορία, την οποία παρέχει αντίθετα η έκθεση που συντάσσει ο εξωτερικός ελεγκτής βασιζόμενος σε αυτές τις ίδιες δημοσιονομικές καταστάσεις, και η οποία μπορεί να επισυναφθεί σε αυτές·
- γ. να διευκολυνθούν οι χρήστες στην προσπάθειά τους να κατανοήσουν καλύτερα τη φύση, το μέγεθος και το φάσμα των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα, καθώς και την οικονομική κατάστασή του, ή Β εάν είναι απαραίτητο Β την οικονομική κατάσταση των τομέων δραστηριότητας που τον συνθέτουν·
- δ. να διευκολυνθούν οι χρήστες στο να κατανοήσουν και να προβλέψουν τον τρόπο με τον οποίο ο δημόσιος τομέας χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές του·
- ε. να διευκολυνθούν οι χρήστες στο να κατανοήσουν και να προβλέψουν τις επιπτώσεις από τις δραστηριότητες του δημόσιου τομέα·
- στ. να διευκολυνθούν οι χρήστες στο να εξακριβώσουν εάν ο δημόσιος τομέας έχει επιτύχει τους στόχους του και στο να προσδιορίσουν το κόστος των δραστηριοτήτων του. Αυτή η πτυχή διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην αξιολόγηση των δραστηριοτήτων του δημόσιου τομέα·
- ζ. να παρασχεθούν στους χρήστες πληροφορίες σχετικά με τις ποσοτικές συνιστώσες της εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Οι ποιοτικές εκφάνσεις αντιμετωπίστηκαν στα προηγούμενα σημεία.

(Σημείωση: τα σημεία α, γ, δ, ε και στ έχουν αντιγραφεί από το δελτίο αριθ. 2, *Στόχοι των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους+, που δημοσίευσε η Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων του INTOSAI, στην οποία συμμετέχουν τα ΑΟΕ ορισμένων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης)

Χρήστες

6.3 Οι χρήστες των δημοσιονομικών καταστάσεων μπορούν να διακριθούν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- α. πολιτικοί, οι οποίοι ενεργούν είτε ως νομοθέτες είτε ως αρχή αρμόδια για τη

χορήγηση απαλλαγής. Οι πολιτικοί είναι οι κυριότεροι χρήστες των δημοσιονομικών καταστάσεων, στους οποίους αναφέρεται το σημείο 6.2, περίπτωση α) ανωτέρω. Αυτό μπορεί να αποδοθεί στο γεγονός ότι, κατά κανόνα, είναι αυτοί που καλούνται να νομοθετήσουν σχετικά με τη φύση των οικονομικών πληροφοριών που θα υποχρεούνται να δημοσιεύουν οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα. Καθήκον του εκάστοτε οργανισμού είναι να παρέχει, και με τη βοήθεια εξωτερικών συμβούλων εάν χρειαστεί, τις ζητούμενες πληροφορίες. Ο ρόλος των ΑΟΕ είναι να γνωμοδοτούν σχετικά με τις δημοσιονομικές καταστάσεις, δηλαδή να εξακριβώνουν εάν αυτές έχουν επιτύχει τους στόχους τους σύμφωνα με τους ισχύοντες κανονισμούς για την κατάρτιση και παρουσίασή τους·

- β. το ευρύ κοινό·
- γ. το προσωπικό των οργανισμών που ασχολείται με την κατάρτιση των δημοσιονομικών καταστάσεων·
- δ. εξωτερικοί εταίροι με τους οποίους διενεργούνται δοσοληψίες, όπως οι πιστωτές, οι προμηθευτές και οι πελάτες·
- ε. οικονομολόγοι, πολιτικοί αναλυτές και ομάδες με ειδικά ενδιαφέροντα·
- στ. τα μέσα μαζικής ενημέρωσης.

(Σημείωση: τα σημεία α και δ έως στ έχουν αντιγραφεί από το δελτίο αριθ. 1, *Χρήστες των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους+, που δημοσίευσε η Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων του INTOSAI)

6.4 Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, η Επιτροπή καταρτίζει δημοσιονομικές καταστάσεις που αφορούν την εκτέλεση του κοινοτικού προϋπολογισμού από τα κράτη μέλη και τις υπηρεσίες της ίδιας της Επιτροπής. Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει αυτές τις δημοσιονομικές καταστάσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται στη συνέχεια από την αρχή που είναι αρμόδια για τη χορήγηση απαλλαγής. Ο ιδιάζων χαρακτήρας αυτής της κατάστασης οφείλεται στο γεγονός ότι τα κράτη μέλη διαχειρίζονται ένα σημαντικό μέρος από το ποσό των δαπανών. Ως εκ τούτου, ο ρόλος που καλούνται να διαδραματίσουν τα ΑΟΕ των κρατών μελών είναι σημαντικός, καθώς μπορούν να συμβάλουν στη βελτίωση των δημοσιονομικών καταστάσεων των Κοινοτήτων δραστηριοποιούμενα σε εθνικό επίπεδο όσον αφορά τη λογιστική πρακτική.

6.5 Από τα προηγούμενα σημεία προκύπτει ότι οι απαιτήσεις αυτών των διαφόρων κατηγοριών ποικίλλουν σε μεγάλο βαθμό όσον αφορά την ποσότητα των πληροφοριών, τη διεξοδικότητα ή την τεχνική πολυπλοκότητα. Οι δημοσιονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν σε κάθε κατηγορία τις πληροφορίες που χρειάζεται: οι μορφές αυτής της πληροφόρησης μπορεί να κυμαίνονται από την απλή ενημέρωση του μέσου πολίτη για τις δραστηριότητες ενός δημόσιου οργανισμού μέχρι την αποτίμηση της επίτευξης λεπτομερώς καθορισθέντων στόχων από πολιτικούς ή από οικονομολόγους, και την άσκηση εξουσίας στο πλαίσιο της διαδικασίας για τη χορήγηση απαλλαγής από την αρμόδια αρχή. Ο εξωτερικός ελεγκτής, στο πλαίσιο του συμβουλευτικού ρόλου του/της, βοηθά στην προσπάθεια να εξασφαλιστεί ότι οι δημοσιονομικές καταστάσεις είναι προσαρμοσμένες στις προσδοκίες των χρηστών τους.

Περιεχόμενο και μορφή

- 6.6 Πριν μελετηθεί το θέμα του περιεχομένου και της μορφής των ίδιων των δημοσιονομικών καταστάσεων, πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα της *μονάδας που συντάσσει έκθεση+, δηλαδή του συνόλου των δραστηριοτήτων που πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά στις δημοσιονομικές καταστάσεις. Η μονάδα που συντάσσει έκθεση μπορεί να έχει ευρεία βάση και να περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες ή τους οργανισμούς που ελέγχονται από το δημόσιο ή ανήκουν στην κυριότητά του, ή αντιθέτως να καλύπτει μόνο μία ιδιαίτερη δραστηριότητα ή έναν συγκεκριμένο οργανισμό. Ο ελεγκτής πρέπει να εξακριβώσει εάν η μονάδα που συντάσσει έκθεση ορίζεται πραγματικά με κατάλληλο και σχετικό τρόπο, διότι από αυτό το στοιχείο καθορίζεται όχι μόνο το είδος των πληροφοριών που θα περιληφθούν στις δημοσιονομικές καταστάσεις αλλά και η μέθοδος ενοποίησης ή συνδυασμού των διαφόρων λογαριασμών που έχουν επιλεγεί για την κατάρτιση αυτών των δημοσιονομικών καταστάσεων.
- 6.7 Οι δημοσιονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα σύνολο που αναλύεται στα ακόλουθα μέρη:
- α. λογαριασμό διαχείρισης (απολογισμό) ή λογαριασμό εισπράξεων και πληρωμών (στα αγγλικά καλείται revenue and expenditure account ή receipts and payments account, και στα γαλλικά compte de gestion). Αυτός περιλαμβάνει, όπου είναι δυνατόν, μια ανάλυση των εσόδων κατά πηγή, των δαπανών κατά πρόγραμμα ή δραστηριότητα, καθώς και μια ανάλυση σχετικά με τη χρησιμοποίηση των διαφόρων ειδών πιστώσεων και τις διακυμάνσεις των αποθεματικών·
 - β. ισολογισμό, στον οποίο περιλαμβάνονται τα στοιχεία ενεργητικού, τα στοιχεία παθητικού και η κατάσταση αποθεματικών·
 - γ. κατάσταση ταμειακής κίνησης, με την οποία τεκμηριώνονται οι πηγές και η διάθεση των κεφαλαίων·
 - δ. προσάρτημα παρατηρήσεων, το οποίο περιλαμβάνει μια περιγραφή των λογιστικών αρχών και μεθόδων που ακολουθήθηκαν, καθώς και όλες τις πληροφορίες που παρέχουν στον χρήστη τη δυνατότητα να κατανοήσει τις δημοσιονομικές καταστάσεις και να σχηματίσει άποψη. Ορισμένα ειδικά στοιχεία, όπως είναι τα έκτακτα γεγονότα ή οι έκτακτες πράξεις ή τα στοιχεία που αφορούν προγενέστερα οικονομικά έτη, τα γεγονότα που έλαβαν χώρα μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ισολογισμού και τα μη βεβαιωμένα κέρδη ή ζημίες πρέπει να διευκρινίζονται στο προσάρτημα, εάν θεωρούνται τόσο σημαντικά ώστε η παράλειψη δημοσίευσής τους θα μείωνε την ικανότητα των χρηστών να κατανοήσουν τις δημοσιονομικές καταστάσεις, να τις αξιολογήσουν ορθά και να λάβουν συνετές αποφάσεις βάσει των πληροφοριών που αυτές περιέχουν·
 - ε. άλλο επεξηγηματικό υλικό, ανάλογα με την περίπτωση, στο οποίο μπορούν να περιλαμβάνονται δείκτες απόδοσης.
- 6.8 Οι δημοσιονομικές καταστάσεις πρέπει να αναφέρουν σαφώς το νόμισμα και τις

μονάδες (χιλιάδες ή εκατομμύρια) με βάση τις οποίες καταρτίστηκαν, την ημερομηνία κλεισίματος των λογαριασμών και τη λογιστική περίοδο. Σκόπιμο είναι επίσης να παρέχουν οι δημοσιονομικές καταστάσεις πληροφορίες για δύο διαδοχικές περιόδους με δύο διαδοχικές ημερομηνίες κλεισίματος, προκειμένου να διευκολύνεται η σύγκριση των πληροφοριών και να αποτιμάται με αριθμούς η εξέλιξη της οικονομικής κατάστασης και της απόδοσης της μονάδας που συντάσσει έκθεση.

Ποιοτικά χαρακτηριστικά των δημοσιονομικών καταστάσεων

- 6.9 Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που καθιστούν χρήσιμες για τους αναγνώστες τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις δημοσιονομικές καταστάσεις. Τα κυριότερα χαρακτηριστικά είναι η σαφήνεια, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα. Αυτές οι έννοιες ορίζονται λεπτομερώς στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3** της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής εφαρμογής.
7. Μηχανισμός εσωτερικού ελέγχου
- 7.1 Η ύπαρξη λογιστικής βάσης, λογιστικών αρχών και σαφώς καθορισμένων δημοσιονομικών καταστάσεων που είναι προσαρμοσμένες στις δραστηριότητες και τις υποχρεώσεις του οργανισμού δεν αρκεί για να εξασφαλιστεί η αξιοπιστία των δημοσιονομικών καταστάσεων που καταρτίζει ένας οργανισμός και/ή η καλή ποιότητα της δημοσιονομικής διαχείρισης. Είναι εξίσου σημαντικό για τον οργανισμό να εφαρμόζει και να διατηρεί έναν υψηλής ποιότητας μηχανισμό εσωτερικού ελέγχου.
- 7.2 Ο εσωτερικός έλεγχος καθορίζεται από, και υπό την ευθύνη της διοίκησης της ελεγχόμενης μονάδας. Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως το σύνολο των πολιτικών και διαδικασιών που έχει σχεδιάσει και θέσει σε εφαρμογή η διοίκηση μιας μονάδας προκειμένου να εξασφαλίσει:
- την οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική επίτευξη των στόχων της μονάδας·
 - την τήρηση των εξωτερικών κανόνων (νόμων, κανονισμών) και των πολιτικών της διοίκησης·
 - τη διασφάλιση των στοιχείων ενεργητικού και των πληροφοριών·
 - την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης και του σφάλματος· και
 - την ποιότητα των λογιστικών βιβλίων και την έγκαιρη έκδοση αξιόπιστων οικονομικών και διαχειριστικών πληροφοριών.
- 7.3. Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου εκτείνεται και πέραν των αυστηρά λογιστικών και οικονομικών εκτιμήσεων και περιλαμβάνει δύο στοιχεία, το ελεγκτικό περιβάλλον και τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου. Αυτά επεξηγούνται περαιτέρω

στα σημεία 2.1 - 2.5 της κατευθυντήριας γραμμής αριθ. 21, ΑΑξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου και δοκιμαστικοί έλεγχοι@.

7.4 Τα ακόλουθα σημεία υποδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο τα ΑΟΕ μπορούν να συνδράμουν τις αρμόδιες αρχές στην προσπάθεια να συνεισφέρουν ουσιαστικά στην εξασφάλιση της ποιότητας του μηχανισμού εσωτερικού ελέγχου:

- α. *ανάλυση του ελεγκτικού περιβάλλοντος του οργανισμού*: τα ΑΟΕ μπορούν να αξιολογήσουν την ποιότητα του ελεγκτικού περιβάλλοντος ενός οργανισμού, εξετάζοντας την πλήρωση κριτηρίων που αντιστοιχούν στη βέλτιστη πρακτική όσον αφορά την οργάνωση και τη διοίκηση.
- β. *λεπτομερής ανάλυση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου*: αυτή η ανάλυση αφορά τις διαδικασίες που οδηγούν στην κατάρτιση και παρουσίαση των δημοσιονομικών καταστάσεων με τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στο σημείο 6.9.
- γ. *ποιότητα της επικοινωνίας*: τα ΑΟΕ πρέπει να βεβαιωθούν ότι μπορούν να επικοινωνήσουν αποτελεσματικά με τους ελεγχόμενους οργανισμούς, προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή τους στα προβλήματα και τις αδυναμίες που εντοπίστηκαν κατά την αξιολόγηση των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου και την ανάλυση των δημοσιονομικών καταστάσεων.
- δ. *επισήμανση της ορθής πρακτικής όσον αφορά τον μηχανισμό εσωτερικού ελέγχου*: τα ΑΟΕ μπορούν να εντοπίσουν παραδειγματικές περιπτώσεις ορθής πρακτικής και να τις διαδώσουν εντός και εκτός των ελεγχόμενων οργανισμών με έγγραφες εκθέσεις, σεμινάρια, εκδόσεις κλπ.

8. Διενέργεια εσωτερικού ελέγχου

8.1 Τέλος, η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει και αυτή άμεσα την ποιότητα των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου και των λογιστικών πρακτικών του οργανισμού. Η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου είναι μια ελεγκτική άσκηση που εκτελείται από κάποιον οργανισμό με ευθύνη των υψηλότερων ιεραρχικά βαθμίδων του. Οι σχετικές εργασίες περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, την εξέταση, την αξιολόγηση και την παρακολούθηση της καταλληλότητας και της αποτελεσματικότητας των συστημάτων που άπτονται της λογιστικής και των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου. Σε ορισμένες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ένα μέρος των εργασιών εσωτερικού ελέγχου μπορεί να διενεργηθεί από φορείς όπως η Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου ή η Γενική Οικονομική Επιθεώρηση. Η διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει κατά κύριο λόγο τους ακόλουθους τομείς:

- α. επιθεώρηση των λογιστικών συστημάτων και των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου.
- β. εξέταση των οικονομικών και διαχειριστικών πληροφοριών.
- γ. επιθεώρηση των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου που αφορούν την οικονομία, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των ενεργειών, καθώς και της ποιότητας των λειτουργιών ελέγχου μη δημοσιονομικού

- δ. χαρακτήρα·
επιθεώρηση του σύννομου χαρακτήρα των ενεργειών σε σχέση με το γενικό νομοθετικό πλαίσιο και με τη λογιστική και οικονομική νομοθεσία.

8.2 Στο πλαίσιο των ανωτέρω, η συνεργασία μεταξύ ΑΟΕ και υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αποδειχθεί επωφελής, δεδομένου ότι σε πολλές περιπτώσεις τα καθήκοντα που ασκούν και οι δύο πλευρές αλληλοσυμπληρώνονται. Ωστόσο, τα ΑΟΕ πρέπει να λάβουν υπόψη το γεγονός ότι οι στόχοι των δύο πλευρών αλληλεπικαλύπτονται εν μέρει και καλό είναι να βεβαιώνονται για την ποιότητα του έργου που επιτελείται κατά τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου. Όσον αφορά αυτό το τελευταίο σημείο, πληροφορίες μπορούν να αντληθούν από την κατευθυντήρια γραμμή αριθ. 24, *Χρησιμοποίηση της εργασίας άλλων ελεγκτών και εμπειρογνομόνων+. Αυτή η συνεργασία μεταξύ ΑΟΕ και υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου μπορεί να λάβει άλλες μορφές: συμμετοχή από κοινού με τις αρμόδιες αρχές (τα οικεία Υπουργεία, τη Γενική Οικονομική Επιθεώρηση κλπ.) στην προώθηση εργασιακών προτύπων (ποιότητα, ελεγκτικά πρότυπα κλπ.), ή υποστήριξη και παροχή συμβουλών σχετικά με το θέμα της επαγγελματικής κατάρτισης, τις μεθόδους εργασίας κλπ.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

Βάσεις λογιστικής και σύνταξη συναφών δημοσιονομικών εκθέσεων

Οι τέσσερις βάσεις της λογιστικής και οι σχετικές δημοσιονομικές εκθέσεις που χρησιμοποιούνται στις περισσότερες περιπτώσεις μπορούν να περιγραφούν μέσω των ακόλουθων ορισμών ⁽¹⁾:

- α. ταμειακή βάση: λογιστική μέθοδος με την οποία τα έσοδα δεν καταχωρούνται στους λογαριασμούς παρά μόνο μετά την πραγματική είσπραξη των χρημάτων, ενώ οι δαπάνες δεν καταχωρούνται παρά μόνο μετά την πραγματική εκταμίευση των χρημάτων. Οι δημοσιονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με γνώμονα αυτή τη βάση αναφέρουν τα μετρητά που εισπράχθηκαν και εκταμιεύθηκαν κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου (του οικονομικού έτους), καθώς και το ταμειακό υπόλοιπο στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- β. τροποποιημένη ταμειακή βάση: μέθοδος με την οποία επεκτείνεται η ακολουθούμενη διαδικασία στο πλαίσιο της ταμειακής βάσης, προσθέτοντας στην περίοδο αναφοράς της συντασσόμενης δημοσιονομικής έκθεσης τις εισπράξεις σε μετρητά και τις πληρωμές σε μετρητά που εντάσσονται στη σχετική οικονομική περίοδο, αλλά πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης χρονικής περιόδου μετά το τέλος της εξεταζόμενης οικονομικής περιόδου. Για μια περίοδο αναφοράς της συντασσόμενης δημοσιονομικής έκθεσης που καλύπτει τους δώδεκα μήνες από την 1η Ιανουαρίου έως την 31η Δεκεμβρίου του έτους ν, η τροποποιημένη ταμειακή βάση θα συμπεριλάβει όλες τις εισπράξεις σε μετρητά και όλες τις πληρωμές σε μετρητά που αφορούν πράξεις ή γεγονότα εντασσόμενα μεν σε αυτό το έτος ν, αλλά πραγματοποιούμενα κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου 15 ημερών, λόγου χάρη, μετά τη λήξη του έτους ν, δηλαδή μέχρι τις 15 Ιανουαρίου του έτους ν+1. Οι δημοσιονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στις 31 Δεκεμβρίου του έτους ν με γνώμονα αυτή τη βάση αναφέρουν, εκτός από τα μετρητά στο ταμείο κατά την έναρξη και κατά τη λήξη της περιόδου, και τα μετρητά που εισπράχθηκαν και εκταμιεύθηκαν κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου των 15 ημερών, καταχωρώντας τα στα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αντίστοιχα. Η καθορισμένη περίοδος για την καταχώρηση των εισπράξεων μπορεί να διαφέρει από εκείνη που χρησιμοποιείται για τις πληρωμές, ενώ μερικές φορές καταχωρούνται μόνο οι πληρωμές.
- γ. τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση: μέθοδος με την οποία οι πράξεις ή τα γεγονότα καταχωρούνται κατά τον χρόνο που πραγματοποιούνται ή λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης ή εκταμίευσης των μετρητών. Με τη μέθοδο αυτή, που συχνά αποκαλείται λογιστική των *εκταμιεύσεων*, το ενδιαφέρον εστιάζεται στην προσπάθεια να μετρηθεί και να καταγραφεί το κόστος των αγαθών και των υπηρεσιών που *αποκτήθηκαν*

κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς της συντασσόμενης έκθεσης. Τα έσοδα αντικατοπτρίζουν ποσά που έχουν καταστεί απαιτητά κατά τη διάρκεια της περιόδου. Τα καταγραφόμενα στοιχεία ενεργητικού περιλαμβάνουν τα μετρητά, τις απαιτήσεις σε μετρητά (όπως εισπρακτέους λογαριασμούς και δάνεια), καθώς και τις επενδύσεις. Τα στοιχεία παθητικού περιλαμβάνουν τις βραχυπρόθεσμες οφειλές, ληξιπρόθεσμες και δεδουλευμένες, μαζί με τα δάνεια από τις χρηματοπιστωτικές αγορές και τις εισφορές στα συνταξιοδοτικά ταμεία των υπαλλήλων.

- δ. δεδουλευμένη βάση: μέθοδος που συχνά αποκαλείται λογιστική των *εξόδων* ή βάση πλήρους οροθέτησης και είναι παρεμφερής με την τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση που περιγράφεται ανωτέρω. Κύριο στόχο της αποτελεί η μέτρηση και καταγραφή του κόστους των αγαθών και υπηρεσιών που *αναλώθηκαν* κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς της συντασσόμενης έκθεσης. Τα καταγραφόμενα στοιχεία ενεργητικού περιλαμβάνουν επίσης φυσικά περιουσιακά στοιχεία (όπως γήπεδα, κτίρια και εξοπλισμό), των οποίων η ανάλωση μετριέται με βάση την απόσβεση που χρεώνεται στον λογαριασμό διαχείρισης, καθώς και έξοδα επομένων χρήσεων. Επιπλέον, οι μακροπρόθεσμες μισθώσεις κεφαλαιουχικού εξοπλισμού και τα έσοδα επομένων χρήσεων αναφέρονται ως στοιχεία παθητικού. Τα έσοδα αντικατοπτρίζουν πάντοτε τα ποσά που έχουν καταστεί απαιτητά κατά τη διάρκεια της περιόδου.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

Οι λογιστικές αρχές που απαριθμούνται στην τέταρτη οδηγία του Συμβουλίου (ΕΟΚ)

Στο άρθρο 31, παράγραφος 1, της τέταρτης οδηγίας του Συμβουλίου ⁽¹⁾ παρουσιάζεται μια σειρά γενικών αρχών με βάση τις οποίες πρέπει να γίνεται η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζουν στους ετήσιους λογαριασμούς τους ορισμένα είδη εταιρειών. Το κείμενο αυτού του άρθρου έχει ως εξής:

*1. Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι τα ποσά που εμφανίζονται στους ετήσιους λογαριασμούς προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τις κατωτέρω γενικές αρχές:

- α) Η εταιρεία τεκμαίρεται ότι συνεχίζει τις δραστηριότητές της·
- β) Οι μέθοδοι αποτιμήσεως πρέπει να μη μεταβάλλονται από μια χρήση σε άλλη·
- γ) Η αποτίμηση πρέπει να γίνεται με σύνεση και ιδιαίτερα:
 - αα) στη χρήση πρέπει να περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν,
 - ββ) πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλοι οι κίνδυνοι που είναι δυνατό να προβλεφθούν και όλες οι ζημίες που μπορεί να προκύψουν στη διάρκεια της χρήσεως ή σε προηγούμενη, έστω και αν τέτοιοι κίνδυνοι ή ζημίες έγιναν αντιληπτοί στο χρονικό διάστημα που είναι μεταξύ του τέλους της χρήσεως και της ημερομηνίας συντάξεως του ισολογισμού,
 - γγ) πρέπει να υπολογίζονται αποσβέσεις, άσχετα αν το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι κέρδος ή ζημία·
- δ) Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη έσοδα και έξοδα που αφορούν τη χρήση, ανεξάρτητα από την ημερομηνία εισπράξεως των εσόδων και την πληρωμή των εξόδων·
- ε) Το περιεχόμενο των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού πρέπει να αποτιμάται χωριστά·
- στ) Το άνοιγμα του ισολογισμού κάθε χρήσεως πρέπει να συμφωνεί με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης.

2. Παρεκκλίσεις από τις αρχές αυτές επιτρέπονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Κάθε τέτοια παρέκκλιση θα αναγράφεται στο προσάρτημα, θα αιτιολογείται και θα γίνεται εκτίμηση της επιδράσεώς της στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις, την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα.+

Οι προαναφερθείσες αρχές είναι παρεμφερείς με αυτές που διατυπώθηκαν στα σημεία 5.1 Β 5.4 του κυρίως κειμένου της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής εφαρμογής. Όσον αφορά το ανωτέρω σημείο δ της παραγράφου 1, η δεδουλευμένη βάση στην οποία αναφέρεται παρουσιάζεται στο **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1**, σημείο δ, της παρούσας κατευθυντήριας γραμμής εφαρμογής. Ωστόσο, στα σημεία 5.1 Β 5.4 του κυρίως κειμένου περιλαμβάνονται δύο αρχές που δεν απαριθμούνται στον ανωτέρω κατάλογο: η ουσία υπεράνω του τύπου και η αναφορά του ουσιώδους, των οποίων η σημασία απέκτησε μεγαλύτερο βάρος στην Ευρώπη από το 1978 που εκδόθηκε αυτή η οδηγία.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3

Ποιοτικά χαρακτηριστικά των δημοσιονομικών καταστάσεων

Οι δημοσιονομικές καταστάσεις πρέπει να διαθέτουν ορισμένες ιδιότητες που καθιστούν χρήσιμες για τους αναγνώστες τους τις πληροφορίες που περιέχουν. Αυτά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά, σύμφωνα με το δελτίο αριθ. 3 *Ποιοτικά χαρακτηριστικά των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους+ που δημοσίευσε η Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων του INTOSAI ⁽¹⁾, είναι τα εξής:

- α. κατανοητές: οι πληροφορίες πρέπει να γίνουν αντιληπτές προτού καταστεί δυνατή η χρησιμοποίησή τους. Οι δημοσιονομικές εκθέσεις του κράτους πρέπει να περιέχουν πληροφορίες εμφανιζόμενες με σαφήνεια και απλότητα. Οι εξαιρετικά λεπτομερείς και υπερβολικά περίπλοκες συνθέσεις εκθέσεων πρέπει να αποφεύγονται· τα διαγράμματα και οι γραφικές παραστάσεις πρέπει να χρησιμοποιούνται σε κάθε ευκαιρία. Η ερμηνευτική ανάλυση πρέπει όχι μόνο να είναι ακριβής, αλλά και να διατυπώνεται με σαφήνεια και, στο μέτρο που αυτό είναι δυνατό, να συντάσσεται σε απλή γλώσσα χωρίς τεχνικούς όρους. Αυτό επιβάλλεται ιδίως όταν πρόκειται για τη γνωστοποίηση περίπλοκων πληροφοριών και ερμηνειών. Πρέπει επίσης να λαμβάνεται μέριμνα για την αποφυγή παραπλανητικών μορφών παρουσίασης που οφείλονται στην υπεραπλούστευση ή την παράλειψη των λεπτομερειών.
- β. συναφείς: οι πληροφορίες είναι συναφείς εφόσον βοηθούν εκείνους που τις χρησιμοποιούν στην άσκηση των δραστηριοτήτων τους. Οι συντάκτες των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις δραστηριότητες και τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών όταν αποφασίζουν ποια είναι τα συναφή στοιχεία που θα περιλάβουν στην έκθεση. Η συνάφεια είναι συνισταμένη πολλών από τα υπόλοιπα ποιοτικά χαρακτηριστικά που εκτίθενται σε αυτή τη δήλωση. Για παράδειγμα, εάν οι πληροφορίες δεν δοθούν εγκαίρως, ενδέχεται να μην είναι συναφείς. Οι εκθέσεις πρέπει να καλύπτουν όλο το είδος και το εύρος των δημοσιονομικών δραστηριοτήτων που παρουσιάζονται.
- γ. αξιόπιστες: οι αξιόπιστες πληροφορίες μεταφέρουν πιστά τα στοιχεία που εξ ορισμού μεταφέρουν. Είναι ακριβείς με κάποια αποδεκτά περιθώρια ανοχής, απροκατάληπτες, πλήρεις και επαληθεύσιμες. Η αξιοπιστία δεν συνεπάγεται ακρίβεια ή απόλυτη βεβαιότητα. Για παράδειγμα, οι δημοσιονομικές εκθέσεις του κράτους είναι δυνατόν να περιλαμβάνουν εκτιμήσεις για οφειλόμενα ποσά σε εξωτερικούς τρίτους, τα οποία δεν είναι γνωστά με βεβαιότητα, αλλά υπάρχει μεγάλη πιθανότητα οφειλής τους. Οι εκθέσεις αυτές πρέπει να γνωστοποιούν, στον βαθμό που αυτό είναι δυνατό, όλες τις σημαντικές παραδοχές και αβεβαιότητες.
- δ. ουσιώδεις: οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις στον βαθμό που θα ήταν δυνατό να αναμένεται λογικά ότι θα επηρεάσουν τις δραστηριότητες εκείνων που τις χρησιμοποιούν. Ένα στοιχείο μπορεί να είναι ουσιώδες λόγω του μεγέθους του ή

λόγω της φύσης του. Η έννοια του ουσιώδους είναι θέμα κρίσεως. Οι παράγοντες που οι συντάκτες και οι ελεγκτές των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους μπορεί να επιθυμούν να εξετάσουν κατά τον προσδιορισμό του ουσιώδους ενδέχεται να περιλαμβάνουν: τη σκοπιμότητα της έκθεσης, τις δραστηριότητες των χρηστών και τη φύση, όπως και το είδος, των πληροφοριών που χρειάζονται για να λάβουν αποφάσεις και να αποδώσουν λογαριασμό, καθώς και τη φύση της ίδιας της μονάδας.

- ε. έγκαιρες: οι δημοσιονομικές εκθέσεις του κράτους πρέπει να δημοσιεύονται σε αρκετά σύντομο χρονικό διάστημα μετά την παρέλευση των γεγονότων στα οποία αναφέρονται, προκειμένου να βοηθούνται οι χρήστες στην άσκηση των δραστηριοτήτων τους. Η έγκαιρη παρουσίαση δεν καθιστά από μόνη της χρήσιμες τις πληροφορίες. Ωστόσο, η πάροδος του χρόνου μετά τα γεγονότα που περιγράφονται απομειώνει συνήθως τη χρησιμότητα. Μια έγκαιρη, αλλά και ρεαλιστική, εκτίμηση μπορεί να είναι πιο χρήσιμη από μια επακριβή πληροφορία που παρέχεται με πολύμηνη καθυστέρηση.
- στ. συνεπείς: για να είναι κατανοητές οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται σε μια δημοσιονομική έκθεση του κράτους ή σε σειρά εκθέσεων, πρέπει να παρουσιάζονται στην ίδια λογιστική βάση, όσο αυτό είναι δυνατό. Η συνέπεια δίνει την ευχέρεια σε αυτούς που χρησιμοποιούν δημοσιονομικές εκθέσεις ή σειρές εκθέσεων σχετικά με ένα κράτος να κινούνται με άνεση και εμπιστοσύνη από τις συνολικές στις επιμερισμένες παρουσιάσεις πληροφοριών, αλλά και από τη μία έκθεση στην άλλη. Σε περίπτωση που η βάση της λογιστικής και η παρουσίαση αλλάξει από τη μία λογιστική περίοδο στην άλλη επειδή, για παράδειγμα, υιοθετήθηκε μια καταλληλότερη λογιστική πολιτική ή πρότυπο, το γεγονός αυτό και οι επιπτώσεις του για τη δημοσιονομική έκθεση πρέπει να επισημανθούν και να εξηγηθούν με σαφήνεια.
- ζ. συγκρίσιμες: οι πληροφορίες είναι συγκρίσιμες όταν αυτοί που τις χρησιμοποιούν είναι σε θέση να διακρίνουν ομοιότητες και διαφορές, είτε μεταξύ δύο ή περισσότερων μονάδων του δημοσίου σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή, είτε στο πλαίσιο μίας μονάδας με την πάροδο του χρόνου. Όπως και για το θέμα της συνέπειας, η βάση της λογιστικής και η παρουσίαση, καθώς και οι επιπτώσεις από τυχόν αλλαγές από τη μία περίοδο στην άλλη πρέπει να επισημαίνονται και να εξηγούνται με σαφήνεια.

Το δελτίο αριθ. 3, *Ποιοτικά χαρακτηριστικά των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους+, επισημαίνει επίσης ότι, κατά την εφαρμογή αυτών των χαρακτηριστικών, οι συντάκτες και οι ελεγκτές των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους θα πρέπει να ενεργήσουν κατά την επαγγελματική κρίση τους, να εκτιμήσουν τα οφέλη και το κόστος, να σταθμίσουν τη σημασία που πρέπει να αποδοθεί σε καθένα από τα χαρακτηριστικά, να δώσουν το προβάδισμα στην ουσία έναντι του τύπου και να κινηθούν με σύνεση.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4

Γλωσσάριο ⁽¹⁾

**δεδουλευμένη
βάση:**

η μέθοδος λογιστικής καταχώρησης των πράξεων, με την οποία τα έσοδα καταχωρούνται κατά τον χρόνο που δημιουργούνται και οι δαπάνες καταχωρούνται κατά τον χρόνο που πραγματοποιούνται, ασχέτως εάν έχει γίνει ή όχι ο τελικός διακανονισμός των πράξεων με την είσπραξη ή την εκταμίευση μετρητών.

**περιουσιακά
στοιχεία:**

αντικείμενα αξίας, των οποίων η νόμιμη κυριότητα ανήκει στο κράτος (ή στη μονάδα του δημόσιου τομέα).

ισολογισμός:

δημοσιονομική κατάσταση όπου εμφανίζονται όλα όσα ανήκουν στην κυριότητα του κράτους (ή της μονάδας του δημόσιου τομέα), δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία του/της, και όλα όσα οφείλει το κράτος (ή η μονάδα του δημόσιου τομέα), δηλαδή οι υποχρεώσεις του/της, σε δεδομένη χρονική στιγμή.

ταμειακή βάση: η μέθοδος λογιστικής καταχώρησης των πράξεων, με την οποία τα έσοδα καταχωρούνται μόνο μετά την είσπραξη μετρητών και οι δαπάνες καταχωρούνται μόνο μετά την εκταμίευση μετρητών.

υποχρεώσεις:

ποσά που από νομική άποψη θα πρέπει να καταβληθούν στο μέλλον, ως απόρροια γεγονότων και οικονομικών πράξεων που έλαβαν χώρα στο παρελθόν (π.χ. βραχυπρόθεσμοι χρεωστικοί λογαριασμοί και δεδουλευμένες οφειλές που έχουν καταχωρηθεί λογιστικά, υποχρεώσεις από συνταξιοδοτικές εισφορές για τους υπαλλήλους, κρατικό δανεισμό κλπ.)

**μονάδα που
συντάσσει έκθεση:**

τα όρια του κράτους (ή της μονάδας του δημόσιου τομέα, σε χαμηλότερο επίπεδο) για τους σκοπούς της σύνταξης δημοσιονομικής έκθεσης, εντός των οποίων όλα τα ποικιλόμορφα οργανικά τμήματα του κράτους (ή της μονάδας του δημόσιου τομέα) είναι πλήρως ενοποιημένα.

**πλεόνασμα ή
έλλειμμα:**

η διαφορά μεταξύ εσόδων και δαπανών (πλεόνασμα προκύπτει όταν τα έσοδα υπερβαίνουν τις δαπάνες, ενώ έλλειμμα προκύπτει όταν οι δαπάνες υπερβαίνουν τα έσοδα).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 5

Κατάλογος εγγράφων αναφοράς και άλλων ενδιαφερόντων εντύπων

INTOSAI

- B Ελεγκτικά πρότυπα (Επιτροπή Ελεγκτικών Προτύπων)
- B Πλαίσιο λογιστικών προτύπων (Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων)
 - B Δελτίο αριθ. 1 *Χρήστες των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους+
 - B Δελτίο αριθ. 2 *Στόχοι των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους+
 - B Δελτίο αριθ. 3 *Ποιοτικά χαρακτηριστικά των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους+
 - B Δελτίο αριθ. 4 *Επίτευξη των στόχων των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους+
 - B Μελέτη *Χρήστες των δημοσιονομικών εκθέσεων του κράτους και οικονομικές πληροφορίες που παρέχουν οι κυβερνήσεις+

ΟΔΗΓΙΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ

- B Τέταρτη οδηγία του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 βασιζόμενη στο άρθρο 54, παράγραφος 3, περίπτωση ζ) της συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών (αριθ. 78/660/ΕΟΚ) (ειδική έκδοση της ΕΕ στην ελληνική γλώσσα, κεφάλαιο 6, τόμος 2, σ. 17)

IFAC (ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ)

- B Οδηγίες (Επιτροπή Δημόσιου Τομέα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών)
 - B Οδηγία αριθ. 1 *Σύνταξη δημοσιονομικών εκθέσεων από επιχειρήσεις του δημοσίου+
- B Μελέτες (Επιτροπή Δημόσιου Τομέα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών)
 - B Μελέτη αριθ. 1 *Σύνταξη δημοσιονομικών εκθέσεων από τις κρατικές αρχές+
 - B Μελέτη αριθ. 2 *Στοιχεία των δημοσιονομικών καταστάσεων των κρατικών αρχών+
 - B Μελέτη αριθ. 5 *Ορισμός και καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων+
 - B Μελέτη αριθ. 6 *Λογιστική απεικόνιση και καταγραφή των υποχρεώσεων στο πλαίσιο έκθεσης+
 - B Μελέτη αριθ. 7 *Σύνταξη εκθέσεων απόδοσης από επιχειρήσεις του δημοσίου+
 - B Μελέτη αριθ. 8 *Η μονάδα του δημοσίου που συντάσσει δημοσιονομική έκθεση+
 - B Μελέτη αριθ. 9 *Ορισμός και καταχώρηση εσόδων+
 - B Μελέτη αριθ. 10 *Ορισμός και καταχώρηση εξόδων/δαπανών+

IASC (ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ)

- B *Πλαίσιο για την κατάρτιση και την παρουσίαση δημοσιονομικών καταστάσεων+ (Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων)
- B Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθ. 1 *Η γνωστοποίηση (μέσω των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων) των ακολουθούμενων λογιστικών αρχών ή μεθόδων+ (Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων)
- B Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθ. 18 *Η καταχώρηση εσόδων στους λογαριασμούς αποτελεσμάτων+ (Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων)

GLOSSARY OF TERMS FROM INTOSAI AUDITING STANDARDS

(this glossary is reproduced from the INTOSAI Auditing Standards)

Accounting Control System	A series of actions which is considered to be part of the total internal control system concerned with realising the accounting goals of the entity. This includes compliance with accounting and financial policies and procedures, safeguarding the entity=s resources and preparing reliable financial reports.
Administrative Control System	A series of actions, being an integral part of the internal control system, concerned with administrative procedures needed to make managerial decisions, realise the highest possible economic and administrative efficiency and ensure the implementation of administrative policies, whether related to financial affairs or otherwise.
Audited Entity	The organisation, programme, activity or function subject to audit by the SAI.
Audit Evidence	Information that forms the foundation which supports the auditor=s or SAI=s opinions, conclusions or reports. Competent : information that is quantitatively sufficient and appropriate to achieve the auditing results ; and is qualitatively impartial such as to inspire confidence and reliability. Relevant : information that is pertinent to the audit objectives. Reasonable : information that is economical in that the cost of gathering it is commensurate with the result which the auditor or the SAI is trying to achieve.
Audit Mandate	The auditing responsibilities, powers, discretions and duties conferred on a SAI under the constitution or other lawful authority of a country.
Audit Objective	A precise statement of what the audit intends to accomplish and/or the question the audit will answer. This may include financial, regularity or performance issues.

Audit Procedures	Tests, instructions and details included in the audit programme to be carried out systematically and reasonably.
Audit Scope	The framework or limits and subjects of the audit.
Auditing Standards	Auditing standards provide minimum guidance for the auditor that helps determine the extent of audit steps and procedures that should be applied to fulfil the audit objective. They are the criteria or yardsticks against which the quality of the audit results are evaluated.
Constitutional	A matter which is permitted or authorised by, the fundamental law of a country.
Due Care	The appropriate element of care and skill which a trained auditor would be expected to apply having regard to the complexity of the audit task, including careful attention to planning, gathering and evaluating evidence, and forming opinions, conclusions and making recommendations.
Economy	Minimising the cost of resources used for an activity, having regard to the appropriate quality.
Effectiveness	The extent to which objectives are achieved and the relationship between the intended impact and the actual impact of an activity.
Efficiency	The relationship between the output, in terms of goods, services or other results, and the resources used to produce them.
Executive Branch of Government (Executive)	The branch of government which administers the law.
Field Standards	The framework for the auditor to systematically fulfil the audit objective, including planning and supervision of the audit, gathering of competent, relevant and reasonable evidence, and an appropriate study and evaluation of internal controls.
Financial Systems	The procedures for preparing, recording and reporting reliable information concerning financial transactions.
Findings, Conclusions and Recommendations	Findings are the specific evidence gathered by the auditor to satisfy the audit objectives ; conclusions are statements deduced by the auditor from those findings ; recommendations are courses of action suggested by the auditor relating to the audit objectives.

Fundamental	A matter becomes fundamental (sufficiently material) rather than material when its impact on the financial statements is so great as to render them misleading as a whole.
General Standards	The qualifications and competence, the necessary independence and objectivity, and the exercise of due care, which shall be required of the auditor to carry out the tasks related to the fields and reporting standards in a competent, efficient and effective manner.
Independence	The freedom of the SAI in auditing matters to act in accordance with its audit mandate without external direction or interference of any kind.
Internal Audit	The functional means by which the managers of an entity receive an assurance from internal sources that the processes for which they are accountable are operating in a manner which will minimise the probability of the occurrence of fraud, error or inefficient and uneconomic practices. It has many of the characteristics of external audit but may properly carry out the directions of the level of management to which it reports.
Internal Control	The whole system of financial and other controls, including the organisational structure, methods, procedures and internal audit, established by management within its corporate goals, to assist in conducting the business of the audited entity in a regular economic, efficient and effective manner ; ensuring adherence to management policies ; safeguarding assets and resources ; securing the accuracy and completeness of accounting records ; and producing timely and reliable financial and management information.
International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)	An international and independent body which aims at promoting the exchange of ideas and experience between Supreme Audit Institutions in the sphere of public financial control.
Legislature	The law making authority of a country, for example a Parliament.
Materiality and Significance (Material)	In general terms, a matter may be judged material if knowledge of it would be likely to influence the user of the financial statements or the performance audit report. Materiality is often considered in terms of value but the inherent nature or characteristics of an item or group of items may also render a matter material - for example,

	where the law or some other regulation requires it to be disclosed separately regardless of the amount involved. In addition to materiality by value and by nature, a matter may be material because of the context in which it occurs. For example, considering an item in relation to the overall view given by the accounts, the total of which it forms a part ; associated terms ; the corresponding amount in previous years. Audit evidence plays an important part in the auditor=s decision concerning the selection of issues and areas for audit and the nature, timing and extent of audit tests and procedures.
Opinion	The auditor=s written conclusions on a set of financial statements as the result of a financial or regularity audit.
Performance Audit	An audit of the economy, efficiency and effectiveness with which the audited entity uses its resources in carrying out its responsibilities.
Planning	Defining the objectives, setting policies and determining the nature, scope, extent and timing of the procedures and tests needed to achieve the objectives.
Postulates	Basic assumptions, consistent premises, logical principles and requirements which represent the general framework for developing auditing standards.
Public Accountability	The obligations of persons or entities, including public enterprises and corporations, entrusted with public resources to be answerable for the fiscal, managerial and programme responsibilities that have been conferred on them, and to report to those that have conferred these responsibilities on them.
Regularity Audit	Attestation of financial accountability of accountable entities, involving examination and evaluation of financial records and expression of opinions on financial statements ; attestation of financial accountability of the government administration as a whole ; audit of financial systems and transactions, including an evaluation of compliance with applicable statutes and regulations ; audit of internal control and internal audit functions ; audit of the probity and propriety of administrative decisions taken within the audited entity ; and reporting of any other matters arising from or relating to the audit that the SAI considers should be disclosed.

Report	The auditor=s written opinion and other remarks on a set of financial statements as the result of a financial or regularity audit or the auditor=s findings on completion of a performance audit.
Reporting Standards	The framework for the auditor to report the results of the audit, including guidance on the form and content of the auditor=s report.
Supervision	An essential requirement in auditing which entails proper leadership, direction and control at all stages to ensure a competent, effective link between the activities, procedures and tests that are carried out and the aims to be achieved.
Supreme Audit Institution (SAI)	The public body of a State which, however designated, constituted or organised, exercises by virtue of law, the highest public auditing function of that State.

