



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

**ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΓΙΑ ΣΤΕΛΕΧΗ (Ε – Μ.Β.Α.)**

Διπλωματική Εργασία

ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ

&

ΑΣΚΗΣΗ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ

Επιβλέπουσα καθηγήτρια:

Κα ΑΡΙΣΤΕΑ Κ. ΣΙΝΑΝΙΩΤΗ

Δρ. Ν. Δικηγόρος

Καθηγήτρια Εμπορικού Δικαίου του

Πανεπιστημίου Πειραιώς

Πολυξένη Α. Δημάνη

A.M. 1209

Πειραιάς, 2016



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΣΤΕΛΕΧΗ

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

(περιλαμβάνεται ως ξεχωριστή (δεύτερη) σελίδα στο σώμα της διπλωματικής εργασίας)

«Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, στη Διοίκηση Επιχειρήσεων για Στελέχη : E-MBA» με τίτλο «Ελεγκτικό Συνέδριο & Άσκηση Δημοσιονομικής Πολιτικής

.....
έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Υπογραφή Μεταπτυχιακής Φοιτήτριας

Όνοματεπώνυμο Δημάνη Πολυζένη

Ημερομηνία 9.11.2016

Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή

Σινανιώτη Αριστέα

Επιβλέπουσα/ Καθηγήτρια Παν/μίου Πειραιώς

Πέκκα-Οικονόμου Βικτωρία

Καθηγήτρια Παν/μίου Πειραιώς

Δελούκα-Ιγγλέση Κορνηλία

Καθηγήτρια Παν/μίου Πειραιώς

Στο γιο μου

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες

Περίληψη

Summary

Λέξεις κλειδιά

Συντομογραφίες

Εισαγωγή.....	1
Κεφάλαιο 1^ο :Το Ελληνικό Δημοσιονομικό Σύστημα.....	1
<u>1.1. Εισαγωγή.....</u>	<u>3</u>
<u>1.2. Ο εσωτερικός διοικητικός δημοσιονομικός έλεγχος.....</u>	<u>5</u>
1.2.1 Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και οι αποκεντρωμένες Υπηρεσίες Ελέγχου ως όργανα άσκησης του εσωτερικού διοικητικού δημοσιονομικού ελέγχου.....	5
1.2.2 Οι νέοι ελεγκτικοί μηχανισμοί στο πεδίο του εσωτερικού διοικητικού ελέγχου.....	7
<u>1.3. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ως όργανο άσκησης εξωτερικού, δικαστικού δημοσιονομικού ελέγχου.....</u>	<u>10</u>
1.3.1 Η ίδρυση και διαμόρφωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	10
1.3.2 Ο ισχύων ρόλος και οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο σύγχρονο δημοσιονομικό περιβάλλον.....	13
Κεφάλαιο 2^ο :Το αντικείμενο του δημοσιονομικού ελέγχου και η υπό έλεγχο διαχείριση.....	16
<u>2.1. Εισαγωγή.....</u>	<u>16</u>
<u>2.2. Ο κρατικός προϋπολογισμός.....</u>	<u>17</u>
2.2.1 Οι βασικές αρχές και η διαδικασία κατάρτισης του κρατικού προϋπολογισμού...17	
2.2.2 Η διαδικασία εκτέλεσης του προϋπολογισμού.....	22
<u>2.3. Ο Απολογισμός και Ισολογισμός του Κράτους.....</u>	<u>25</u>
2.3.1 Το ειδικότερο περιεχόμενο του Απολογισμού του Κράτους.....	26
2.3.2 Το ειδικότερο αντικείμενο του Ισολογισμού του Κράτους.....	27
Κεφάλαιο 3^ο :Το Ελεγκτικό Συνέδριο στο σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης στην Ελλάδα και οι σχέσεις του με την εκτελεστική εξουσία..	29
<u>3.1.Εισαγωγή.....</u>	<u>29</u>
<u>3.2. Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών.....</u>	<u>30</u>
3.2.1 Το περιεχόμενο και τα όργανα άσκησης του προληπτικού ελέγχου δαπανών....	30
3.2.2 Η διαδικασία άσκησης του προληπτικού ελέγχου δαπανών.....	34
<u>3.3. Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων.....</u>	<u>36</u>
<u>3.4. Ο κατασταλτικός δικαστικός έλεγχος των δημοσίων λογαριασμών.....</u>	<u>40</u>

3.4.1 Το περιεχόμενο και τα όργανα άσκησης του κατασταλτικού ελέγχου.....	40
3.4.2 Η διαδικασία άσκησης του κατασταλτικού ελέγχου.....	43
<u>3.5. Συγκριτική προσέγγιση του προληπτικού και κατασταλτικού ελέγχου στο ελληνικό παραδοσιακό σύστημα δικαστικού δημοσιονομικού ελέγχου.....</u>	<u>47</u>
Κεφάλαιο 4^ο :Οι σχέσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου με τη Βουλή.....	50
<u>4.1. Εισαγωγή.....</u>	<u>50</u>
<u>4.2. Η Ετήσια Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....</u>	<u>50</u>
<u>4.3. Η Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του Απολογισμού και Ισολογισμού του Κράτους.....</u>	<u>54</u>
Κεφάλαιο 5^ο :Το νέο διεθνές πλαίσιο δημοσιονομικού ελέγχου και η προσαρμογή του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου	57
<u>5.1 Εισαγωγή.....</u>	<u>57</u>
<u>5.2 Ο εξωτερικός έλεγχος της δημόσιας διαχείρισης στο σύγχρονο διεθνές ελεγκτικό περιβάλλον.....</u>	<u>57</u>
5.2.1 Τα διεθνή μοντέλα εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου.....	57
5.2.2 Ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα.....	59
<u>5.3 Ο σύγχρονος εξωτερικός δημοσιονομικός έλεγχος στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....</u>	<u>67</u>
5.3.1 Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο.....	67
5.3.2 Η μεθοδολογία, οι αρχές και τα πρότυπα ελέγχου του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	69
<u>5.4 Ο εκσυγχρονισμός του εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου.....</u>	<u>74</u>
5.4.1 Οι νέες προκλήσεις και η σύγχρονη στρατηγική ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	74
5.4.2 Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων από το Ελεγκτικό Συνέδριο.....	79
5.4.3 Τα αποτελέσματα των ελέγχων του Ελεγκτικού Συνεδρίου βάσει των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.....	95
5.4.3.1. Ο δημοσιονομικός έλεγχος του Δήμου Αγίου Δημητρίου χρήσης 2011.....	95
5.4.3.2. Ο δημοσιονομικός έλεγχος των διαδικασιών προμηθειών και της διαχείρισης αποθεμάτων του Γενικού Νοσοκομείου Αττικής, «Ιπποκράτειο».....	100
5.4.3.3. Ο έλεγχος Εσωτερικών Δικλίδων στα Επιδόματα Τακτικής Ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ.....	102
Κεφάλαιο 6^ο :Συμπεράσματα.....	103
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	111

Ευχαριστίες

Ολοκληρώνοντας τη διπλωματική μου εργασία, θα ήθελα ειλικρινά να ευχαριστήσω ορισμένους ανθρώπους των οποίων η συμβολή ήταν πραγματικά πολύτιμη.

Ευχαριστώ θερμά την επιβλέπουσα Καθηγήτριά μου κ. Σινανιώτη Αριστέα, για την εποικοδομητική καθοδήγησή της κατά τη συγγραφή του κειμένου, τις χρήσιμες υποδείξεις της, τις γνώσεις και την εμπειρία της, καθώς και την αμέριστη κατανόηση και υπομονή της, που έπαιξαν καθοριστικό ρόλο στην ολοκλήρωση της εργασίας αυτής.

Ιδιαίτερες ευχαριστίες οφείλονται πάνω απ' όλα στον κ. Ιωάννη Καραβοκύρη, Πρόεδρο ε.τ. του Ελεγκτικού Συνεδρίου και στην κα Βασιλική Αμαργιανού, τ. Γενική Συντονίστρια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι οποίοι με τίμησαν με την επιλογή τους και μου έδωσαν τη δυνατότητα να παρακολουθήσω ως Προϊσταμένη του Ελεγκτικού Συνεδρίου, το μεταπτυχιακό πρόγραμμα του E-MBA του Παν/μίου Πειραιώς.

Επίσης ευχαριστώ όλους τους Καθηγητές του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων για Στελέχη (E-MBA) του Παν/μίου Πειραιώς, με τους οποίους είχα την τιμή να συνεργαστώ κατά τη διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών.

Θερμές ευχαριστίες επίσης οφείλονται, στη φίλη και συνάδελφο Μπαρδάκη Ολυμπία, Προϊσταμένη Ελεγκτικού Συνεδρίου, για την εν γένει βοήθεια και υποστήριξη προς το πρόσωπό μου κατά τη διάρκεια της φοίτησής μου στο Παν/μιο Πειραιά, καθώς και στο φίλο και συνάδελφο Μηλόπουλο Παναγιώτη, επίσης Προϊστάμενο Ελεγκτικού Συνεδρίου για το υλικό που με προθυμία μου παραχώρησε.

Τέλος, θερμά ευχαριστώ την οικογένειά μου για την υλική και ηθική συμπαράσταση καθ' όλη τη διάρκεια της φοίτησής μου στο E-MBA και πάνω απ' όλα το σύζυγό μου Γαλάνη Ζήση, Προϊστάμενο Ελεγκτικού Συνεδρίου, για τη στήριξή του τόσο σε σχέση με τη συμμετοχή μου στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα, όσο και καθ' όλη την περίοδο της έρευνας και συγγραφής της διπλωματικής μου εργασίας.

Περίληψη

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί η παρουσίαση των σύγχρονων τάσεων ελέγχου της κρατικής οικονομικής διαχείρισης στην Ελλάδα, με επίκεντρο την αναδιοργάνωση του συστήματος εξωτερικού ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ως θεματοφύλακα της κυβερνητικής λογοδοσίας κατά την άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής και η διερεύνηση των προκλήσεων που προκύπτουν στην προσπάθεια προσαρμογής του στα νέα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Όσον αφορά στην εφαρμοζόμενη μεθοδολογία, χρησιμοποιήθηκε αφενός η θεσμική προσέγγιση, δηλαδή η διερεύνηση του ισχύοντος πλέγματος θεσμών, δράσεων και κανονιστικού πλαισίου, και αφετέρου η συγκριτική προσέγγιση, δηλαδή η αντιπαραβολή της υφιστάμενης κατάστασης με το ευρωπαϊκό και διεθνές σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου και τα νέα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα. Η εργασία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο δημοσιονομικός έλεγχος διαπνέεται πλέον από μια ριζοσπαστική φιλοσοφία στην οποία και το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο προσπαθεί να προσαρμοστεί προκειμένου να επιτελέσει με σύγχρονα μέσα τη θεσμική του αποστολή για τον έλεγχο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού και τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Ωστόσο, τα επόμενα βήματα προς τη συγκεκριμένη κατεύθυνση είναι αναγκαίο να γίνουν βάσει συστηματικού προγραμματισμού και προσεκτικού σχεδιασμού.

Summary

The subject of the present diploma thesis is the presentation of the modern trends on the auditing of public financial management in Greece, especially in the field of external public financial audit held by the Hellenic Court of Audit which functions as a guardian of the governmental integrity during the implementation of governmental fiscal policy, and the examination of the challenges that lie ahead in the effort of the Supreme Court of Audit to comply with the new International Auditing Standards. With regard to the applied methodology, two approaches were combined. On one hand the "institutional approach" investigates the existing institutions, legislative frame and procedures. On the other hand the "comparative approach" contrasts the current status quo with the European and international system of public financial auditing and the new international standards. The essay reaches to the conclusion that public financial control is inspired henceforth by a radical philosophy to which the Hellenic Supreme Court of Audit attempts to adapt in order to achieve its institutional objective of accompanying the law on the implementation of the budget and guarantee sound financial management audit. However the next steps towards this direction should be based on systematic programming and careful planning.

Λέξεις κλειδιά

Αποδοτικότητα

Αποτελεσματικότητα

Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων

Δημοσιονομική Διαχείριση

Δημοσιονομικός έλεγχος

Δημόσιος Υπόλογος

Διατάκτης

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Ελεγκτικό Συνέδριο

Έλεγχος χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης

Εξωτερικός Έλεγχος

Κατασταλτικός Έλεγχος

Προληπτικός Έλεγχος

Προϋπολογισμός

Key words

Efficiency

Effectiveness

General Accounting Office

General Directorate of Financial Audit

Financial Management

Financial Control

Accounting Officer

Authorizing Officer

International Standards on Auditing

Supreme Court of Audit

Sound Financial Management Audit

External Audit

Ex post Audit

Ex ante Audit

Budget

Συντομογραφίες

ΑΔΣΠΥ: Αστυνομική και Δικαστική Συνεργασία σε Ποινικές Υποθέσεις

ΑΕΛΙ: Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα

Α.Κ.: Αστικός Κώδικας

Αποφ.: απόφαση

αρ.: άρθρο

βλ.: βλέπετε

Γ.Γ.Π.Σ.: Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων

Γ.Δ.Δ.Ε.: Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικού Ελέγχου

Γ.Ε.Ε.Δ.Δ.: Γενική Επιτροπεία Εποπτείας των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων

Γεν.: Γενικής

Γ.Λ.Κ. : Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Δ.Ε.Η.: Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού

ΔΠΑΕΙ: Διεθνή Πρότυπα Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων

Δ.Υ.Ε.Ε.: Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου

Ε.Δ.Ε.Λ.: Επιτροπή Δημοσιονομικού Ελέγχου

Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

Ε.Ε.Σ.: Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο

Ε.Κ.: Ευρωπαϊκές Κοινότητες

Ε.Κ.Τ.: Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα

επ.: επόμενα

Ε.Σ.: Ελεγκτικό Συνέδριο

ΕΣΟΛ: Ευρωπαϊκό Σύστημα Οικονομικών Λογαριασμών

ΗΔΙΚΑ: Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης

Η.Π.Α.: Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

ΘΠΔΔ: Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου (νομικό περιοδικό)

κ.α.: και άλλων

Κ.Α.Ε.: Κωδικός Αριθμός Εξόδου

ΚΕΠΠΑ: Κοινή Εξωτερική Πολιτική και Πολιτική Ασφαλείας

Κλιμ.: Κλιμάκιο

ν. : νόμος

Ν.Π.Δ.Δ. : Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Ν. Π. Ι. Δ. : Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου

Ο.Α.Ε.Δ.: Οργανισμός Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού

Ο.Η.Ε.: Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών

Ολομ.: Ολομέλεια

ΟΟΣΑ: Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη
Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.: Οργανισμός Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών
Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων
Ο.Τ.Α.: Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
παρ.: παράγραφος
π.δ.: προεδρικό διάταγμα
περ.: περίπτωση
ΠΕΣΥ: Πανελλήνια Ένωση Συνταξιούχων Υγειονομικών
Πρ.: Πρακτικά
Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.: Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης
σελ. : σελίδα
σ.σ.: σελίδες
Συν.: Συνεδρίαση
Συντ.:Συντάγματος
σχετ.: σχετικά
Υ.Δ.Ε: Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου
ΥΠ.ΟΙ.Ο: Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών
Φ.Ε.Κ.: Φύλλο Εφημερίδας Κυβέρνησης
Φ.Μ.Ε.: Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων
χ.ε.: χρηματικό ένταλμα
ΧΕΠ: χρηματικά εντάλματα προπληρωμής
CEDEFOP: European Centre for the Development of Vocational
Training
EUROPOL: European Police
JET: Joint European Torus
IFAC: International Federation of Accountants
INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions
INTOSAI GOV: INTOSAI Guidance for Good Governance
ISA: International Standards of Auditing
ISSAIs: International Standards of SAIs
SAI/s: Supreme Audit Institution/s

Εισαγωγή

Τα τελευταία έτη σε πολλά ανεπτυγμένα κράτη και ιδιαίτερα στην Ελλάδα παρατηρείται, υπό το βάρος της δημοσιονομικής κρίσης των χωρών, μια αυξανόμενη τάση για ενίσχυση της δημοσιονομικής διαχείρισης των κρατών και της λογοδοσίας της εκτελεστικής εξουσίας προς τους πολίτες.

Με γνώμονα τις τάσεις αυτές, και η χώρα μας, αναγνωρίζοντας την πολιτική και τεχνική σημασία του ελέγχου των δημόσιων οικονομικών της στο σύγχρονο οικονομικοπολιτικό περιβάλλον, καλείται να ενδυναμώσει το δημοσιονομικό της σχεδιασμό, να εκσυγχρονίσει και βελτιστοποιήσει τις μεθόδους αποτύπωσης των δημόσιων δοσοληψιών και πρωτίστως να ενισχύσει τα θεσμικά όργανα, που ασκούν το δημοσιονομικό έλεγχο, με απώτερο στόχο τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και της διαφάνειας στην άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής, ως βασικών πυλώνων κάθε δημοκρατικής διακυβέρνησης.

Στόχος της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η αποτύπωση του ρόλου του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου, ως θεσμικού οργάνου επιφορτισμένου με τον εξωτερικό δημοσιονομικό έλεγχο, στην εξασφάλιση της ορθής και υγιούς διαχείρισης του δημόσιου χρήματος και η ανάδειξη της σχέσης της θεσμικής αποστολής του για τον έλεγχο του προϋπολογισμού, του απολογισμού και του ισολογισμού του κράτους, με το ισχύον πολιτικό σύστημα.

Κεντρικά ερωτήματα της σχετικής έρευνας παραμένουν το κατά πόσο το ελληνικό σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου και το Ελεγκτικό Συνέδριο ανταποκρίνονται στις σύγχρονες προκλήσεις της εισαγωγής των προτύπων της ιδιωτικής ελεγκτικής στο δημόσιο, η πολυμορφία των ελεγκτικών ρόλων που το Ελεγκτικό Συνέδριο καλείται να διαδραματίσει σε ό,τι αφορά την εκτελεστική εξουσία, τα εργαλεία ελέγχου που διαθέτει ως εξωτερικός ελεγκτής υπό το πρίσμα των πιο πρόσφατων θεσμικών μεταρρυθμίσεων και εν τέλει η εν τοις πράγμασι δυνατότητά του να αποτελέσει όχι μόνο τον σύμβουλο και ελεγκτή της εκτελεστικής εξουσίας ως προς τη δημοσιονομική σφαίρα δράσης αλλά και το θεματοφύλακα της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Ειδικότερα στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζεται εν γένει το ελληνικό σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου και γίνεται μια ειδικότερη περιγραφή των σωμάτων

που είναι επιφορτισμένα με την άσκηση του ελέγχου, ήτοι του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ως εξωτερικού ελεγκτή και του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους ως εσωτερικού ελεγκτή.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αποτυπώνονται οι βασικές αρχές και η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού, του Απολογισμού και του Ισολογισμού του Κράτους, ως εκφάνσεων της οικονομικής δραστηριότητας της εκτελεστικής λειτουργίας που υπάγονται στον έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, υπό το πρίσμα των μεταρρυθμίσεων που εισήχθησαν με τους νόμους 3871/2010 «Δημοσιονομική Διαχείριση και ευθύνη» και 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις».

Το τρίτο κεφάλαιο επικεντρώνεται αποκλειστικά στον ελεγκτικό ρόλο του Ελεγκτικού Συνεδρίου παρουσιάζοντας τις ελεγκτικές του αρμοδιότητες, όπως αυτές προβλέπονται από το ίδιο το Σύνταγμα το οποίο και προσδίδει στο Ελεγκτικό Συνέδριο αυξημένες εγγυήσεις ανεξαρτησίας και αμεροληψίας. Ειδικότερα αναλύονται οι σχέσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου με την εκτελεστική εξουσία τόσο κατά τη φάση της εντολής πληρωμής της δημόσιας δαπάνης από το διατάκτη της, πριν από την εκταμίευση του δημόσιου χρήματος, που συνιστά τη διαδικασία του προληπτικού ελέγχου, όσο και κατά το στάδιο της υποβολής των λογαριασμών των δημόσιων υπολόγων που αποτελεί τη διαδικασία του κατασταλτικού ελέγχου.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η διαδικασία της ετήσιας πληροφόρησης της Βουλής από το Ελεγκτικό Συνέδριο αναφορικά με τα αποτελέσματα των ελέγχων που διενεργεί και σε σχέση με τη δημοσιονομική δράση της εκτελεστικής εξουσίας. Ειδικότερα αναλύονται η υποβολή ενώπιον της Βουλής τόσο της Έκθεσης του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του απολογισμού και του ισολογισμού του κράτους (Διαδήλωση), όσο και της Ετήσιας έκθεσης για την επικουρία του ασκούμενου κοινοβουλευτικού ελέγχου της εκτέλεσης των δημόσιων δαπανών.

Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο επιχειρείται η προσέγγιση των προκλήσεων του ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου ως εξωτερικού ελεγκτή του κράτους στο νέο σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου, όπου ο δημοσιονομικός έλεγχος καλείται να εναρμονιστεί στη βάση διεθνών προτύπων που υποδεικνύουν διεθνείς οργανώσεις και οργανισμοί.

1. ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ

1.1 Εισαγωγή

Στις σύγχρονες δημοκρατίες ο έλεγχος της ορθής χρήσης του δημοσίου χρήματος, το οποίο σε αντίθεση με τη δημόσια εξουσία είναι ποσοτικώς προσδιορισμένο, πραγματοποιείται κατά κύριο λόγο μέσω της ύπαρξης ελεγκτικών θεσμών οι οποίοι θεσμοθετούνται και λειτουργούν προς διασφάλιση της ποιότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης.

Οι εν λόγω ελεγκτικοί μηχανισμοί, ανάλογα με το εκάστοτε δημοσιονομικό σύστημα, ποικίλουν από χώρα σε χώρα τόσο ως προς τη νομική τους φύση, όσο και ως προς τις ελεγκτικές μεθόδους και διαδικασίες που ακολουθούν κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους.¹

Στην Ελλάδα, ο δημοσιονομικός έλεγχος, ο οποίος διενεργούνταν από προδρομικά ελεγκτικά όργανα ήδη από την αρχαιότητα², αλλά και πολύ αργότερα κατά την επαναστατική περίοδο του Έθνους, διακρίνεται:

1. Βάσει του οργανικού κριτηρίου, στον πολιτικό έλεγχο, κατ' εξοχήν όργανο του οποίου είναι το κοινοβούλιο, στο διοικητικό έλεγχο, ο οποίος ασκείται από τον Υπουργό Οικονομικών δια του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους και στο δικαστικό δημοσιονομικό έλεγχο ασκούμενο από το Ελεγκτικό Συνέδριο.³

¹ Τα κριτήρια συγκριτικής ανάλυσης των κυριότερων αλλοδαπών θεσμών δημοσιονομικού ελέγχου είναι δύο α) βάσει του εάν ο ελεγκτικός θεσμός προϋπάρχει της σύστασης νομοθετικού Σώματος ή δημιουργείται μετά την εγκαθίδρυση της συνταγματικής τάξης και β) του εάν ο θεσμός λειτουργεί ως δικαστήριο ή ως συλλογικό όργανο που δε λειτουργεί ως δικαστήριο ή του εάν λειτουργεί ως μονοπρόσωπο όργανο δημοσιονομικού ελέγχου. Βλ. Ν. ΜΗΛΙΩΝΗ. *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 59-62

² Στην αθηναϊκή δημοκρατία ο δημοσιονομικός έλεγχος ασκούνταν από α) Τους δέκα Λογιστές, που εκλέγονταν από τη Βουλή των Πεντακοσίων με κλήρωση, β) τους Ευθύνους επίσης εκλέγονταν με κλήρωση από το ομώνυμο δεκαμελές δικαστήριο, γ) τους Παρέδρους που συνεπικουρούσαν του Ευθύνου, δ) την Ηλιαία και ε) τον «επί τη διοικήσει», ως ανώτατη οικονομική αρχή Βλ. Ν. ΜΗΛΙΩΝΗ. *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 5-6

³ Δημητρόπουλος Γ. Ανδρέας, Γενική Συνταγματική Θεωρία-Σύστημα Συνταγματικού Δικαίου, Τόμος Α', Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλας, 2004, σελ. Χ

Εκ των τριών αυτών συνυπαρχόντων μορφών δημοσιονομικού ελέγχου ο μιν πολιτικός καθίσταται ελλιπής χωρίς τη συνύπαρξη του δικαστικού δημοσιονομικού ελέγχου δεδομένου ότι είναι πλήρως εξαρτημένος από την εκτελεστική εξουσία, ιδιαίτερος επί μονοκομματικής κυβέρνησης η οποία και διαθέτει την πλειοψηφία στο Κοινοβούλιο, ο δε διοικητικός δημοσιονομικός έλεγχος, ως εσωτερικός, δηλαδή ασκούμενος από την ίδια την εκτελεστική εξουσία (Υπουργό Οικονομικών), εμφανίζεται και αυτός ως εξαρτώμενος από την Κυβέρνηση, ενώ αυξημένες εγγυήσεις τήρησης της νομιμότητας και κανονικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης εμφανίζει ο πλέον ανεξάρτητος δικαστικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

2. Με βάση τη θέση του ελεγκτικού οργάνου σε σχέση με το υποκείμενο του ελέγχου ο έλεγχος διακρίνεται σε εσωτερικό δημοσιονομικό έλεγχο, που ασκείται δηλαδή από όργανα που ανήκουν στο φορέα που διενεργεί τη δαπάνη, ήτοι από τις υπηρεσίες δημοσιονομικού ελέγχου που ως διοικητικές υπηρεσίες εντάσσονται στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, και σε εξωτερικό έλεγχο ο οποίος ασκείται από τις Υπηρεσίες Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

3. Με βάση το χρόνο πραγματοποίησης του ελέγχου, υπάρχουν δύο μορφές ελέγχου, ο προληπτικός, ο οποίος πραγματοποιείται πριν από την εκταμίευση του δημόσιου χρήματος ώστε να είναι δυνατή η πρόληψη της πραγματοποίησης παράνομης δαπάνης και ο κατασταλτικός έλεγχος των δημόσιων λογαριασμών, ο οποίος ασκείται εκ των υστέρων και αποσκοπεί στην τακτοποίηση των δημόσιων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και την απαλλαγή ή αναλόγως την απόδοση ευθύνης στα όργανα που διενήργησαν τις δαπάνες.⁴

4. Τέλος ο δημοσιονομικός έλεγχος μπορεί να διακριθεί σε τακτικό και έκτακτο, ανάλογα με τη συχνότητα που πραγματοποιείται, σε ουσιαστικό ή έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας, σε παρεμπόπτων έλεγχο καθώς και σε γενικό ή δειγματοληπτικό, ενώ βάσει της ευρωπαϊκής πρακτικής ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος ταυτίζεται με τον έλεγχο απόδοσης (performance audit) ή χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, ο οποίος περαιτέρω διακρίνεται σε έλεγχο οικονομικότητας (economy), αποδοτικότητας (efficiency) και αποτελεσματικότητας (effectiveness).⁵

⁴ Μηλιώνης Ν. *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 220

⁵ Σαρμάς Ι. *Καλύτερο Κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006

1.2 Ο εσωτερικός διοικητικός δημοσιονομικός έλεγχος

1.2.1 Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και οι αποκεντρωμένες Υπηρεσίες Ελέγχου ως όργανα άσκησης του εσωτερικού διοικητικού δημοσιονομικού ελέγχου

Ήδη από το 1842, οπότε και υπεγράφη σχετικό Βασιλικό Διάταγμα σύστασης στη Γραμματεία των Οικονομικών του «Γενικού Λογιστηρίου»⁶ έως και σήμερα, η διαχείριση των δημοσίων οικονομικών και ο ενδοδιοικητικός δημοσιονομικός έλεγχος ασκείται στην Ελλάδα από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, του οποίου προϊστάται ο Υπουργός Οικονομικών, ως έχων την εξουσία και την αρμοδιότητα της άσκησης της γενικής διαχείρισης των οικονομικών της Κεντρικής Διοίκησης και του συντονισμού και της εποπτείας στη διαχείριση των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης.

Το Γενικό Λογιστήριο έχει τις ακόλουθες κύριες αρμοδιότητες:⁷

- Καταρτίζει τον Προϋπολογισμό, Απολογισμό και Ισολογισμό του Κράτους.
- Παρακολουθεί την εκτέλεση του προϋπολογισμού και ελέγχει τις δημόσιες δαπάνες.
- Εκδίδει κανονιστικές πράξεις που αποτελούν δαπάνη εις βάρος του κρατικού προϋπολογισμού ή φορέων που λαμβάνουν επιχορήγηση από τον κρατικό προϋπολογισμό και δεν εγκρίνει οποιαδήποτε δαπάνη εφόσον με την έκδοση της κανονιστικής πράξης δεν υπάρχει πρόβλεψη του τρόπου που πρόκειται να καλυφθεί.
- Ελέγχει την οικονομική διαχείριση των δημοσίων επιχειρήσεων και των ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ που επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό, την ΕΕ, άλλους διεθνείς οργανισμούς, τον προϋπολογισμό νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου. Ο τρόπος άσκησης του ελέγχου και η έκτασή του αλλά και τα όργανα και το περιεχόμενο καθορίζονται με προεδρικά διατάγματα που ορίζονται σύμφωνα με πρόταση του υπουργού Οικονομικών.
- Ελέγχει και παρακολουθεί την κίνηση λογαριασμών της δημόσιας διαχείρισης που βρίσκονται εκτός προϋπολογισμού.

⁶ Αιτιολογική έκθεση ν. 3492/2006. Διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.nomotelia.gr

⁷ αρ. 21 ν. 4270/2014 (ΦΕΚ 143 Α') Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 201185/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις

- Είναι υπεύθυνο για το συντονισμό των χρηματικών εκροών από τον κεντρικό λογαριασμό του δημοσίου. Προγραμματίζει ώστε να τηρούνται τα αναγκαία χρηματικά αποθέματα για την πληρωμή των δαπανών του προϋπολογισμού και είναι επίσης υπεύθυνο για τη διαχείριση των διαθεσίμων του δημοσίου.

Η αρμοδιότητα του Γ.Λ.Κ περί διοικητικού ελέγχου των δημόσιων δαπανών ασκείται σήμερα δια των Υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε.). Οι Υ.Δ.Ε. συνιστούν διοικητικές υπηρεσίες, ενταγμένες στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, ανεξάρτητες από τους φορείς των οποίων ελέγχουν τις δαπάνες, και οι οποίες πέραν του δημοσιονομικού ελέγχου είναι επιφορτισμένες με πλείστες άλλες δημοσιονομικές αρμοδιότητες.⁸ Όσον αφορά στην παραδοσιακή μορφή δημοσιονομικού ελέγχου που ασκούν αυτή συνίσταται στον προληπτικό έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δημοσίων δαπανών, ο οποίος πραγματοποιείται αφού έχει γίνει η ανάληψη από το δημόσιο της υποχρέωσης για πραγματοποίηση κάποιας δαπάνης και οδηγεί, εφόσον δεν διαπιστωθούν παρατυπίες, στην πράξη εκκαθάρισης της δαπάνης, με την οποία προσδιορίζονται οι απαιτήσεις των πιστωτών του δημοσίου σε βάρος πιστώσεων του κρατικού προϋπολογισμού και τελικά στην έκδοση του τίτλου πληρωμής και την εξόφληση της δημόσιας δαπάνης. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου νομιμότητας μιας δαπάνης οι Υ.Δ.Ε. εξετάζουν τόσο την πρόβλεψη της ελεγχόμενης δαπάνης από διάταξη νόμου ή τουλάχιστον τη συμφωνία της δαπάνης με τους σκοπούς του φορέα που την πραγματοποιεί, όσο και την εγγραφή σχετικής πίστωσης στον προϋπολογισμό, ενώ ο έλεγχος κανονικότητας της δαπάνης συνίσταται στο εάν αυτή έχει νόμιμα αναληφθεί, εάν επισυνάπτονται τα νόμιμα δικαιολογητικά και η σχετική απαίτηση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.⁹

⁸ Σύμφωνα με το άρθρο 89 του ν. 4270/2014 οι Υ.Δ.Ε. είναι επιφορτισμένες με τις ακόλουθες αρμοδιότητες: α) συμμετέχουν με εισηγήσεις στην αρμόδια διεύθυνση του Γ.Λ.Κ. για την κατάρτιση του προϋπολογισμού των φορέων των οποίων ελέγχουν τις δαπάνες και παρακολουθούν την ορθή εκτέλεσή του, β) διενεργούν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια της συνεργασίας με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή τους ελέγχους που τους ανατίθενται στα επιχορηγούμενα από την ΕΕ προγράμματα, γ) εγκρίνουν τους προϋπολογισμούς-απολογισμούς αλλά και τις τροποποιήσεις των Ν.Π.Δ.Δ. του νομού ή της νομαρχίας που εδρεύουν, δ) βεβαιώνουν στις πράξεις διορισμών, εντάξεων και μετατάξεων των υπαλλήλων του Δημοσίου για την ύπαρξη σχετικών προβλέψεων στον προϋπολογισμό, ε) καταρτίζουν τον προϋπολογισμό εξόδων των φορέων του κρατικού προϋπολογισμού για το οικονομικό έτος που έληξε, στ) παρέχουν στοιχεία και οποιασδήποτε φύσης πληροφορίες στην υπηρεσία θυσσαροφυλακίου σχετικά με τις υπό πληρωμή δαπάνες, ζ) εξοφλούν τα χρηματικά εντάλματα και η) ασκούν κάθε άλλη αρμοδιότητα που τους ανατίθεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

⁹ αρ. 91 ν.4270/2014 (ΦΕΚ 143 Α') *Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 201185/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις*

Αξιοσημείωτη είναι και η εκ του νόμου δυνατότητα των ελεγκτικών οργάνων των Υ.Δ.Ε. πέραν του τυπικού ως άνω ελέγχου, να ασκούν και επιτόπιο ουσιαστικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών σε περίπτωση που εκ του προηγηθέντος τυπικού ελέγχου εγείρονται βάσιμες αμφιβολίες για το ουσιαστικό μέρος της δαπάνης. Ο εν λόγω έλεγχος συνίσταται στη συλλογή αποδεικτικού υλικού με κάθε πρόσφορο μέσο και ως επί το πλείστον με αυτοψία ή σχετική πραγματογνωμοσύνη επί του αντικείμενου της δαπάνης και η ανάθεση του ελέγχου προϋποθέτει την έκδοση σχετικής απόφασης του Υπουργού Οικονομικών κατόπιν έκθεσης του προϊσταμένου της αρμόδιας Υ.Δ.Ε προς την κεντρική υπηρεσία του Γ.Λ.Κ. Με την ίδια υπουργική απόφαση καθορίζονται το αντικείμενο του ελέγχου, η διάρκεια αυτού, τα συγκεκριμένα ελεγκτικά όργανα που θα διενεργήσουν τον επιτόπιο έλεγχο, καθώς και το εάν η άσκηση αυτού έχει ανασταλτικό ή όχι αποτέλεσμα σε σχέση με την πληρωμή της δαπάνης.¹⁰

1.2.2 Οι νέοι ελεγκτικοί μηχανισμοί στο πεδίο του εσωτερικού διοικητικού δημοσιονομικού ελέγχου

Η εισαγωγή της δημοσιονομικής διακυβέρνησης στην Ελλάδα ταυτίζεται με την εφαρμογή του ν. 3492/2006 (ΦΕΚ Α`210) «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις». Η θέσπιση των διατάξεων του εν λόγω νόμου, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογική έκθεση, προέκυψε από τη διαπίστωση ότι οι παραδοσιακές μορφές ελέγχου των δημοσίων δαπανών αποδείχθηκαν αναποτελεσματικές, κυρίως λόγω της παντελούς έλλειψης εγχώριας δημοσιονομικής κουλτούρας και πρακτικής του κριτηρίου της εσωτερικής αξιολόγησης των φορέων, όπως επίσης και του ελέγχου απόδοσης των δαπανώμενων οικονομικών πόρων με βάση τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας.¹¹

Σήμερα, δέκα χρόνια μετά το νόμο 3492/2006, με τις ρυθμίσεις των νόμων 4270/2014 (ΦΕΚ Α` 143) «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της

¹⁰ παρ. 5 αρ. 91 ν.4270/2014 (ΦΕΚ 143 Α') *Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 201185/ΕΕ) – δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις*

¹¹ Μηλιώνης Ν., Προς μια νέα δημοσιονομική διακυβέρνηση του κράτους. Σεμινάριο Διοικητικού Δικαίου 2011-2012. Ίδρυμα ΔΔ Στασινόπουλου 16/3/2012

Οδηγίας 2011/85/ΕΕ)-δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» και του πιο πρόσφατου νόμου 4337/2015 (ΦΕΚ Α'129) «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» βρίσκεται ακόμη σε εξέλιξη η οργάνωση ενός νέου συστήματος ελέγχου των δαπανών του κρατικού προϋπολογισμού και των φορέων που χρηματοδοτούνται από αυτόν. Ειδικότερα, ενόψει της αδήριτης ανάγκης για τη διασφάλιση των οικονομικών συμφερόντων των κρατικών οντοτήτων και τη σύννομη διαχείριση του προϋπολογισμού τους όχι μόνο θεσπίζονται στις μέρες μας στο πεδίο του διοικητικού ελέγχου νέοι ελεγκτικοί μηχανισμοί αλλά και υιοθετούνται νέοι μέθοδοι και πρότυπα ελέγχου.¹²

Χαρακτηριστική περίπτωση αποτελεί η σύσταση στο ΥΠ.ΟΙ.Ο της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικού Ελέγχου (Γ.Δ.Δ.Ε.) με ευρεία ελεγκτική αρμοδιότητα τόσο ως προς το περιεχόμενο των ελέγχων που ασκεί, προγραμματισμένων και έκτακτων, όσο και ως προς τους φορείς που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής με σκοπό την ενίσχυση της υπευθυνότητας των οικονομικών υπηρεσιών της γενικής κυβέρνησης και την αποδοτικότερη διαχείριση των ταμιακών διαθεσίμων τους.¹³

Η άσκηση του ελεγκτικού έργου μάλιστα δε γίνεται πλέον μόνο από τους υπαλλήλους των Υ.Δ.Ε., αλλά από εξειδικευμένο προσωπικό, τους Δημοσιονομικούς Ελεγκτές, εγγεγραμμένους σε σχετικό μητρώο, συνεπικουρούμενους κατά περίπτωση από βοηθούς ελεγκτές ή ειδικούς εμπειρογνώμονες, ενώ πρόσφατα, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 του ν. 4151/2013 (ΦΕΚ 103 Α') προβλέφθηκε η δυνατότητα συνεπικουρίας αυτών και από Ελεγκτικές Εταιρείες.

¹² Σινανιώτη-Μαρούδη Α., καλωσόρισμα στο: ΙΘ' Επιστημονικό Συμπόσιο του Παν/μίου Πειραιώς με θέμα «Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα», εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016

¹³ Άρθρο 2 ν. 3492/2006: 1. Η Γ.Δ.Δ.Ε. έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες: α) Ασκεί έλεγχο: (1) στη διαχείριση του προϋπολογισμού των φορέων του άρθρου 3, προκειμένου να διαπιστωθεί ιδίως αν: αα) όλα τα ποσά τα οποία ψηφίζονται ή χορηγούνται, δαπανώνται και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς για τους οποίους εγκρίθηκαν ή χορηγήθηκαν, ββ) κατά την πραγματοποίηση των δαπανών τηρούνται οι ισχύουσες διατάξεις, καθώς και οι αρχές της δημοσιονομικής δέσμευσης, της νομικής δέσμευσης και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, γγ) λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα για την εξασφάλιση της είσπραξης των εσόδων, δδ) όλα τα έσοδα εισπράττονται και εμφανίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, (2) στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί η επάρκειά τους. β) Λαμβάνει ή εισηγείται τα κατάλληλα μέτρα για τη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων, ώστε να συμβάλει: αα) στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων τους, ββ) στη σύννομη και αποτελεσματική διαχείριση των χρημάτων που δαπανούν και γγ) στην καταπολέμηση της απάτης, της δωροδοκίας, καθώς και κάθε άλλης παράνομης δραστηριότητας που είναι επιζήμια για τα οικονομικά συμφέροντά τους. γ) Επιβάλλει τις προβλεπόμενες από τον παρόντα νόμο κυρώσεις. δ) Συνεργάζεται με αντίστοιχες υπηρεσίες άλλων κρατών και ιδίως της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ζητήματα σχετικά με την άσκηση των αρμοδιοτήτων της. ε) Συντάσσει ετήσια έκθεση ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22.

Στους Δημοσιονομικούς Ελεγκτές ανήκουν οι παρακάτω αρμοδιότητες:

- α) ο έλεγχος επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων,
- β) ο έλεγχος ή ο συμπληρωματικός έλεγχος της νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών, της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης των πόρων και της ορθής είσπραξης και εμφάνισης των εσόδων των φορέων, καθώς και της διαχείρισης της περιουσίας τους, για τον εντοπισμό και την αποτροπή φαινομένων κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης, απάτης ή διαφθοράς,
- γ) ο έλεγχος των εκκαθαριστών για την ορθή απεικόνιση των αποδοχών των υπαλλήλων των φορέων, καθώς και την ακρίβεια του ύψους των επί μέρους ποσών που λαμβάνουν με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις,
- δ) η αξιολόγηση του προγραμματισμού, σχεδιασμού και εκτέλεσης των έργων του φορέα,
- ε) η εξακρίβωση της τήρησης των οικείων διαχειριστικών κανόνων και διαδικασιών και της ορθής λογιστικής απεικόνισης της οικονομικής κατάστασης και διαχείρισης του φορέα,
- στ) η αξιολόγηση της επίδοσης του ελεγχόμενου φορέα με βάση την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης,
- ζ) ο έκτακτος έλεγχος ή ο συμπληρωματικός έλεγχος της διαχείρισης παγίων προκαταβολών, καθώς και των δημοσίων υπολόγων (άρθρο 54 του ν. 2362/1995) και δημοσίων διαχειρίσεων,
- η) η άσκηση επιτόπιων ελέγχων στην έδρα του ελεγχόμενου φορέα ή στους χώρους εκτέλεσης του φυσικού αντικείμενου του έργου του, «εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο».¹⁴

Παράλληλα όμως με την αναδιάρθρωση του ελεγκτικού μηχανισμού του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπεται η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα υπουργεία και τις αποκεντρωμένες διοικήσεις της χώρας με ευρείες επίσης ελεγκτικές αρμοδιότητες και στα πλαίσια της ανάθεσης της ευθύνης διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου στους κατ' ιδίαν διατάκτες, με απώτερο σκοπό κάθε ελεγχόμενος φορέας να διασφαλίσει την επίτευξη των σκοπών για τους οποίους δαπανά τους διαθέσιμους πόρους, καθώς και τη μέγιστη απόδοση αυτών. Τα εν λόγω κριτήρια θα συνιστούν τη βάση για τη συνέχιση της ύπαρξης του φορέα και την ικανοποίηση των αναγκών του σε πιστώσεις με απώτερο στόχο τη διασφάλιση της ορθολογικότερης κατάρτισης του Κρατικού Προϋπολογισμού.¹⁵

¹⁴ Αρ. 15 ν. 3492/2006

¹⁵ Παρ. 3 αρ. 1 ν. 4081/2012 (ΦΕΚ Α` 184) 4. Στις μονάδες εσωτερικού ελέγχου των φορέων περιέρχονται επιπλέον οι εξής αρμοδιότητες:

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί και η νομοθετική ρύθμιση περί μετονομασίας των Υ.Δ.Ε σε Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου (ΔΥΕΕ), η οποία προβλέπεται να συντελεστεί έως την 1.1.2017 με ταυτόχρονη τροποποίηση των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων των εν λόγω υπηρεσιών, οι οποίες προβλέπεται ότι επικεντρώνονται στο πεδίο της συμμετοχής στη διενέργεια προγραμματισμένων, έκτακτων και ειδικών ελέγχων σύμφωνα με τις διατάξεις της σχετικής νομοθεσίας, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, και στη διενέργεια δειγματοληπτικών ελέγχων του Μητρώου Δεσμεύσεων.¹⁶

1.3. Το Ελεγκτικό Συνέδριο ως όργανο άσκησης εξωτερικού, δικαστικού δημοσιονομικού ελέγχου

Ως όργανο εποπτείας και ελέγχου της δημοσιονομικής διαχείρισης του κράτους, το Ελεγκτικό Συνέδριο εγκαθιδρύθηκε σχεδόν ταυτόχρονα με τη σύσταση του ελληνικού κράτους και την καθιέρωση του θεσμού της κατάρτισης του κρατικού προϋπολογισμού και η αδιάλειπτη λειτουργία του ήδη από το έτος 1833 έως και σήμερα καταδεικνύει τον βαρύνουσα σημασία ρόλο του στη δημόσια οικονομική ζωή της χώρας.

1.3.1. Η ίδρυση και διαμόρφωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Το Ελεγκτικό Συνέδριο ιδρύθηκε με το διάταγμα της 27^{ης} Σεπτεμβρίου/9^{ης} Οκτωβρίου 1833 «Περί συστάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου», ως «ανώτατη ως προς το διοικητικών ελεγκτική αρχή» με διακριτές διοικητικές και δικαστικές αρμοδιότητες. Πρότυπο του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου αποτέλεσε η γαλλική Cours de Comptes, θεσμός που είχε συσταθεί από τον Ναπολέοντα το έτος 1807. Το ιδρυτικό

α) ο τακτικός έλεγχος των παγίων προκαταβολών που έχουν συσταθεί στον φορέα,
β) ο οικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος των δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων που υπάγονται στον φορέα,
γ) η διενέργεια ένορκης διοικητικής εξέτασης σε περίπτωση απώλειας δικαιολογητικών πληρωμής δημόσιας δαπάνης, πριν την έκδοση τίτλου πληρωμής, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η απώλεια αυτή έχει λάβει χώρα στην αρμόδια υπηρεσία ή στα Ελληνικά Ταχυδρομεία,
δ) η έρευνα για την ύπαρξη αντικειμενικής αδυναμίας απόδοσης λογαριασμού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 41 του ν. 2362/1995, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3871/2010 (Α' 141).

¹⁶ Υποκεφάλαιο 4 της παρ. 24 του άρθρου 10 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 219) περίπτωση άρθρου 69Δ

διάταγμα ήταν ουσιαστικά αντιγραφή του νόμου της 16^{ης} Σεπτεμβρίου του 1807, με τον οποίο εγκαθιδρύθηκε ο αντίστοιχος γαλλικός θεσμός, με ορισμένες όμως διαφοροποιήσεις λόγω της διαφορετικής πολιτειακής οργάνωσης των δύο κρατών.¹⁷

Πρώτος Πρόεδρος του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου διετέλεσε ο Γάλλος Jean-Francois Arthemond Regny, ο οποίος συνέταξε και την εισήγηση για τη σύσταση του θεσμού. Ο Regny ήλθε από την Τουλον της Γαλλίας στην Ελλάδα στις 14.9.1831 με πρωτοβουλία και ενέργειες του Ιωάννη Καποδίστρια, μετά από σύσταση του Ελβετού φιλέλληνα τραπεζίτη Ευνάρδου. Ο σκοπός αφιξέως του στην Ελλάδα ήταν η οργάνωση των δημοσίων οικονομικών κρατικών υπηρεσιών, μετά δε την δολοφονία του Ιωάννη Καποδίστρια, ο Αυγουστίνος Καποδίστριας, με το Διάταγμα 77/7.10.1831, τον διόρισε Σύμβουλο της Κυβερνήσεως για τα οικονομικά. Στις 11 Οκτωβρίου 1833 ο Πρόεδρος Regny, ο Επίτροπος της Επικρατείας Σπανιολάκης και ο Αντιπρόεδρος Παπαδόπουλος ορκίσθηκαν ενώπιον της Αντιβασιλείας.

Το Διάταγμα της 27^{ης} Σεπτεμβρίου/9^{ης} Οκτωβρίου 1833 «Περί συστάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου» (ΦΕΚ 32) περιελάμβανε 63 άρθρα σχετικά με την οργάνωση και τη λειτουργία του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Το νεοσύστατο αυτό σώμα θα αποτελούσε Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο και Ελεγκτική Αρχή για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης του Κράτους με αποκλειστικές αρμοδιότητες ανώτατου εξωτερικού ελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης και όλων των δημοσίων υπαλλήλων. Ειδικότερα δε τέθηκε ευθύς εξ αρχής το πλαίσιο της έκτασης του δημοσιονομικού ελέγχου που θα διενεργούσε καθώς καθορίστηκε ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο θα είχε ως σκοπό «να πληροφορείται δια επεξεργασίας των λογαριασμών ότι διατηρούνται αι γενικάί αρχαί του εγκριθέντος οικονομικού του Κράτους συστήματος, ότι πάσα εντός του Κράτους διαχείρισις γίνεται κατ' αυτό το σύστημα, ότι αι επιτετραμμένοι οποιανδήποτε ειδικήν διαχείρισιν Αρχαί εκτελούν τα διοικητικά (administratifs) καθήκοντα των ευσυνειδότης κατά τους υπάρχοντας νόμους, διατάγματα, οδηγίας και καταστάσεις, ότι τα έσοδα και έξοδα είναι εν τάξει αποδεδειγμένα, και ότι τα εις διοικητικάς Αρχάς δοθέντα χρήματα διετέθησαν δι' ας ανάγκας εδόθησαν» (παρ. 2 α'), ενώ περαιτέρω επιφορτίστηκε με το «να κρίνη εκ των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της διαχειρίσεως, αν και οποία μεταβολαί είναι αναγκαίαι ή κατάλληλοι δια τον γενικόν σκοπόν» (παρ.2 β').

Σύμφωνα με το εν λόγω ιδρυτικό διάταγμα κατοχυρώθηκε περαιτέρω και η θεσμική ανεξαρτησία του Ελεγκτικού Συνεδρίου έναντι της εκτελεστικής εξουσίας δεδομένου ότι

¹⁷ Μηλιώνης Ν. *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σ. 15-19

προβλεπόταν τόσο η ανεξαρτησία αυτού, ως δικαστικής αρχής, «από πάσαν Γραμματείαν ως προς τας εργασίας του» (παρ. 15), όσο και η «επιτήρησή» του από τον «επί των Οικονομικών Γραμματέα, καθ' ον τρόπον επιτηρεί ο επί της Δικαιοσύνης (Γραμματέας)τα Δικαστήρια».

Αρχικά η δικαστική αρμοδιότητα του νεοσύστατου θεσμού αφορούσε στον κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών των υπολόγων του Δημοσίου και της τοπικής αυτοδιοίκησης, των σχολείων και των φιλανθρωπικών ιδρυμάτων (παρ. 32) ενώ η εξωδικαστική του αρμοδιότητα αφορούσε στην επιτήρηση των υπολόγων δια της εξέτασης τουλάχιστον μια φορά το χρόνο όλων των ταμείων του Κράτους με σκοπό τη διαπίστωση ότι ο υπόλογος «εισέπραξε τα όσα όφειλε να εισπράξει χρήματα», ότι «έκαμε τα όντι τας πληρωμάς, και ότι τις έκαμε κατά την περί τούτου άδειαν», ότι τα έσοδα και έξοδα καταχωρίθηκαν κανονικά στα βιβλία βάσει νομίμων αποδείξεων, ότι τα έσοδα παραδόθηκαν εγκαίρως στο δημόσιο ταμείο και τέλος ότι «τα περισσεύοντα εκ των εσόδων χρήματα ευρίσκονται τω όντι εις μετρητά εις το Ταμείον και διατηρούνται κατά χρέος» (παρ. 58).¹⁸

Έκτοτε, με την αύξηση των κρατικών αρμοδιοτήτων και συνακόλουθα των κρατικών δαπανών, οι αρμοδιότητές του αυξήθηκαν και το ιδρυτικό διάταγμα του 1833 υπέστη σωρεία τροποποιήσεων. Μάλιστα, κατά την ψήφιση του Συντάγματος του 1844, σύμφωνα με το άρθρο 101 του οποίου καταργούνταν ως αντιδημοκρατικά όλα τα διοικητικά δικαστήρια της οθωνικής απολυταρχίας, το Ελεγκτικό Συνέδριο κατάφερε όχι μόνο να επιβιώσει, αφού έγινε δεκτό ότι αποτελούσε διοικητική αρχή και όχι διοικητικό δικαστήριο, αλλά και να αναχθεί έμμεσα σε θεσμό προστατευόμενο από το Σύνταγμα, αφού τα μέλη του κατοχυρώθηκαν ρητά βάσει του άρθρου 87, όπου οριζόταν ότι «*οι δικασταί καθώς και τα ψήφον έχοντα μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου θέλουν είσθαι ισόβιοι*». Μάλιστα την ίδια λογική ακολούθησε ο συντακτικός νομοθέτης τόσο κατά την ψήφιση του Συντάγματος του 1864, όσο και του 1911, στο άρθρο 98 του οποίου διαφυλάσσονταν και πάλι η ισοβιότητα των μελών του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Σταθμός στην πορεία του Ελεγκτικού Συνεδρίου υπήρξε ο νόμος ΑΥΟΖ' της 28^{ης} Μαΐου 1887, τον οποίο εισηγήθηκε στην Βουλή ο Χαρίλαος Τρικούπης, Πρωθυπουργός και Υπουργός Οικονομικών, και με τον οποίο εισήχθη στις αρμοδιότητες του Σώματος, κατ' απομίμηση του Βελγικού συστήματος, ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών.

¹⁸ Μηλιώνης Ν. *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 19

Βέβαια η ρητή συνταγματική κατοχύρωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου ολοκληρώθηκε με τα Συντάγματα του 1952 και τα «συνταγματικά κείμενα» της δικτατορικής περιόδου (1968,1973) με τα οποία αναγνωρίστηκε η φύση των γνωμοδοτικών αρμοδιοτήτων του επί συνταξιοδοτικών θεμάτων καθώς και των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων του ως αρμοδιοτήτων δικαστικού οργάνου.¹⁹

Τελικά με το Σύνταγμα του 1975/86 το Ελεγκτικό Συνέδριο περιελήφθη μεταξύ των υπολοίπων δικαστηρίων και οι αρμοδιότητές του καθορίστηκαν βάσει των διατάξεων του άρθρου 98 του Συντάγματος.²⁰

1.3.2. Ο ισχύων ρόλος και οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο σύγχρονο δημοσιονομικό περιβάλλον

Με την αναθεώρηση του Συντάγματος το 2001 ο συντακτικός νομοθέτης επιβεβαίωσε τη δικαστική αποστολή του Ελεγκτικού Συνεδρίου καθώς περιέλαβε εκ νέου τις διατάξεις του άρθρου 98, οι οποίες αντικατέστησαν το ταυτάριθμο άρθρο του Συντάγματος του 1975, στο Κεφάλαιο Δεύτερο με τίτλο «Οργάνωση και δικαιοδοσία των δικαστηρίων» (άρθρα 93 έως 100), του Ε` Τμήματος με τίτλο «Δικαστική Εξουσία» και μάλιστα προέβη σε σαφή τριμερή ταξινόμηση των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού

¹⁹ Μηλιώνης Ν. *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 34

²⁰ Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 98 του Συντάγματος του 1975, όπως αυτές μεταγλωττίστηκαν με το Σύνταγμα του 1986: «1. Στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως α) Ο έλεγχος των δαπανών του κράτους, καθώς και των Οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, που υπάγονται κάθε φορά στον έλεγχο του με ειδικούς για κάθε περίπτωση νόμους, β) η έκθεση προς τη Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του Κράτους, γ) Η γνωμοδότηση για τους νόμους που αφορούν συντάξεις ή αναγνώριση υπηρεσίας για την παροχή δικαιώματος σύνταξης κατά το άρθρο 73 παράγραφο 2, καθώς και για κάθε άλλο θέμα που ορίζει ο νόμος, δ) ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, που αναφέρονται στο εδάφιο α'. ε) η εκδίκαση ενδίκων μέσων για διαφορές σχετικές με απονομή συντάξεων καθώς και με τον έλεγχο των λογαριασμών γενικά και στ) η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, για κάθε ζημία που από δόλο ή αμέλεια προξενήθηκε στο Κράτος ή τους οργανισμούς αυτούς και τα νομικά πρόσωπα. 2. Οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ρυθμίζονται και ασκούνται όπως νόμος ορίζει. Στις περιπτώσεις των στοιχείων α' έως δ' της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 93 παράγραφοι 2 και 3. 3. Οι αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου για υποθέσεις της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται στον έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Συνεδρίου ως Δικαστηρίου σε ελεγκτικές (περιπτώσεις α', β' και γ'), γνωμοδοτικές (περιπτώσεις δ' και ε') και δικαιοδοτικές αρμοδιότητες(περιπτώσεις στ' και ζ').²¹

Ειδικότερα τα ελεγκτικά καθήκοντα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τα οποία θα αναλυθούν εκτενέστερα σε επόμενο κεφάλαιο, ταξινομούνται με βάση το συντακτικό νομοθέτη σε τρεις βασικές κατηγορίες. Στην πρώτη ανήκει ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων εν γένει δαπανών, κατά τον οποίο πριν από την εκταμίευση της δαπάνης ελέγχεται η νομιμότητα και κανονικότητα αυτής προκειμένου να διακριβωθεί η υποχρέωση του Δημοσίου για την πληρωμή της. Στη δεύτερη κατηγορία εντάσσεται ο προσυμβατικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων, κατά τον οποίο πριν την ανάληψη της δαπάνης, δηλαδή πριν το δημόσιο καταστεί οφειλέτης, ελέγχεται εάν η προηγηθείσα διαδικασία ανάθεσης της σύμβασης και το οικείο σχέδιο σύμβασης είναι νόμιμα. Στην τρίτη τέλος κατηγορία ανήκει ο κατασταλτικός έλεγχος, κατά τον οποίο ελέγχεται a posteriori η νομιμότητα των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, ήτοι το εάν οι δημοσιονομικές πράξεις τις οποίες διενήργησαν (δαπάνες και έσοδα) ήταν νόμιμες και επί σχετικής περίπτωσης επιβάλλεται κύρωση (καταλογισμός) εις βάρος του υπολόγου για διαπιστωθέντα στη διαχείρισή του ελλείμματα.

²¹ Κατά το άρθρο 98 του Συντάγματος της Ζ' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων (2001) και του ν. 4129/2013 «Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο» (ΦΕΚ Α' 52) στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως: **α)** Ο έλεγχος των δαπανών του κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό, **β)** Ο έλεγχος συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με το δημόσιο από την άποψη αυτή, όπως νόμος ορίζει, **γ)** ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων που υπάγονται στο προβλεπόμενο από το εδάφιο α' έλεγχο, **δ)** Η γνωμοδότηση για τα νομοσχέδια που αφορούν συντάξεις ή αναγνώριση υπηρεσίας για την παροχή δικαιώματος σύνταξης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 73 καθώς και για κάθε άλλο θέμα που ορίζει ο νόμος, **ε)** η σύνταξη και υποβολή έκθεσης προς τη Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του Κράτους κατά το άρθρο 79 παράγραφος 7, **στ)** η εκδίκαση διαφορών σχετικά με την απονομή συντάξεων, καθώς και με τον έλεγχο των λογαριασμών του εδαφίου γ', **ζ)** η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου για κάθε ζημία που από δόλο ή αμέλεια προκλήθηκε στο κράτος, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή σ' άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, **η)** η εκδίκαση των ενστάσεων κατά πράξεων ή παραλείψεων του Υπουργού Οικονομικών σχετικών με την απονομή την πληρωμή των συντάξεων, **θ)** η εκδίκαση των εφέσεων των πράξεων των κλιμακίων του Ελεγκτικού Συνεδρίου και των καταλογιστικών πράξεων των οργάνων του Κράτους, **ι)** η εκδίκαση των αιτήσεων αναίρεσης κατά αποφάσεων των Τμημάτων του **ια)** ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 1256/1982 για την πολυθεσία, **ιβ)** η επίλυση αμφισβητήσεων που αφορούν τη συμπλήρωση 35ετίας των δημοσίων υπαλλήλων (άρθρο 1 ν. 1232/1982), **ιγ)** ο έλεγχος των διαχειρίσεων των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών (άρθρα 85 ν. 1892/1990, 77 ν. 1943/1991 κ.λ.π.), **ιε)** ο έλεγχος του «Ειδικού Λογαριασμού Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων» (ν. 992/1979)

Περαιτέρω, και η πρόσφατη δημοσιονομική νομοθεσία προσδιορίζει πλέον σαφώς το ρόλο του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου ως τον εξωτερικό ελεγκτή όλων των δημοσίων δαπανών και όλων των δημοσίων εσόδων της Ελλάδας. Έτσι, με το νόμο περί Δημοσίου Λογιστικού (ν. 4270/2014) και σε εναρμόνιση με το ευρωπαϊκό δημοσιονομικό πλαίσιο, προβλέπεται ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο:

- α)** ασκεί τον έλεγχο του δημοσιονομικού συστήματος της χώρας και όλων των φορέων της γενικής κυβέρνησης, ως ο μοναδικός Εξωτερικός Ελεγκτής (αρ. 169 παρ. 1),
- β)** παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των φορέων άσκησης εσωτερικού ελέγχου, όπως π.χ. η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων, Σ.Ε.Ε.Δ.Δ., Γ.Ε.Ε.Δ.Δ., Ε.Δ.Ε.Λ. κ.ο.κ. (αρ. 169 παρ. 2),
- γ)** ενημερώνεται για το σύνολο των εκθέσεων ελέγχου, που εκπονούνται από τις υπηρεσίες (φορείς) εσωτερικού ελέγχου (168 παρ. 3),
- δ)** ελέγχει την τήρηση των δημοσιονομικών αρχών και κανόνων σε επίπεδο Γενικής Κυβέρνησης (αρ.21 περ. ιθ´) και
- ε)** γνωμοδοτεί επί νομοσχεδίων τα οποία ρυθμίζουν μείζονος σπουδαιότητας θέματα δημοσιονομικής διαχείρισης (αρ. 20 παρ. κα´ και 176 παρ. 1).

Στις πρόσφατες εξελίξεις σχετικά με την έκταση των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου εντάσσονται περαιτέρω τόσο το Προεδρικό Διάταγμα 136/2011 (ΦΕΚ Α` 267) «Καθορισμός κατώτατου ύψους των δαπανών που ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο», το οποίο εκδόθηκε κατ` εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ν.3871/2010 σύμφωνα με το οποίο ένα σημαντικό μέρος των δημοσίων δαπανών εξαιρείται από τον προληπτικό έλεγχο, όσο και ο νόμος 4129/2013 (ΦΕΚ 52 Α`) «Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο», στον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις περί Ελεγκτικού Συνεδρίου.²² Μάλιστα, αξίζει στο σημείο

²² Άρθρο 1 π.δ. 136/2011: «1.α. Ο ασκούμενος από το Ελεγκτικό Συνέδριο (Ε.Σ.) προληπτικός έλεγχος διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα επί δαπανών που υπερβαίνουν κατά χρηματικό ένταλμα τα όρια τα οποία καθορίζονται κατά κατηγορία ελεγχόμενων φορέων ως ακολούθως:

«i) Δαπάνες Κεντρικής Διοίκησης (άρθρο ΙΒ παρ. 4 ν. 2362/1995). Από του ποσού των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και άνω. Δαπάνες Κεντρικής Διοίκησης για πληρωμές που διενεργούνται στο πλαίσιο εμπορικών συναλλαγών (άρθρο πρώτο, παρ. Ζ ν. 4152/2013): Από του ποσού των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ και άνω». - ΑΝΤΙΚ. ΤΗΣ ΠΕΡ. Ι ΤΗΣ ΠΑΡ. 1Α ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 1 ΤΟΥ Π.Δ. 87/14, ΦΕΚ-131 Α/10-6-14

ii) Δαπάνες ΝΠΔΔ (όπου ασκείται προληπτικός έλεγχος): Από του ποσού των δέκα χιλιάδων (10.000) ΕΥΡΩ και άνω.

«Για τις δαπάνες των νοσοκομείων του ΕΣΥ από του ποσού των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ και άνω.» - ΠΡΟΣΘ. ΕΔΑΦΙΟΥ ΣΤΗΝ ΥΠΟΠΕΡ. ΙΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 1 ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡ. 1 ΤΟΥ ΑΡΘ. 55 ΤΟΥ Ν. 4075/12, ΦΕΚ-89 Α/11-4-12

iii) Δαπάνες ΟΤΑ α´ βαθμού (Δήμων): Από του ποσού των πέντε χιλιάδων (5.000) ΕΥΡΩ και άνω.

iv) Δαπάνες ΟΤΑ β´ βαθμού [Περιφερειών, μετά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 275 του ν.3852/2010 (Α.87)]: Από του ποσού των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ΕΥΡΩ και άνω.

αυτό να αναφερθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 40 παρ. 1 και 2 αυτού (4129/2013) το Ελεγκτικό Συνέδριο, ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο, υποχρεούται πλέον και στη διενέργεια στοχευμένων ελέγχων σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος, σύμφωνα με το σχετικό ετήσιο ελεγκτικό πρόγραμμα που εγκρίνεται από την Ολομέλειά του, ενώ μετά τη σχετική αντικατάσταση της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης α' του άρθρου 31 του ν. 4129/2013 από την παρ. 10 του αρ. 10 του ν. 4337/2015, προβλέπεται πλέον από 1-1-2017 η κατάργηση του προληπτικού ελέγχου των δαπανών του κράτους και από 1-1-2019 των δαπανών των Ο.Τ.Α. και του συνόλου των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο του Ε.Σ. στα πλαίσια της ενίσχυσης των σύγχρονων μορφών δημοσιονομικού ελέγχου.

2. ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ Η ΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ

Εισαγωγή

Γενικότερο αντικείμενο του δημοσιονομικού ελέγχου συνιστά η διαχείριση του δημόσιου χρήματος, η οποία ουσιαστικά διενεργείται ακριβώς προς εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού και προς αποτύπωση των πράξεων με τις οποίες πραγματοποιείται η εν λόγω εκτέλεση. Με άλλα λόγια, οι πράξεις εκτέλεσης του προϋπολογισμού καθώς και οι λογαριασμοί όπου αποτυπώνονται οι δημόσιες οικονομικές δοσοληψίες αποτελούν τον πυρήνα της ελεγκτικής διαδικασίας. Ως εκ τούτου γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι η επιτυχία οποιουδήποτε είδους δημοσιονομικού ελέγχου και εάν διεξαχθεί (έλεγχος λογαριασμών, νομιμότητας και κανονικότητας κ.α.)

β. Στα ποσά της προηγούμενης παραγράφου συμπεριλαμβάνεται και ο αναλογών Φ.Π.Α.

2.α. Κατ' εξαίρεση, δαπάνες, οι οποίες απορρέουν από συμβάσεις εκτέλεσης δημόσιων έργων, μελετών ή προμηθειών και υπηρεσιών με συμβατικό προϋπολογισμό που υπερβαίνει τα όρια της προηγούμενης παραγράφου, ελέγχονται προληπτικά, κατά την υποβολή του πρώτου λογαριασμού και μόνο, ανεξαρτήτως του ύψους αυτού. Κατά τον ίδιο τρόπο ελέγχονται και οι τυχόν παρατάσεις και ανανεώσεις των συμβάσεων του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, καθώς και οι συμπληρωματικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και έργων.

β. Ελέγχονται, επίσης προληπτικά, ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες για: i) μισθοδοσία του πάσης φύσεως προσωπικού και μόνο όσον αφορά στο πρώτο χρηματικό ένταλμα, ii) πρόσθετες αμοιβές (υπερωρίες και αποζημιώσεις για κάθε αιτία) και iii) επιχορηγήσεις σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου.

3. Οι ανωτέρω ρυθμίσεις δεν καταλαμβάνουν δαπάνες οι οποίες, με ειδικές διατάξεις, έχουν εξαιρεθεί από τον προληπτικό έλεγχο του Ε. Σ.

εξαρτάται από την προηγούμενη κατανόηση όχι μόνο των αρχών που διέπουν την κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού και των δημόσιων λογαριασμών αλλά και τη γνώση των νομοθετικών ρυθμίσεων βάσει των οποίων τα όργανα της εκτελεστικής εξουσίας προβαίνουν στη διάθεση του δημόσιου χρήματος, και την κατανόηση του συστήματος κανόνων δικαίου με τους οποίους καθορίζεται δεσμευτικά ο τρόπος με τον οποίο όλες οι εν λόγω πράξεις θα καταγραφούν και θα αποδοθούν στο τέλος κάθε δημοσιονομικού έτους στους ετήσιους λογαριασμούς διαχείρισης.

2.1. Ο κρατικός προϋπολογισμός

Ο κρατικός προϋπολογισμός²³ επί τη βάση του οποίου κάθε κυβέρνηση ορίζει το δημοσιονομικό της πρόγραμμα, συνιστά το λογαριασμό στον οποίο αποτυπώνονται λογιστικά τα δημόσια έσοδα που προβλέπεται να εισπραχθούν και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους καθώς και οι πηγές χρηματοδότησης κάθε οικονομικού έτους. Ως τυπικός νόμος ψηφίζεται κάθε χρόνο από τη Βουλή, σύμφωνα με τα άρθρα 72 και 79 του Συντάγματος, στα πλαίσια της έκφρασης της εμπιστοσύνης των εκπροσώπων του κοινοβουλίου απέναντι στην Κυβέρνηση προκειμένου αυτή να συνεχίσει να εισπράττει τα δημόσια έσοδα και να διενεργεί τις προβλεπόμενες δαπάνες και μάλιστα είναι ετήσιος για λόγους ασφάλειας των προβλέψεων που αποτυπώνει.²⁴

2.1.1 Οι βασικές αρχές και η διαδικασία κατάρτισης του κρατικού προϋπολογισμού

Σε εθνικό επίπεδο οι γενικές αρχές που διέπουν την κατάρτιση και ψήφιση του προϋπολογισμού, οι οποίες στα πλαίσια της δημοκρατικής λογικής πηγάζουν τόσο από το Σύνταγμα και τις πρόσφατες διατάξεις των άρθρων 49 και 51 του ν. 4270/2014,

²³ Η αναφορά γίνεται στον τακτικό κρατικό προϋπολογισμό, αφού οι προϋπολογισμοί των νομικών προσώπων είτε χρηματοδοτούνται από αυτόν οπότε είναι πλασματικά μόνο ανεξάρτητοι αυτού, είτε στις περιπτώσεις των αυτοχρηματοδοτούμενων φορέων συνιστούν μικρογραφίες του κρατικού προϋπολογισμού υπαγόμενοι στις ίδιες βασικές αρχές (επίσης δεν αναλύεται ο προϋπολογισμός δημοσίων επενδύσεων).

²⁴ Σαρμάς Ι. *Καλύτερο Κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006, σελ. 36-37

όπως τροποποιήθηκαν από τις διατάξεις του ν. 4337/2015 και ισχύουν, όσο και από τη νομική θεωρία, είναι:

*Η Αρχή της δημοσιότητας,*²⁵ σύμφωνα με την οποία η διαδικασία κατάρτισης και ψήφισης του προϋπολογισμού από τη Βουλή και η εκτέλεση αυτού θα πρέπει να τελούν υπό το φως της δημοσιότητας, προκειμένου οι ακολουθούμενες διαδικασίες να είναι φανερές και προσιτές στη μελέτη, τον έλεγχο και την κριτική.

Η Αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης η οποία επιτάσσει τη διάθεση των πιστώσεων του προϋπολογισμού σύμφωνα με τις αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Ειδικότερα, το κριτήριο της οικονομικότητας απαντά στο ερώτημα αν η λύση η οποία έχει επιλεγεί για την ικανοποίηση των αναγκών μιας υπηρεσίας εμφανίζεται ενόψει του αποτελέσματός της ως η οικονομικότερη μεταξύ περισσότερων επιλογών. Το κριτήριο της αποδοτικότητας επιτάσσει την τήρηση της βέλτιστης δυνατής σχέσης μεταξύ των χρησιμοποιούμενων μέσων και των επιτυγχανόμενων αποτελεσμάτων. Τέλος με βάση το κριτήριο της αποτελεσματικότητας ελέγχεται εάν οι συγκεκριμένοι αντικειμενικοί στόχοι και τα αποτελέσματα που έχουν εκ των προτέρων οριστεί έχουν επιτευχθεί και υλοποιηθεί.²⁶

Η Αρχή της διαφάνειας σύμφωνα με την οποία όλοι οι λειτουργοί και οι φορείς που διαχειρίζονται πόρους της Γενικής Κυβέρνησης έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την έγκαιρη πληροφόρηση, οικονομικής ή άλλης φύσης, που σχετίζεται με τη διαχείριση της δημοσιονομικής πολιτικής, ώστε να καθίσταται εφικτός ο αποτελεσματικός δημόσιος έλεγχος της άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής και της οικονομικής κατάστασης του δημοσίου εκτός και αν η δημοσιοποίησή της θα έβλαπτε ουσιαδώς την εθνική ασφάλεια, άμυνα ή τις διεθνείς σχέσεις της Ελλάδας.

Η Αρχή της ειλικρίνειας σύμφωνα με την οποία κάθε οικονομική και δημοσιονομική πρόβλεψη που παρέχεται σε οποιαδήποτε έγγραφα ή εκθέσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, πρέπει να στηρίζεται, στο βαθμό που είναι ευλόγως και πρακτικώς δυνατό, σε πραγματικά στοιχεία που αποτυπώνονται σε όλες τις αποφάσεις που έχει ανακοινώσει η Κυβέρνηση, καθώς και σε όλες τις λοιπές περιστάσεις που ενδέχεται να έχουν ουσιαστικές δημοσιονομικές επιπτώσεις. Έτσι, για τον έλεγχο της ειλικρίνειας των λογαριασμών ο εκάστοτε ελεγκτής πρέπει να συγκρίνει

²⁵ Δ.Π. Καράγιωργας, Δημόσια Οικονομική 2, Οι Δημοσιονομικοί θεσμοί. Εκδόσεις Παπαζήση, 1981

²⁶ Αρ. 1 ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α΄) «Δημοσιονομική διαχείριση και ευθύνη»

τις αρχικές εγγραφές σε λογαριασμούς του φορέα με τα παραστατικά που τις δικαιολογούν και πρέπει να βεβαιωθεί ότι τα παραστατικά είναι έγκυρα.²⁷

Η Αρχή της Ετήσιας διάρκειας (ενιαύσιου), βάσει της οποίας ο κρατικός προϋπολογισμός και οι προϋπολογισμοί των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης αφορούν το οικονομικό έτος που αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.²⁸

Η αρχή του ενιαύσιου παραβιάζεται στην περίπτωση που συντελούνται αδικαιολόγητα μεταφορές πιστώσεων από την εκάστοτε χρήση στην επόμενη προκειμένου να επιτευχθεί η μη ακύρωση των προβλεφθεισών στον προϋπολογισμό πιστώσεων. Προκειμένου να ελεγχθεί η εφαρμογή της εν λόγω αρχής, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει τις πράξεις μεταφοράς πιστώσεως από το υπό έλεγχο έτος προς το επόμενο και να κρίνει εάν οι μεταφορές δικαιολογούνται προς πληρωμή υποχρεώσεων που έχουν ήδη αναληφθεί ή που επίκειται να αναληφθούν εν όψει της προόδου της διαδικασίας.

Η Αρχή της ενότητας και η αρχή της καθολικότητας από τις οποίες προκύπτει η υποχρέωση για εγγραφή όλων των εσόδων και εξόδων του κράτους σε έναν ενιαίο προϋπολογισμό, έναν λογαριασμό για το σύνολο της διαχείρισης, στο ακέραιο και χωριστά, χωρίς να γίνεται κανένας συμψηφισμός εσόδων εξόδων και η πραγματοποίηση δαπανών μόνο μέσα στα όρια των εγκεκριμένων πιστώσεων και προβλέψεων του προϋπολογισμού, με σκοπό αφενός μεν η Κυβέρνηση να δεσμεύεται από αυτόν κατά την πραγματοποίηση των πολιτικών της, αφετέρου δε η Βουλή να μπορεί να αντιληφθεί στο σύνολό τους τα ζητήματα της δημοσιονομικής διαχείρισης.²⁹ Παραβίαση της αρχής της ενότητας συντελείται όταν σχηματίζονται ειδικοί λογαριασμοί εκτός προϋπολογισμού με αποτέλεσμα να χάνεται η ενότητα της δημοσιονομικής διαχείρισης βάσει ενός και μόνο προϋπολογισμού. Η ύπαρξη ειδικών λογαριασμών αναδεικνύεται από πληρωμές που δεν ανάγονται σε πιστώσεις του προϋπολογισμού, αλλά σε πιστώσεις άλλων εκτός αυτού λογαριασμών.³⁰

Αντίστοιχα παραβίαση της αρχής της καθολικότητας συντελείται όταν έσοδα συμψηφίζονται προς έξοδα και εμφανίζεται στο λογαριασμό εκτέλεσης του

²⁷ Σαρμάς Ι. *Καλύτερο Κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006, σ.201

²⁸ Παρ. 1 άρθρου 49 ν. 4270/2014

²⁹ Παρ. 2 άρθρου 79 Συντάγματος, παρ. 2 αρ. 49 και 1 αρ. 51 του ν. 4270/2014

³⁰ Σαρμάς Ι. *Καλύτερο Κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006, σ.200

προϋπολογισμού μόνο το υπόλοιπο αυτών, έτσι ώστε επέλθει παραπλάνηση ως προς τα οικονομικά μεγέθη εσόδων εξόδων του προϋπολογισμού, δεδομένου ότι εμφανίζονται μόνο υπόλοιπα. Ο εκάστοτε ελεγκτής, προκειμένου να διαπιστώσει τέτοιες παραβάσεις, πρέπει να παρακολουθήσει τη λογιστική αποτύπωση των πράξεων που είναι υπό έλεγχο ή ξεκινώντας από ένα υπόλοιπο που εμφανίζεται στο λογαριασμό εκτέλεσης του προϋπολογισμού να αναζητήσει πώς προέκυψε εξετάζοντας υποκείμενες εγγραφές.

Η Αρχή της ειδίκευσης του προϋπολογισμού, βάσει της οποίας α) τα έσοδα και οι δαπάνες του προϋπολογισμού προσδιορίζονται με βάση την προκαθορισμένη αναλυτική κωδικοποιημένη ταξινόμηση που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και επικαιροποιείται σε τακτά διαστήματα, ήτοι την ανάλυση του προϋπολογισμού σε κατηγορίες και υποκατηγορίες μέχρι την ελάχιστη υποδιάκριση που στην Ελλάδα ονομάζεται κωδικός αριθμός εσόδου ή εξόδου και β) οι πιστώσεις³¹ δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για να εκπληρώσουν άλλη ανάγκη από αυτήν που προσδιορίζεται στον προϋπολογισμό, εκτός αν η ανακατανομή πιστώσεων επιτρέπεται από τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις.³²

Η αρχή αυτή παραβιάζεται όταν χρησιμοποιούνται πιστώσεις για σκοπό διαφορετικό από αυτόν για τον οποίο εγγράφηκαν στον προϋπολογισμό ή μεταφέρονται καταχρηστικά πιστώσεις από ένα κωδικό αριθμό εξόδου σε άλλον. Ως εκ τούτου ο εκάστοτε ελεγκτής πρέπει να ερευνά αν κάθε διάθεση πίστωσης είναι συνδεδεμένη, εν όψει του προορισμού της, με τον ορθό αριθμό εξόδου ή εάν οι μεταφορές πιστώσεων δικαιολογούνται ουσιαστικά και τυπικά εν όψει του αντικειμένου τους.

Η Αρχή της ισοσκελίσης η οποία αποτυπώνεται στην παρ. 1 του άρθρου 35 ν. 4270/2014, η οποία ορίζει ότι «Η δημοσιονομική θέση της Γενικής Κυβέρνησης (κατά ΕΣΟΛ) πρέπει να είναι ισοσκελισμένη ή πλεονασματική», με σκοπό να επιτυγχάνεται η συνολική εικόνα ισορροπίας εσόδων εξόδων που πρέπει να δίνει ο προϋπολογισμός.

Ως διαδικασία η κατάρτιση του προϋπολογισμού, η οποία συνιστά αρμοδιότητα της εκτελεστικής εξουσίας και συγκεκριμένα του Υπουργείου Οικονομικών μέσω του

³¹ Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 55 του ν. 4270/2014 ως πίστωση ορίζεται το ποσό που ψηφίζεται από τη Βουλή και εγγράφεται στον ετήσιο Κρατικό Προϋπολογισμό για την αντιμετώπιση συγκεκριμένης δαπάνης κατά μείζονα κατηγορία σε επίπεδο φορέα και ειδικού φορέα, η οποία περιλαμβάνεται σε ειδικούς πίνακες που συνυποβάλλονται κατά την κατάθεση του ετήσιου Κρατικού Προϋπολογισμού και η οποία κατανέμεται στη συνέχεια από τους φορείς σε αναλυτικό επίπεδο.

³² Παρ. 2 άρθρου 51 ν. 4270/2014

Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, άρχεται περίπου επτά μήνες πριν από την έναρξη του νέου οικονομικού έτους, οπότε και το Γ.Λ.Κ. εκδίδει εγκυκλίους που ορίζουν τους κανόνες, τις παραδοχές, τις μεθοδολογίες και τις διαδικασίες για την κατάρτιση του προϋπολογισμού, με ειδικότερο στόχο οι προβλέψεις αυτού να είναι συνεπείς με τα δεσμευτικά ανώτατα όρια του ισχύοντος σήμερα Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής. Εν συνεχεία με βάση τις εν λόγω οδηγίες οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης και των εποπτευόμενων φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, με ευθύνη του προϊστάμενου οικονομικών υπηρεσιών, υποβάλλουν στο Γ.Λ.Κ. έως την 31 Ιουλίου σχέδια προϋπολογισμού, τα οποία αφού διορθωθούν σύμφωνα με τις υποδείξεις του Γ.Λ.Κ. στις περιπτώσεις που τυχόν θα διαπιστωθεί απόκλιση από τους στόχους και τα ανώτατα όρια που έχουν τεθεί, θ' αποτελέσουν τη βάση για την κατάρτιση του Κρατικού Προϋπολογισμού, του ενοποιημένου ετήσιου Κοινωνικού Προϋπολογισμού και του ενοποιημένου ετήσιου προϋπολογισμού των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, πλην του ενοποιημένου ετήσιου προϋπολογισμού της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, ο οποίος υποβάλλεται στο Γ.Λ.Κ. από τον Υπουργό Εσωτερικών.³³

Όπως προαναφέρθηκε ο προϋπολογισμός ως λογαριασμός συντάσσεται σε δύο σκέλη: ένα για τα έσοδα, τους φόρους κατά βάση, οι οποίοι θεσπίζονται και εισπράττονται προς κάλυψη των δημοσίων αναγκών, και ένα για τα έξοδα, τις δημόσιες δαπάνες.³⁴ Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 4270/2014 ως έσοδα του προϋπολογισμού ορίζονται «1. τα βεβαιωθέντα έσοδα, ήτοι τα ποσά που βεβαιώνονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο από την οποία προέρχονται, όπως επίσης και τα βεβαιωθέντα έσοδα του προϋπολογισμού του προηγούμενου οικονομικού έτους που δεν έχουν εισπραχθεί και β) τα εισπραχθέντα έσοδα, ήτοι τα ποσά που εισπράττονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο από την οποία προέρχονται», ενώ ως έξοδα του προϋπολογισμού ορίζονται «οι πληρωμές που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια

³³ Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 56 ν. 4270/2014 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των αρχών που διέπουν την κατάρτιση του προϋπολογισμού και του πλαισίου που ορίζεται στον παρόντα νόμο και κατά παρέκκλιση των ρυθμίσεων του άρθρου 55 παρ.1, ο Κρατικός Προϋπολογισμός δύναται να διαρθρωθεί κατά προγράμματα που περιλαμβάνουν στοιχεία δαπανών τα οποία αντιστοιχούν σε σύνολο μέτρων που συμβάλλουν, με διαρθρωμένο και συμπληρωματικό τρόπο, στην επίτευξη ενός ή περισσότερων συγκεκριμένων στόχων και αφορούν μία ή περισσότερες δημόσιες πολιτικές. Η κατάρτιση του Προϋπολογισμού κατά προγράμματα, σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο, βασίζεται κυρίως στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των δράσεων του κράτους και προϋποθέτει ένα αξιόπιστο και λειτουργικό σύστημα μέτρησης της αποτελεσματικότητας».

³⁴ Σαρμάς Ι. *Καλύτερο Κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006, σελ. 36

του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός ανεξάρτητα από το χρόνο που έχει δημιουργηθεί η υποχρέωση για πληρωμή».

Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι σε κάθε δημοκρατικό πολίτευμα η δημόσια διαχείριση υπάγεται στη θεμελιώδη αρχή της νομιμότητας, η οποία μάλιστα αποτυπώνεται και στο άρθρο 77 του ν. 4270/2014, το οποίο για την πραγματοποίηση οιασδήποτε δημόσιας δαπάνης επιβάλλει την προηγούμενη ύπαρξη τυπικού νόμου ή κανονιστικής διοικητικής πράξης και σε εξαιρετική περίπτωση εφόσον η δαπάνη δεν προβλέπεται ρητά από διάταξη νόμου αξιώνει να εξυπηρετεί τουλάχιστον αυτή αιτιολογημένα τους σκοπούς των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης.

2.2.2. Η διαδικασία εκτέλεσης του προϋπολογισμού

Στο παραδοσιακό σχήμα δημοσιονομικής οργάνωσης οι κύριοι πρωταγωνιστές της διαδικασίας εκτέλεσης του προϋπολογισμού είναι οι διατάκτες (authorizing officers) και οι υπόλογοι (accounting officers). Ως διατάκτες ορίζονται τα όργανα στα οποία ο συντακτικός ή ο κοινός νομοθέτης έχει αναθέσει τη διαχείριση του προϋπολογισμού του φορέα του και τα οποία αναλαμβάνουν υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού αυτού και προσδιορίζουν τις απαιτήσεις σε βάρος του. Διακρίνονται σε κύριους, ήτοι σε διατάκτες που μπορούν να αναλαμβάνουν υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους απευθείας από τον κρατικό προϋπολογισμό ή τον προϋπολογισμό του φορέα τους (υπουργοί, γενικοί γραμματείς αποκεντρωμένων διοικήσεων) και σε δευτερεύοντες, ήτοι σε διατάκτες που μπορούν να αναλαμβάνουν υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων οι οποίες έχουν τεθεί στη διάθεσή τους κατόπιν εντολής του κύριου διατάκτη.³⁵ Αντίστοιχα υπόλογοι είναι όποιοι διαχειρίζονται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες ή υλικά που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε ΝΠΔΔ, καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος.³⁶

³⁵ παρ. 1 αρ. 65 ν. 4270/2014 & αρ. 10 ν. 4337/2015

³⁶ άρθρο 150 ν. 4270/2014, σύμφωνα με το οποίο οι υπόλογοι διακρίνονται σε α. υπολόγους χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών, β. διαχειριστές πάγιων προκαταβολών, γ. εφοριακούς και τελωνειακούς υπολόγους, δ. ειδικούς ταμίες, ε. υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α και στ. διαχειριστές έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων

Οι κύριοι και δευτερεύοντες διατάκτες είναι επιφορτισμένοι με τη διενέργεια της σύνθετης δημοσιολογιστικής διαδικασίας³⁷ που ταυτίζεται με τη διαδικασία διενέργειας της δαπάνης και ως έννοια περιλαμβάνει όλη τη διοικητική διαδικασία εκτέλεσης του προϋπολογισμού που διενεργείται από το διατάκτη, μέχρι και την έκδοση τίτλου πληρωμής και την εξόφληση της δαπάνης, οπότε λήγει και η εξουσία και ευθύνη του διατάκτη και άρχεται αντίστοιχα η ευθύνη του δημόσιου υπολόγου με την κατάρτιση των λογαριασμών.

Ειδικότερα η εκτέλεση του προϋπολογισμού, ως σύνθετη διοικητική διαδικασία, περιλαμβάνει μια σειρά πράξεων που περιγράφονται ως εξής:

1. Ανάλυση υποχρέωσης: αποτελεί τη διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του Δημοσίου και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης που εκπροσωπούνται από τον εκάστοτε διατάκτη περί καταβολής χρηματικού ποσού εκ του προϋπολογισμού σε τρίτο (νομική δέσμευση). Πριν από κάθε ενέργεια για την εκτέλεση οιασδήποτε δαπάνης απαιτείται σχετική απόφαση ανάληψης υποχρέωσης από τον αρμόδιο διατάκτη στην οποία βεβαιώνεται ότι το ποσό της αντίστοιχης δαπάνης βρίσκεται εντός των ορίων της σχετικής πίστωσης που είναι εγγεγραμμένη στον αντίστοιχο κωδικό αριθμό εξόδου του προϋπολογισμού και εντός του διαθέσιμου ποσοστού αυτής και ότι έχει δεσμευθεί από τον προϋπολογισμό του φορέα (δημοσιονομική δέσμευση).³⁸ Στη συνέχεια η απόφαση ανάληψης υποχρέωσης αποστέλλεται στην αρμόδια ΥΔΕ, η οποία αφού ασκήσει τον προληπτικό διοικητικό έλεγχο κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 και 91 του ν. 4270/2014, ως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, δεσμεύει την πίστωση του προϋπολογισμού του φορέα και προχωράει, εφόσον ολοκληρωθεί ομαλά ο έλεγχος, στο επόμενο στάδιο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού, εκείνο της εκκαθάρισης της δαπάνης.

2. Εκκαθάριση της δαπάνης, η οποία συνίσταται στη σύνταξη της πράξης εκκαθάρισης με την οποία προσδιορίζονται τα δικαιώματα των πιστωτών του Δημοσίου, ήτοι

³⁷ Βλ. Πρακτικά της 34^{ης} Γενικής Συνεδρίασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 8.10.1984

³⁸ Παρ. 1 & 2 αρ. 66 ν. 4270/2014, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 10 του ν. 4337/2015. Σύμφωνα με το άρθρο 67 του ν.4270/2014, όπως αντικαταστάθηκε από το αρ. 10 του ν. 4337/2015, για την ανάληψη υποχρεώσεων από τους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης που προβλέπεται να βαρύνουν είτε τμηματικά είτε εξ ολοκλήρου τα επόμενα έτη του Μ.Π.Δ.Σ, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι μισθώσεις ακινήτων και υπερβαίνουν ετησίως το ποσό των 200.000 ευρώ σωρευτικά ανά Κ.Α.Ε κάθε ειδικού φορέα του τακτικού προϋπολογισμού, απαιτείται προηγούμενη απόφαση έγκρισης του Υπουργού Οικονομικών, ενώ για τους λοιπούς φορείς της Γενικής Κυβέρνησης απαιτείται απόφαση έγκρισης του εποπτεύοντος Υπουργού, εφόσον η αναλαμβανόμενη υποχρέωση υπερβαίνει το ποσό των 100.000 ευρώ.

προσδιορίζεται η συγκεκριμένη οφειλή, το ακριβές ποσό και η δικαιολογημένη απαίτηση.³⁹

3. Εντολή πληρωμής. Στο στάδιο αυτό εκδίδεται από την ΥΔΕ ή άλλο αρμόδιο όργανο ο τίτλος πληρωμής, ήτοι το χρηματικό ένταλμα ή άλλο παραστατικό στοιχείο, με την παραγγελία του διατάκτη προς τον υπόλογο να πληρώσει στο δικαιούχο τρίτο το ποσό που αναγράφεται στην εντολή πληρωμής.⁴⁰ Σε αυτό το σημείο λαμβάνει χώρα ο προληπτικός δικαστικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο οποίος καταλαμβάνει τόσο τους κύριους όσο και τους δευτερεύοντες διατάκτες.

4. Εξόφληση τίτλων πληρωμής: στο τελευταίο στάδιο της διαδικασίας πληρωμής της δημόσιας δαπάνης γίνεται εκ νέου έλεγχος κανονικότητας αφού τα χρηματικά εντάλματα ή άλλοι τίτλοι πληρωμής εξοφλούνται από τα αρμόδια όργανα μόνο όταν φέρουν όλα τα τυπικά εκ του νόμου στοιχεία.⁴¹

Τέλος, όπως κάθε πράξη εκταμίευσης δημόσιου χρήματος στο σκέλος των εξόδων προϋποθέτει μια έγκριση πίστωσης που περιέχεται στον προϋπολογισμό και κάθε τέτοια έγκριση προϋποθέτει μια νόμιμη αιτία και κάθε δαπάνη διενεργείται με τους όρους και κατά την ειδική διαδικασία που προβλέπεται εκ του νόμου, όπως περιγράφηκε ανωτέρω, έτσι και στο σκέλος των εσόδων η εκτέλεση του προϋπολογισμού προϋποθέτει επίσης την ύπαρξη νόμιμης αιτίας και την πραγματοποίηση των εσόδων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις και την οριζόμενη σήμερα εκ των άρθρων 81 έως 88 του ν.4270/2014 διαδικασία, η οποία δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας εργασίας και ως εκ τούτου δεν θα αναλυθεί περαιτέρω.

³⁹ Άρθρο 91 ν. 4270/2014

⁴⁰ Πέραν της πληρωμής των κρατικών δαπανών από τον τακτικό προϋπολογισμό με τακτικά χρηματικά εντάλματα επιτρέπεται η πραγματοποίηση δαπανών και με την έκδοση χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής για την προκαταβολή δαπανών που λόγω της φύσεώς τους ή λόγω επείγουσας υπηρεσιακής ανάγκης ή μικροδαπανών έως του ποσού των 7.000 ευρώ ανά ΚΑΕ ετησίως υπό τις προϋποθέσεις των άρθρων 100 ν. 4270/2014 και 10 ν. 4337/2015. Επίσης προβλέπεται και η έκδοση των «προσωρινών χρηματικών ενταλμάτων» υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 105 του ν. 4270/2014, που εκδίδονται από τον αρμόδιο Υπουργό για επιτακτικές και επείγουσες ανάγκες του προϋπολογισμού που δεν προβλέπονται από το νόμο ή για τις οποίες δεν υπάρχει πίστωση στον προϋπολογισμό. Τέλος εξαίρεση στη συνήθη διαδικασία πραγματοποίησης των δημόσιων δαπανών είναι οι πάγιες προκαταβολές χρηματικού, ήτοι ποσά που τίθενται στη διάθεση δημόσιων υπηρεσιών, που εκδίδονται από το Γ.Λ.Κ. υπό ίδιο λογαριασμό της δημόσιας ληψοδοσίας, στο όνομα υπολόγων διαχειριστών που ορίζονται με απόφαση του αρμόδιου Υπουργού με τις προϋποθέσεις του άρθρου 108 του ν. 4270/2014. Σημειωτέον ότι οι δαπάνες που διενεργούνται με προσωρινά χρηματικά εντάλματα και πάγιες προκαταβολές χρηματικού ελέγχονται μόνο κατασταλτικά αφού δεν ασκείται σε αυτές προληπτικός διοικητικός ή δικαστικός έλεγχος.

⁴¹ Βλ. άρθρο 93 ν. 4270/2014

2.3. Ο Απολογισμός και Ισολογισμός του Κράτους

Στα πλαίσια της ορθής λογιστικής απεικόνισης των δημόσιων οικονομικών δοσοληψιών η εκτελεστική εξουσία δια των αρμόδιων δημόσιων υπηρεσιών (Γ.Λ.Κ.) καταρτίζει περαιτέρω ένα σύνολο χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁴² με προεξάρχουσες τον Απολογισμό, δηλαδή το λογαριασμό εκτέλεσης του προϋπολογισμού ο οποίος παρουσιάζει τα αποτελέσματα εκτέλεσης του προϋπολογισμού κατά την οικονομική χρήση που έχει ήδη διανυθεί και τον Ισολογισμό, ο οποίος αποτυπώνει λογιστικά την περιουσιακή κατάσταση της Κεντρικής Κυβέρνησης (υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία) καθώς και όλες τις υποχρεώσεις της στο τέλος της οικονομικής χρήσης.⁴³ Σε αντιδιαστολή λοιπόν με τον κρατικό προϋπολογισμό, ο οποίος περιλαμβάνει προβλέψεις εσόδων και εξόδων και ως εκ τούτου έχει υποθετικό χαρακτήρα, ο απολογισμός και ο ισολογισμός έχουν πραγματικό χαρακτήρα δεδομένου ότι εμφανίζουν στις αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις τα ήδη πραγματοποιηθέντα έσοδα και έξοδα του Κράτους καθώς και την περιουσία αυτού.⁴⁴

Μάλιστα, η χρησιμότητα του Απολογισμού και Ισολογισμού του Κράτους δεν εξαντλείται στην απλή καταγραφή των οικονομικών στοιχείων που περιέχουν. Αντιθέτως, σύμφωνα με τη συνταγματική διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 79 του Συντάγματος τόσο ο απολογισμός, όσο και ο ισολογισμός, παρόλο που συνιστούν ως προς το περιεχόμενό τους διοικητικές πράξεις, κατατίθενται στη Βουλή το αργότερο μέσα σε ένα έτος από τη λήξη του οικονομικού έτους, εξετάζονται από ειδική επιτροπή βουλευτών και κυρώνονται από τη Βουλή αποκτώντας την ισχύ τυπικού νόμου. Ως εκ τούτου και οι δύο αυτές χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνιστούν το μέσο δια του οποίου το Ελληνικό Κοινοβούλιο ενημερώνεται αφενός μεν προς λήψη απόφασης για

⁴² Σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν. 4270/2014 τα δημοσιονομικά δεδομένα αποτυπώνονται και στις εξής χρηματοοικονομικές καταστάσεις: 1. Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης με την οποία παρέχονται πληροφορίες για τις πηγές εσόδων της Κεντρικής Διοίκησης, αλλά και τον τρόπο που διαχειρίστηκε τα έσοδά της. 2. Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης πολιτών, με την οποία πληροφορούνται οι χρήστες για τη συνολική μεταβολή της Καθαρής Θέσης Πολιτών (το υπόλοιπο που προκύπτει εάν από το ενεργητικό αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις), 3. Κατάσταση ταμειακών ροών, με την οποία παρέχονται πληροφορίες για τις ταμειακές εισροές, τα στοιχεία για χάρη των οποίων έγιναν πληρωμές και το υπόλοιπο χρηματικών διαθεσίμων στο τέλος του οικονομικού έτους και 4. το προσάρτημα με το οποίο παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες, προκειμένου να γίνουν κατανοητές οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης.

⁴³ Σαρμάς Ι. *Καλύτερο Κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006, σ.σ. 42,43

⁴⁴ Δ. Κόρσος, *Δημοσιονομικόν Δίκαιον*, τ.Α', εκδ. Σάκκουλα, 1980, σ.σ. 52 επ

την απαλλαγή ή μη της Κυβέρνησης για την οικονομική διαχείριση του αντίστοιχου έτους, αφετέρου δε προς κατανόηση εν γένει της πορείας των δημοσιονομικών μεγεθών της χώρας.

2.3.1 Το ειδικότερο περιεχόμενο του Απολογισμού του Κράτους

Στην πράξη, ο απολογισμός ως λογαριασμός εκτέλεσης του προϋπολογισμού ο οποίος ουσιαστικά συντάσσεται με σκοπό να αποτυπώσει το βαθμό σύγκλισης ή απόκλισης μεταξύ των προγραμματισμένων στόχων και των πραγματοποιηθέντων αποτελεσμάτων της κυβερνητικής πολιτικής, διακρίνεται σε δύο σκέλη των απολογισμό εσόδων και τον απολογισμό εξόδων.

Όσον αφορά στα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 α του άρθρου 164 του ν.4270/2014, ο απολογισμός εμφανίζει κατ' είδος (κατά κωδικό αριθμό) το σύνολο

- α. των προϋπολογισθέντων εσόδων,
- β. των βεβαιωθέντων εσόδων,
- γ. των διαγραφέντων εσόδων,
- δ. των υπολοίπων των βεβαιωθέντων εσόδων μετά την αφαίρεση των διαγραφέντων,
- ε. των εισπραχθέντων εσόδων και
- στ. των υπολοίπων προς είσπραξη εσόδων

Αντίστοιχα στον απολογισμό εξόδων εμφανίζονται κατά φορέα, ειδικό φορέα και είδος δαπάνης (κωδικό αριθμό) το σύνολο:

- α. των πιστώσεων που έχουν προϋπολογιστεί
- β. των πιστώσεων όπως έχουν διαμορφωθεί
- γ. των εξόδων που έχουν πληρωθεί
- δ. των πιστώσεων που δεν έχουν διατεθεί και
- ε. των τυχόν υπερβάσεων από τις πιστώσεις όπως έχουν διαμορφωθεί

Μέσω λοιπόν του απολογισμού, δια του οποίου αποδίδεται λογαριασμός των πραγματοποιηθέντων εσόδων και δαπανών σε αντιπαραβολή με τα προϋπολογισθέντα, είναι δυνατόν να υπολογιστούν οι αποκλίσεις από τις προβλέψεις του προϋπολογισμού και να προσδιοριστούν κρίσιμα δημοσιονομικά μεγέθη, όπως το ύψος του ελλείμματος του προϋπολογισμού, το ύψος του πρωτογενούς πλεονάσματος ή πρωτογενούς ελλείμματος και το ύψος των πρωτογενών δαπανών. Ως έλλειμμα ορίζεται το ποσό κατά το οποίο τα συνολικά έσοδα υπερβαίνουν τις συνολικές

δαπάνες, περιλαμβανομένων και των τόκων, ενώ ως πρωτογενείς δαπάνες όλες οι τρέχουσες δαπάνες, χωρίς το συνυπολογισμό των τόκων, στις οποίες το Κράτος έχει περιθώρια και ευελιξία αυξομειώσεων τους. Τέλος, το δημοσιονομικό μέγεθος του πρωτογενούς ελλείμματος ή πλεονάσματος αναφέρεται στη διαφορά μεταξύ των εσόδων του τακτικού προϋπολογισμού και των πρωτογενών δαπανών. Η αξιολόγηση αυτών των οικονομικών μεγεθών που προκύπτουν από τον ετήσιο απολογισμό προσδιορίζει όχι μόνο το βαθμό επιτυχίας της εκάστοτε δημοσιονομικής πολιτικής αλλά και το εάν πληρούνται οι δύο βασικές προϋποθέσεις για τη μείωση του δημόσιου χρέους ως ποσοστό του ΑΕΠ, ήτοι η δημιουργία υψηλών πρωτογενών πλεονασμάτων επί σειρά ετών και η ανάπτυξη της οικονομίας σε ρυθμούς υψηλότερους από το μέσο πραγματικό επιτόκιο δανεισμού του Κράτους.⁴⁵

2.3.2 Το ειδικότερο αντικείμενο του Ισολογισμού του Κράτους

Ο Ισολογισμός του Κράτους ή κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζεται με διαφάνεια και αξιοπιστία μία σαφής εικόνα της χρηματοοικονομικής θέσης της Κεντρικής Διοίκησης. Δια του ισολογισμού, ο οποίος αποτελείται από δύο σκέλη, το ενεργητικό και το παθητικό (υποχρεώσεις), τα οποία σε σύγκριση μεταξύ τους παρέχουν πληροφορίες τόσο για τη σύνθεση του ενεργητικού και του παθητικού, όσο και για το ύψος και τη δομή του καθαρού ενεργητικού και την καθαρή θέση του Δημοσίου στο τέλος της χρήσης, ουσιαστικά απεικονίζονται τα μακροπρόθεσμα αποτελέσματα της δημοσιονομικής πολιτικής καθώς και ο τρόπος συνολικής διαχείρισης των οικονομικών αγαθών και των υποχρεώσεων του κράτους.⁴⁶ Επιπλέον, οι πληροφορίες αυτές εκτός από τις ανάγκες της λογοδοσίας, βοηθούν τους χρήστες να εκτιμήσουν την ικανότητα του Δημοσίου να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του, αλλά και να προβλέψουν τις μελλοντικές δανειακές ανάγκες του Δημοσίου, όσο και την ικανότητα του Δημοσίου να αντλήσει τα απαραίτητα δανειακά κεφάλαια.⁴⁷

Στο σκέλος του ενεργητικού περιλαμβάνεται το σύνολο των οικονομικών αγαθών, υλικών και άυλων, που ανήκουν στην Κεντρική Κυβέρνηση, από τα οποία προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη και μπορεί να αποτιμηθούν είτε αντικειμενικά, είτε σε

⁴⁵ Ε. Σαρτζετάκης, Εισαγωγή στη Μακροοικονομική, 2011

⁴⁶ Mellor T., Why Governments should produce balance sheets, Australian Journal of Public Administration, 55 (1): 78-81, 1996

⁴⁷ Άρθρο 166 ν. 4270/2014

χρήμα. Το ενεργητικό περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία που έχει στην κυριότητά της η Κεντρική Κυβέρνηση καθώς και τα ποσά που της οφείλονται από τρίτους. Διακρίνεται σε κυκλοφορούν και μη κυκλοφορούν ενεργητικό. Στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνονται υλικά αγαθά, αξίες και δικαιώματα τα οποία α) αποκτώνται για τους σκοπούς της Κεντρικής Κυβέρνησης και προορίζονται να παραμείνουν σε αυτή για μακρό χρονικό διάστημα με την ίδια περίπου μορφή και β) αναμένεται να πωληθούν, στο πλαίσιο της φυσιολογικής λειτουργίας της Κεντρικής Κυβέρνησης σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού. Στο κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνονται τα αγαθά που αναμένεται να ρευστοποιηθούν, να χρησιμοποιηθούν ή να πουληθούν, στο πλαίσιο της φυσιολογικής λειτουργίας της Κεντρικής Κυβέρνησης σε χρονικό διάστημα μικρότερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού. Στο κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνονται επίσης τα χρηματικά διαθέσιμα, καθώς και τα ισοδύναμα προς αυτά στοιχεία του ενεργητικού.

Από την άλλη πλευρά ως παθητικό ορίζεται ό,τι περιλαμβάνει τις παρούσες υποχρεώσεις της Κεντρικής Κυβέρνησης από τις συναλλαγές του παρελθόντος, οι οποίες αναμένεται να προκαλέσουν μια εκροή στοιχείων που περικλείουν οικονομικά οφέλη, καθώς και τις υποχρεώσεις οι οποίες απορρέουν από το νόμο. Οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες, αναλόγως εάν αναμένεται να τακτοποιηθούν είτε εντός της λογιστικής χρήσης, είτε μετά την πάροδο αυτής αντίστοιχα. Στις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται α) το δημόσιο χρέος, β) οι θεσμοθετημένες αποδόσεις υπέρ τρίτων που δεν έχουν αποδοθεί, γ) τα χρηματικά εντάλματα ή άλλοι τίτλοι πληρωμής που εξοφλούνται λογιστικά οίκοθεν κατά την 1^η Δεκεμβρίου κάθε έτους, ενώ η εξόφληση αυτή είναι λογιστική και όχι πραγματική, δ) οι δεδουλευμένες δαπάνες για τις οποίες έχουν εκδοθεί και θεωρηθεί οι σχετικοί τίτλοι πληρωμής κατά τη διάρκεια της χρήσης, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί, ε) δεδουλευμένες δαπάνες, οι οποίες κατά το τέλος της χρήσης δεν έχουν εγκριθεί ή θεωρηθεί από τις αρμόδιες αρχές, στ) οι οφειλόμενες αποδοχές του προσωπικού και ζ) τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων εκτός προϋπολογισμού και δεν τους έχουν αποδοθεί.

Τέλος στον ισολογισμό μνημονεύεται επίσης το αποτέλεσμα, θετικό ή αρνητικό της χρήσης που έκλεισε. Η προετοιμασία ενός ισολογισμού προϋποθέτει την τήρηση ειδικών λογιστικών βιβλίων διαφορετικών από αυτά που τηρούνται για την παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού και συνίστανται στο ημερολόγιο, το καθολικό, το ισοζύγιο, το βιβλίο απογραφών και ισολογισμών και το μητρώο παγίων,

τα οποία τηρούνται και ενημερώνονται από την αρμόδια Διεύθυνση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Αξίζει να σημειωθεί ότι τα στοιχεία που εμπεριέχονται στον Ισολογισμό δεν τα βρίσκει κανείς στο λογαριασμό εκτέλεσης του προϋπολογισμού (απολογισμός). Η σύνδεση του απολογισμού με τον ισολογισμό γίνεται μέσω ενός ενδιάμεσου λογαριασμού, στον οποίο υπολογίζεται το αποτέλεσμα της χρήσης, αφού αφαιρεθούν από τις εισπράξεις τα πραγματικά έξοδα. Αυτός ο λογαριασμός ονομάζεται κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης και παρέχει πληροφορίες για τις πηγές των εσόδων της Κεντρικής Κυβέρνησης, καθώς και για τον τρόπο με τον οποίο αυτή διαχειρίστηκε τα έξοδά της.⁴⁸

3. ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΟΙ ΣΧΕΣΕΙΣ ΤΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΗ ΕΞΟΥΣΙΑ

3.1 Εισαγωγή

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο ως ο μοναδικός εξωτερικός ελεγκτής της δημοσιονομικής δράσης της εκτελεστικής εξουσίας απολαμβάνει ανεξαρτησία έναντι αυτής αφού σύμφωνα με τη θεσμική αποστολή του ως Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο εντάσσεται στη δικαστική λειτουργία και ως εκ τούτου καθίσταται λειτουργικά διαφορετικό από την ελεγχόμενη δημοσιονομική διοίκηση. Με στρατηγικό στόχο την ενίσχυση της λογοδοσίας των δρώντων⁴⁹ στο παραδοσιακό σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου, σε σχέση με την εκτελεστική λειτουργία, η οποία είναι επιφορτισμένη με την αρμοδιότητα της κατάρτισης και εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού, το Ελεγκτικό Συνέδριο επιτελεί σήμερα διπλή αποστολή. Αφενός μεν σε σχέση με τους διατάκτες των δημοσίων δαπανών, ασκεί επ' αυτών προληπτικό έλεγχο δυνάμενο να αρνηθεί τη θεώρηση του σχετικού τίτλου πληρωμής της δαπάνης

⁴⁸ Σαρμάς Ι. *Καλύτερο Κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006, σ.43

⁴⁹ Πρβ. Πρακτικά της 4^{ης} Γενικής Συνεδρίασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 30^{ης} Μαρτίου 2016

σε περίπτωση που αυτή κριθεί μη νόμιμη ή μη κανονική, αφετέρου δε ασκεί κατασταλτικό έλεγχο σε ό,τι αφορά στους λογαριασμούς των δημοσίων υπολόγων.

3.2. Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών

3.2.1 Το περιεχόμενο και τα όργανα άσκησης του προληπτικού ελέγχου δαπανών

Ο παρά του Ελεγκτικού Συνεδρίου προληπτικός έλεγχος των δαπανών κατά τη φάση της εντολής πληρωμής της δαπάνης, ως εγγύηση της νόμιμης και κανονικής εκταμίευσης του δημόσιου χρήματος, διεξάγεται σήμερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4129/2013 (ΦΕΚ Α` 52) «Κύρωση του Κώδικα νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο» και με τους περιορισμούς ως προς τα κατώτατα όρια δαπάνης ανά χρηματικό ένταλμα με τα όρια που ετέθησαν με τα π.δ/τα 136/2011 και 87/2014, από τις υπηρεσίες επιτρόπων, σε όλα τα Υπουργεία και Δήμους της χώρας και σε έξι επιπλέον δημόσια νομικά πρόσωπα, οι οποίες εποπτεύονται από την Πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα Πρακτικά της 4^{ης} Γενικής Συνεδρίασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 30^{ης} Μαρτίου 2016:

Α) Για τον προληπτικό έλεγχο στα υπουργεία (συμπεριλαμβανομένων και των υπουργείων στην περιφέρεια Μακεδονίας-Θράκης και Ναυτιλίας-Αιγαίου) απασχολούνται 103 υπάλληλοι (79 ΠΕ και 24 ΔΕ),όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.1: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΣΤΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΑ

ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΣΤΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΑ ⁵⁰			
Υπ. Αγροτ. Ανάπτυξης	Υπ. Ανάπτυξης (Εθν. Οικονομίας)	Υπ. Ναυτιλίας & Αιγαίου	Υπ. Τουριστικής Ανάπτυξης
Υπ. Ανάπτυξης	Υπ. Δικαιοσύνης	Υπ. Εξωτερικών	Υπ. Πολιτισμού

⁵⁰ Οι ονομασίες είναι αυτές που χρησιμοποιεί η υπηρεσία και καλύπτουν όλο το φάσμα των υπουργείων με τις σημερινές τους ονομασίες

ΓΓ Εμπορίου	Υπ. Εθν. Άμυνας	Υπ. Εσωτερικών	Υπ. Υγείας
Υπ. Εργασίας	Υπ. Δημ. Τάξης	Υπ. Μεταφορών	ΥΠΕΚΑ (ΠΕΧΩΔΕ)
Βουλή	Υπ. Παιδείας	Υπ. Οικονομικών	
Υπ. Μακεδονίας & Θράκης	Υπ. Ναυτιλίας & Αιγαίου		

Β) Διατηρεί 54 υπηρεσίες επιτρόπων στους δήμους στην περιφέρεια, οι οποίες απασχολούν 238 υπαλλήλους (191 ΠΕ και 47 ΔΕ), ενώ στην Αττική λειτουργούν 8 υπηρεσίες επιτρόπων για το σύνολο των δήμων της Αττικής και απασχολούν 52 υπαλλήλους (42 ΠΕ και 10 ΔΕ). Συνολικά απασχολούνται με τον προληπτικό έλεγχο των δήμων 290 υπάλληλοι (Πίνακας 3.2)

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.2: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α.

ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. ⁵¹			
<u>Αττικής:</u>			
Δημ Αγίας Παρασκευής	Δημ. Αμαρουσίου	Δημ. Καλλιθέας	Δημ. Πειραιώς
Δημ. Αθηναίων	Δημ. Ηλιουπόλεως	Δημ. Νίκαιας	Δημ. Περιστερίου
<u>Περιφέρεια:</u>			
Δήμος Θεσσαλονίκης	Ευβοίας 2η	Κιλκίς	Πρεβέζης
Δήμος Καλαμαριάς	Ευρυτανίας	Κοζάνης	Ρεθύμνης
Αιτωλοακαρνανίας	Ζακύνθου	Κορινθίας	Ροδόπης
Αργολίδος	Ηλείας	Κυκλάδων	Σάμου
Αρκαδίας	Ημαθίας	Λακωνίας	Σερρών
Άρτας	Ηρακλείου 1η	Λάρισας 1η	Τρικάλων
Αχαΐας 1 ^η	Ηρακλείου 2η	Λάρισας 2η	Φθιώτιδας
Αχαΐας 2 ^η	Ν. Θεσσαλονίκης	Λασιθίου	Φλώρινας
Βοιωτίας	Θεσπρωτίας	Λευκάδας	Φωκίδας
Γρεβενών	Ιωαννίνων	Μαγνησίας	Χαλκιδικής
Δράμας	Καρδίτσας	Μεσσηνίας	Χανίων

⁵¹ Οι ονομασίες είναι αυτές που χρησιμοποιεί η υπηρεσία. Ειδικά σε αυτές της Αττικής, η ονομασία αναφέρεται στον Δήμο που στεγάζει την υπηρεσία. Σε κάθε υπηρεσία ελέγχονται περισσότεροι από έναν δήμοι καλύπτοντας γεωγραφικά όλους τους δήμους.

Δωδεκανήσου	Καστοριάς	Ξάνθης	Χίου
Έβρου	Κερκύρας	Πέλλης	
Ευβοίας 1η	Κεφαλληνίας	Πιερίας	

Γ) Για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών των λοιπών, πλην ΟΤΑ, δημόσιων νομικών προσώπων λειτουργούν 6 υπηρεσίες επιτρόπων στην Αττική και απασχολούνται 30 υπάλληλοι (23 ΠΕ & 7ΔΕ) (Πίνακας 3.3)

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.3: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΛΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ Ε.Σ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΕΟΤ	ΠΡΩΗΝ ΟΕΕΚ
ΙΚΑ-ΕΤΑΜ	ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
ΟΑΕΔ	ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

Ως προς το περιεχόμενο του ο προληπτικός δικαστικός έλεγχος συνίσταται στη θεώρηση ή μη των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής της δαπάνης. Η θεώρηση του εκάστοτε χρηματικού εντάλματος από τον αρμόδιο Επίτροπο προϋποθέτει τον έλεγχο νομιμότητας της δαπάνης και τον έλεγχο κανονικής τήρησης των δημοσιολογιστικών διατάξεων.

Ειδικότερα οι προϋποθέσεις νομιμότητας μιας δαπάνης, οι οποίες θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά, είναι: α) η δαπάνη να προβλέπεται από σχετική διάταξη νόμου, κανονιστική πράξη ή να εξυπηρετεί τους σκοπούς του οικείου φορέα, και β) να υπάρχει εγγεγραμμένη σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό, η οποία θα πρέπει κατά την πραγματοποίηση της δαπάνης να υφίσταται ακόμη και η εντελλόμενη δαπάνη να βρίσκεται εντός των ορίων της.⁵² Είναι όμως δυνατό η σχετική δαπάνη να πληρωθεί, παρά το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δαπάνη δεν προβλέπεται από διάταξη νόμου στην περίπτωση που αυτή κριθεί ως λειτουργική, ήτοι ότι εξυπηρετεί άμεσα τη λειτουργική δραστηριότητα της δημόσιας υπηρεσίας που την πραγματοποιεί ή συντελεί στην καλύτερη εκπλήρωση των επιδιωκόμενων σκοπών και ανταποκρίνεται στο ανάλογο ή προσήκον μέτρο, χωρίς να υπερβαίνει τα εύλογα όρια που διαγράφονται με την τήρηση της αρχής της οικονομικότητας, εν όψει των συνθηκών πραγματοποίησής της.⁵³

⁵² Κάρκαλης Ι Αντιδιαφθορά και Ελεγκτικό Συνέδριο, τομ. Ι, Εφαρμοσμένη Δημοσιονομική Ελεγκτική, 2005, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, σ.87

⁵³ Μάλιστα, σύμφωνα με την παρ. 2β του άρθρου 33 του ν. 4129/2013 αναγνωρίζονται ενδεικτικά ως λειτουργικές οι εξής δαπάνες των Ο.Τ.Α.: α) Η περιοδική ενίσχυση άπορων κατοίκων με είδη ένδυσης, παροχή φαρμάκων και διατακτικών προμήθειας αναγκών για τη διατροφή τους ειδών κατά τις εορτές Χριστουγέννων, νέου έτους και Πάσχα. β) Η προσωρινή στέγαση άπορων κατοίκων και η προσωρινή λειτουργία ημερήσιων συσσιτίων για άπορους δημότες. Άποροι δημότες για τη λήψη των ως άνω παροχών είναι εκείνοι που περιλαμβάνονται

Περαιτέρω κατά τον έλεγχο νομιμότητας, το Ελεγκτικό Συνέδριο δια των αρμοδίων οργάνων του δύναται, ενόψει της αρχής της διάκρισης των εξουσιών, να ελέγξει μόνο τυχόν υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης και όχι να εκτιμήσει κατ' ουσίαν τις κρίσεις που κατά νόμο δικαιούται να εκφέρει η αρμόδια διοικητική αρχή.

Ιδιαίτερη περίπτωση νομιμότητας της δαπάνης είναι επίσης και η περίπτωση της «συγγνωστής πλάνης», όπου μόνον το αρμόδιο Κλιμάκιο ή Τμήμα (επί αιτήσεως ανακλήσεως) μπορεί να κρίνει ότι το χρηματικό ένταλμα που ελέγχεται μπορεί να θεωρηθεί και να πληρωθεί η δαπάνη εάν διαπιστωθεί ότι ο διατάκτης δεν είχε πρόθεση καταστρατήγησης των κείμενων διατάξεων και γ' αυτό προέβη σε συγκεκριμένη μη νόμιμη δημοσιολογιστική ενέργεια, εφόσον δεν ανάγεται σε ζήτημα δημόσιας τάξης.⁵⁴ Αφετέρου ο έλεγχος κανονικότητας της δαπάνης έγκειται στο εάν κατά την πραγματοποίηση αυτής τηρήθηκαν οι δημοσιολογιστικές διατάξεις, ήτοι εάν η δαπάνη έχει αναληφθεί νόμιμα και έχει γίνει διάθεση και δέσμευση της πίστωσης στο μητρώο δεσμεύσεων του φορέα, εάν επισυνάπτονται τα νόμιμα δικαιολογητικά που ορίζονται για την εκκαθάριση της δαπάνης, όπως αυτά προβλέπονται κατά κατηγορία δαπανών από σχετικές διατάξεις, αλλά και εάν σύμφωνα με το Άρθρο 26 παρ. 2 εδ. 3 του ν. 3871/2010 η σχετική αξίωση του πιστωτή κατά το χρόνο αναγνώρισης της δαπάνης δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις της δημοσιονομικής νομοθεσίας.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 28 του ν. 4129/2013, εάν υπάρξουν αμφιβολίες για το ουσιαστικό τμήμα της δαπάνης τότε ο Επίτροπος θεωρεί το χρηματικό ένταλμα ταυτόχρονα όμως αναφέρει την περίπτωση στο αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου το οποίο αφού το αξιολογήσει αναφέρει την υπόθεση στον Υπουργό Οικονομικών και στον αρμόδιο Υπουργό ενώ αναφορά της υπόθεσης γίνεται στην Ετήσια Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Σύμφωνα με τη νομολογία του Ε.Σ. ως ουσιαστικό μέρος της δαπάνης νοείται κάθε στοιχείο της δαπάνης που δεν μπορεί να αναχθεί σε ζήτημα ελέγχου της λογιστικής ακρίβειας των αριθμητικών δεδομένων, αφορά όμως σε πραγματικό γεγονός, η ύπαρξη του οποίου αποτελεί κατά νόμο αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη διενέργεια της

σε κατάσταση την οποία συντάσσει η Οικονομική Επιτροπή του οικείου Ο.Τ.Α. πρώτου βαθμού, η οποία μπορεί να λάβει πληροφορίες για τους άπορους κατοίκους από τους εφημέριους των Ιερών Ναών του οικείου Ο.Τ.Α. πρώτου βαθμού. γ) Η παροχή βραβείων πάσης φύσεως σε αριστούχους δημότες μαθητές, σπουδαστές και φοιτητές. δ) Η παροχή αναμνηστικών ειδών σε συμμετέχοντες σε πρόγραμμα πολιτιστικών εκδηλώσεων των Ο.Τ.Α..

⁵⁴ Σολδάτος Δ., Δημόσιο Λογιστικό, Κωδικοποιημένη Νομοθεσία – Ερμηνεία – Νομολογία, Εκδόσεις Μ. Δημόπουλου. Θεσσαλονίκη, 2001, σελ. 572 επ.

δαπάνης. Έτσι ως ζητήματα που αφορούν το ουσιαστικό μέρος της δαπάνης έχουν κριθεί α) ζητήματα σχετικά με την καλή χρήση της διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους της διοικητικής αρχής, κατά το μέρος που η χρήση της ευχέρειας δεν υπερβαίνει τα ακραία όρια, διότι εάν τα υπερβαίνει τότε η χρήση είναι προφανώς παράνομη, β) ζητήματα αμφισβήτησης της ακρίβειας των πραγματικών στοιχείων που περιλαμβάνονται στα δικαιολογητικά, από άλλα στοιχεία, χωρίς να είναι εφικτός ο σχηματισμός πεποίθησης για τη μία ή την άλλη εκδοχή. Και στις δύο πάντως περιπτώσεις πρέπει να γεννώνται αμφιβολίες, καθόσον εάν δεν υπάρχουν αμφιβολίες, αλλά πλήρης πεποίθηση για τη συνδρομή της μιας ή της άλλης εκδοχής, τότε το ελεγκτικό όργανο οφείλει να κρίνει τις δαπάνες αντιστοίχως νόμιμες ή μη νόμιμες.⁵⁵

Τέλος, κατά την άσκηση του προληπτικού ελέγχου επιτρέπεται επίσης η εξέταση και των ζητημάτων που αναφύονται παρεμπιπτόντως, με την επιφύλαξη όμως των διατάξεων για το δεδικασμένο, ενώ ο έλεγχος σκοπιμότητας των διοικητικών πράξεων εκφεύγει της αρμοδιότητας του Ε.Σ.⁵⁶

3.2.2 Η διαδικασία άσκησης του προληπτικού ελέγχου δαπανών

Μετά από τη διενέργεια του προπεριγραφέντος ελέγχου, εφόσον δεν διαπιστωθούν από την αρμόδια υπηρεσία επιτρόπου προβλήματα νομιμότητας και κανονικότητας της δαπάνης που εντέλλεται κατά περίπτωση, το σχετικό Χ.Ε. θεωρείται από τον Επίτροπο. Σε αντίθετη περίπτωση, συντάσσεται αιτιολογημένη πράξη επιστροφής του Χ.Ε. ως αθεώρητου, στην οποία αναφέρονται οι λόγοι μη θεώρησης αυτού και το Χ.Ε. επιστρέφεται μαζί με τα δικαιολογητικά του στη διοικητική αρχή που το εξέδωσε. Εάν ο διατάκτης της δαπάνης αποδεχθεί τις απόψεις του ελεγκτικού οργάνου ακυρώνει το Χ.Ε. ματαιώνοντας τη διενέργεια της δαπάνης. Εάν ωστόσο το ένταλμα επανέλθει στην Υπηρεσία Επιτρόπου για θεώρηση τότε ο αρμόδιος Επίτροπος δύναται ή να το θεωρήσει, εφόσον έχουν αρθεί οι λόγοι μη θεώρησής του ή να το υποβάλλει με ειδική έκθεση διαφωνίας στο αρμόδιο Κλιμάκιο του Ε.Σ. Το Κλιμάκιο, λαμβάνοντας υπόψη τη γνώμη του γενικού επιτρόπου επικρατείας στο Ε.Σ. και τη γνώμη του κατά περίπτωση οριζόμενου εισηγητή, εκδίδει δικαστική πράξη με την οποία επιλύει τη διαφωνία μεταξύ Επιτρόπου και διατάκτη και η οποία κοινοποιείται στην αρμόδια διοικητική αρχή.

⁵⁵ Κάρκαλης Ι., Αντιδιαφθορά και Ελεγκτικό Συνέδριο, τομ. Ι, Εφαρμοσμένη Δημοσιονομική Ελεγκτική, 2005, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη, σ.σ. 102 επ.

⁵⁶ Παρ. 3 και 5 αρ. 28 ν. 4129/2013, αντιστοίχως

Μάλιστα το Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που επιλαμβάνεται της υπόθεσης, δύναται, αν ανακύπτουν ζητήματα μείζονος σπουδαιότητας ή γενικότερης σημασίας, να παραπέμψει την υπόθεση στην Ολομέλεια με πρακτικό που επέχει θέση εισήγησης, την οποία αναπτύσσει ενώπιόν της ο δικαστής που ορίζεται εισηγητής με το ίδιο πρακτικό. Η Ολομέλεια, αφού εκφέρει γνώμη για την υπόθεση που παραπέμφθηκε σε αυτήν, την αναπέμπει στο Κλιμάκιο για περαιτέρω εξέταση και με δεδομένο ότι η γνώμη της Ολομέλειας είναι υποχρεωτική γιαυτό. Επίσης όταν υπάρχουν αμφιβολίες για τη θεώρηση ή μη εντάλματος πληρωμής, μπορεί εκ των προτέρων να προκληθεί, με έκθεση του αρμόδιου Επιτρόπου, η γνώμη του αρμόδιου Κλιμακίου.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 32 του ν.4129/2013, οι πράξεις και τα πρακτικά του Κλιμακίου του Ε.Σ. που αποφαινεται επί της διαφωνίας του αρμόδιου Επιτρόπου και του διατάκτη της ελεγχόμενης δαπάνης είναι δυνατόν να ανακληθούν, σε περίπτωση πλάνης περί τα πράγματα ή το νόμο, μετά από υποβολή αίτησης ανάκλησης από οιονδήποτε έχει έννομο συμφέρον, εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης ή του πρακτικού στον οικείο φορέα.⁵⁷

Επίσης στο πεδίο του προληπτικού ελέγχου των δαπανών που ασκείται από το Ε.Σ., με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 45 του ν. 4071/2012 (ΦΕΚ Α' 85) «Ρυθμίσεις για την τοπική ανάπτυξη, την αυτοδιοίκηση και την αποκεντρωμένη διοίκηση Ενσωμάτωση Οδηγίας 2009/50/ΕΚ» προβλέφθηκε ρητά ότι «επιτρέπεται η αναθεώρηση χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής δαπανών, που έχουν θεωρηθεί από Πάρεδρο ή Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Ε.Σ.), στο πλαίσιο του διενεργούμενου από αυτό προληπτικού ελέγχου των δαπανών του Δημοσίου ή Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και πράξεων του αρμόδιου Τμήματος του Ε.Σ., με τις οποίες επιλύθηκε διαφωνία υπέρ της θεώρησης χρηματικού εντάλματος ή πράξεως επί λογαριασμών, κατόπιν αιτήσεως του Υπουργού Οικονομικών ή των κατά νόμο εξουσιοδοτημένων από αυτόν οργάνων.

Στην περίπτωση αυτή ως λόγοι αναθεώρησης των ανωτέρω πράξεων δύναται να προβάλλονται, πέραν των αναφερομένων στην παρ. 3 του άρθρου 29 του π.δ. 774/1980 (Α' 189), και οι ακόλουθοι: α) πλάνη περί το νόμο, β) εντοπισμός, κατά τη διενέργεια επιγενόμενων διοικητικών ελέγχων νέων κρίσιμων εγγράφων (στοιχείων) που στοιχειοθετούν εξ αντικειμένου την απόρριψη της θεωρηθείσας δαπάνης».⁵⁸

⁵⁷ Δεύτερη αίτηση ανάκλησης κατά της ίδιας πράξης δεν επιτρέπεται

⁵⁸ Επί των αιτήσεων αναθεώρησης το Ε.Σ. αποφαινεται με πράξη

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση μη θεώρησης εντάλματος πληρωμής, ο αρμόδιος Υπουργός δύναται να ζητήσει από το Ελεγκτικό Συνέδριο τη θεώρηση αυτού με δική του ευθύνη. Το Ελεγκτικό Συνέδριο αποδέχεται το αίτημα και εντέλλεται τη θεώρηση αυτού από τον αρμόδιο Επίτροπό του. Αφού θεωρηθεί το ένταλμα με ευθύνη του Υπουργού, υποβάλλεται αυθημερόν από τον Γενικό Επίτροπο της Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου πίνακας στον Υπουργό Οικονομικών, το Υπουργικό Συμβούλιο και τη Βουλή, στον οποίο αναγράφεται η αιτιολογία της μη θεώρησης. Σε περίπτωση που η Βουλή κατά την πρώτη σύνοδό της μετά την υποβολή σε αυτήν του ανωτέρω πίνακα δεν εγκρίνει το θεωρημένο κατά το προηγούμενο εδάφιο ένταλμα, το Ελεγκτικό Συνέδριο με πράξη της Ολομέλειας καταλογίζει το ποσό του εντάλματος σε βάρος του υπεύθυνου Υπουργού.⁵⁹

3.3 Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων

Με τη διάταξη του εδαφίου β` της παρ. 1 του άρθρου 98 του Συντάγματος, όπως αυτό αναθεωρήθηκε με το Ψήφισμα της 6^{ης} Απριλίου 2001 της Ζ` Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων (ΦΕΚ Α` 84) κατοχυρώθηκε συνταγματικά ως αποκλειστική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η άσκηση του προληπτικού ελέγχου των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με το Δημόσιο από την άποψη αυτή, όπως νόμος ορίζει.

Ήδη βέβαια πολύ νωρίτερα, από τις αρχές της δεκαετίας του 1990, με το ν. 2145/1993 είχε εμφανιστεί δειλά ο έλεγχος νομιμότητας από το Ελεγκτικό Συνέδριο των δημοσίων συμβάσεων έργων ή προμηθειών μεγάλου οικονομικού ενδιαφέροντος, ο οποίος δύνατο τότε και μέχρι την 28-9-1999, να διενεργηθεί μόνο κατόπιν πρωτοβουλίας του αρμόδιου Υπουργού, ο οποίος και υπέβαλε τη σχετική πρόταση ελέγχου.⁶⁰ Έκτοτε και μετά τη συνταγματική αναθεώρηση του 2001, η εν λόγω αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ενισχύθηκε και εξειδικεύθηκε από μια σειρά διατάξεων νόμων όπως ο ν. 2947/2001 (αρ.6,7), ο ν. 3060/2002 (άρθρο 2), ν.3193/2003 (άρθρ.19), ο ν.3433/2006, ο ν. 3014/2007, και του πρόσφατου άρθρου 278 του ν. 3852/2010 (ΦΕΚ Α` 87) «Νέα

⁵⁹ παρ. 2 αρ. 32 ν. 4129/2013

⁶⁰ Καραβοκύρης Ι., πρόλογος 2 στο: Πρακτικός Οδηγός για τον έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο των Δημοσίων Συμβάσεων των Δήμων, των Περιφερειών και των Νομικών τους Προσώπων, Υπουργείο Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Αθήνα, Εθνικό Τυπογραφείο, 2011

Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης-Πρόγραμμα Καλλικράτης», με την οποία καθιερώθηκε ο προσυμβατικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων στους Ο.Τ.Α. και τα νομικά τους πρόσωπα και μάλιστα θεσπίστηκε για πρώτη φορά η αρμοδιότητα του Επιτρόπου του Ε.Σ. για τη διενέργεια προληπτικού ελέγχου των δημοσίων συμβάσεων που συνάπτουν οι Ο.Τ.Α.⁶¹

Σήμερα, με τις διατάξεις των παρ.1 & 2 του άρθρου 35 του ν.4129/13 (ΦΕΚ 52 Α/28-2-2013) «Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο», όπως τροποποιήθηκαν από τις διατάξεις της περ.1 της υποπαρ. Γ1 του άρθρου 1^{ου} του ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α` 85) και ισχύουν, ορίζεται ρητά ότι στις συμβάσεις προμήθειας αγαθών του άρθρου 1 του ν. 2286/1995 (Α` 19), εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών, που συνάπτονται από το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και τις δημόσιες επιχειρήσεις ή οργανισμούς⁶², η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος νομιμότητας της οικείας σύμβασης, πριν από τη σύναψή της, από Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου και τις κατηγορίες των εν λόγω συμβάσεων του προηγούμενου εδαφίου, η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ και μέχρι το όριο του ενός εκατομμυρίου ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος νομιμότητας, πριν από τη σύναψή τους, από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών των φορέων αυτών.⁶³

⁶¹ Με το άρθρο 278 του ν. 3852/2010 προβλέφθηκε ότι ο έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων των Ο.Τ.Α. προϋπολογιζόμενης δαπάνης από 100.000έως 500.000 ευρώ, χωρίς ΦΠΑ, θα διενεργείται από τους Επιτρόπους και από 500.000 ευρώ και άνω από το αρμόδιο Κλιμάκιο του Ε.Σ.

⁶² Συμπεριλαμβανομένων και των προγραμματικών συμβάσεων που συνάπτουν το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων, Πολιτισμού και Αθλητισμού και οι φορείς διοίκησης της δια βίου μάθησης, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 3879/2010 (Α` 163), των συμφωνιών πλαίσιο, καθώς και των εκτελεστικών αυτών συμβάσεων που συνάπτονται σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4038/2012 (Α` 14) και των συμβάσεων που συνάπτει η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΗΛΙΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΗΛΙΑΚΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ» ή εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει εξ ολοκλήρου, άμεσα ή έμμεσα σε αυτή. Για τον προσδιορισμό του ποσού της προϋπολογιζόμενης δαπάνης των οικείων συμβάσεων δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αναλογεί στο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

⁶³ Αντιστοίχως στο άρθρο 36 του ν. 4129/2013 ορίζεται ότι: «1. Για τις συμβάσεις προμήθειας αγαθών, εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των προγραμματικών συμβάσεων, που συνάπτουν οι Ο.Τ.Α. και τα νομικά τους πρόσωπα, προϋπολογιζόμενης δαπάνης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), ποσού άνω των διακοσίων χιλιάδων ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά προληπτικός έλεγχος νομιμότητας αυτών, πριν από τη σύναψή τους, από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών τους.

2. Για τις συμβάσεις της προηγούμενης παραγράφου, η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των πεντακοσίων χιλιάδων ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά, πριν τη σύναψή τους, έλεγχος νομιμότητας από το καθ' ύλην αρμόδιο Κλιμάκιο

Για την άσκηση λοιπόν του προσυμβατικού ελέγχου ο αρμόδιος Υπουργός ή φορέας υποβάλλει ενώπιον του αρμόδιου κατά περίπτωση Επιτρόπου ή Κλιμακίου του Ε.Σ. φάκελο με όλα τα σχετικά έγγραφα και στοιχεία, ιδίως δε αυτά των οποίων η έλλειψη επιφέρει κατά την κείμενη νομοθεσία τον αποκλεισμό της συμμετέχουσας στο διαγωνισμό επιχείρησης. Ο αρμόδιος Υπουργός ή φορέας μπορεί να ζητεί τη διενέργεια ελέγχου νομιμότητας και για επί μέρους φάσεις⁶⁴ της σχετικής διαδικασίας που προηγούνται της σύναψης της οικείας σύμβασης, ενώ δεν ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο οι υπογεγραμμένες και εκτελεσμένες συμβάσεις διότι ο εν λόγω έλεγχος νομιμότητας είναι ειδικός προληπτικός και όχι κατασταλτικός.⁶⁵ Ο προσυμβατικός έλεγχος ολοκληρώνεται μέσα σε τριάντα ημέρες από τη διαβίβαση στο Ελεγκτικό Συνέδριο του σχετικού φακέλου. Σε περίπτωση που από τον έλεγχο διαπιστωθεί έλλειψη στοιχείων, αυτά ζητούνται από τον αρμόδιο φορέα κατά τρόπο πλήρη και εξαντλητικό πριν την παρέλευση της ανωτέρω προθεσμίας. Ο έλεγχος ολοκληρώνεται μετά την κατάθεση και των συμπληρωματικών στοιχείων και σε κάθε περίπτωση εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε ημερών (15). Η πράξη που εκδίδεται κοινοποιείται με τηλεομοιοτυπία στον αρμόδιο φορέα, ο οποίος υποχρεούται αμελλητί να την κοινοποιήσει με τηλεομοιοτυπία σε όλους τους συμμετέχοντες στην ελεγχόμενη διαγωνιστική διαδικασία ανάδειξης αναδόχου. Εάν δεν διενεργηθεί ο έλεγχος, η σύμβαση που συνάπτεται είναι άκυρη.

Σε σχέση με το περιεχόμενο του προσυμβατικού ελέγχου που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο, αυτός συνίσταται σε έλεγχο νομιμότητας και εκτείνεται επί του συνόλου των πράξεων που συνθέτουν τη διαδικασία επιλογής αναδόχου και καταλήγουν στην προς υπογραφή σύμβαση, καθώς και των όρων του σχεδίου σύμβασης και στοχεύει στη διαπίστωση τυχόν νομικών πλημμελειών. Πλην όμως, ο έλεγχος επικεντρώνεται στα

του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του προηγούμενου άρθρου.

3. Ο αρμόδιος φορέας μπορεί να ζητεί τη διενέργεια ελέγχου νομιμότητας και για επί μέρους φάσεις της σχετικής διαδικασίας που προηγούνται της σύναψης της οικείας σύμβασης».

⁶⁴ Η φάση αυτή πρέπει να έχει ήδη ολοκληρωθεί με την έκδοση εκτελεστικής διοικητικής πράξης, που περιέχει κρίση περί της νομιμότητας των εκάστοτε προβλεπόμενων από το νόμο ενεργειών, οι οποίες έχουν συντελεστεί στο πλαίσιο της. Τότε μόνο η φάση θεωρείται περατωθείσα και δύναται να υποβληθεί παραδεκτως για έλεγχο ενώπιον του Ε.Σ.Βλ. Πρξ 353/2010 Ε` Κλιμακίου Ε.Σ.

⁶⁵ Ο εκ των υστέρων έλεγχος δημοσίων συμβάσεων προμηθειών, οι οποίες συνήφθησαν και εκτελέστηκαν χωρίς να έχει προηγηθεί έλεγχος νομιμότητας από το Ε.Σ., είναι δυνατός μόνο μετά από ειδική νομοθετική ρύθμιση, σε εξαιρετικές περιπτώσεις και για λόγους υπερέχοντος δημοσίου συμφέροντος. Αν υποβληθεί για έλεγχο νομιμότητας ενώπιον του αρμόδιου Κλιμακίου του Ε.Σ. σύμβαση που έχει υπογραφεί και έχει αρχίσει να εκτελείται και δεν εμπίπτει στις προαναφερόμενες εξαιρέσεις, το Κλιμάκιο στερείται χρονικής αρμοδιότητας να προβεί σε έλεγχο νομιμότητας της σύμβασης και οφείλει να απόσχει από αυτόν. Βλ. Πρ. ΣΤ` Κλιμ. 57,100/2010 και Αποφ. ΙV Τμήματος 3041/2010

ζητήματα εκείνα που είτε τέθηκαν από τη Διοίκηση και αποτέλεσαν αντικείμενο διαφωνίας μεταξύ μελών επιτροπών διαγωνισμού ή περιεχόμενο υποβληθεισών ενστάσεων ή προσφυγών. Μάλιστα, με γνώμονα όχι μόνο το δημόσιο συμφέρον αλλά και την εμπέδωση της εμπιστοσύνης των πολιτών προς την εκτελεστική εξουσία μέσω της ενίσχυσης της διαφάνειας των διαδικασιών, ο εν λόγω έλεγχος νομιμότητας δεν υποκαθιστά τα αρμόδια διοικητικά όργανα στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγμάτων αλλά ούτε ερευνάται κατά τη διεξαγωγή του η ορθότητα των τεχνικών κρίσεων της Διοίκησης, αρκούμενος στον έλεγχο των ουσιωδών νομικών πλημμελειών και της αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων που εκδίδονται στο πλαίσιο της διαδικασίας ανάδειξης αναδόχου έργου ή υπηρεσίας ή προμηθευτή καθώς και στον έλεγχο της υπέρβασης ή μη από τα διοικητικά όργανα των άκρων ορίων της διακριτικής τους ευχέρειας.⁶⁶ Το Κλιμάκιο ή ο Επίτροπος διατυπώνει αρνητική κρίση μόνο στην περίπτωση που διαπιστώνει ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες ιδίως εκείνες, με τις οποίες νοθεύεται ο ελεύθερος ανταγωνισμός⁶⁷, ή πλήττεται η διαφάνεια της διαγωνιστικής διαδικασίας, ή παραβιάζεται η αρχή της αμεροληψίας του διοικητικού οργάνου που διενεργεί το διαγωνισμό⁶⁸ και η αρχή της ειλικρίνειας στις πράξεις της διαδικασίας ή δεν διασφαλίζεται το δημόσιο συμφέρον και η προστασία του περιβάλλοντος.⁶⁹

Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι κατά των ανωτέρω πράξεων των Επιτροπών ή των Κλιμακίων δύναται να ασκηθεί αίτηση ανάκλησης σε περίπτωση πλάνης περί τα πράγματα ή το νόμο, καθώς και περαιτέρω κατά των αποφάσεων του Τμήματος, που δικάζει αιτήσεις ανάκλησης κατά των πράξεων των Κλιμακίων, χωρεί αίτηση αναθεώρησης ενώπιον του τμήματος μείζονος επταμελούς σύνθεσης του Ε.Σ., η οποία μπορεί να ασκηθεί ή από το Δημόσιο ή τον αναθέτοντα φορέα ή αυτόν που έχει παρέμβει κατά την εκδίκαση της αίτησης ανάκλησης ή από τον Γενικό Επίτροπο της Επικρατείας, για παράβαση της διαδικασίας που προβλέπεται κατά τη σύναψη της σύμβασης, για εσφαλμένη ερμηνεία ή εφαρμογή του νόμου, καθώς και σε περίπτωση πλάνης περί τα πραγματικά περιστατικά ή προσαγωγής νέων κρίσιμων στοιχείων.⁷⁰

⁶⁶ Βλ. Πράξη 5/2010 ΣΤ΄ Κλιμακίου Ε.Σ.

⁶⁷ Γέροντας Α. Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων από το Ελεγκτικό Συνεδριο σε τιμ. τόμο για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, «Διαφάνεια και ανεξαρτησία στον έλεγχο του δημοσίου χρήματος», εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή, 2004, σελ.82

⁶⁸ Ράικος Δ., Δημόσια Διοίκηση και Διαφθορά από τη σκοπιά του Διοικητικού Δικαίου, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2006, ό.π. σελ 498

⁶⁹ Επισημαίνεται ότι το Κλιμάκιο ή ο Επίτροπος δεν επιλύει διαφορές υποκαθιστώντας τα άλλα Δικαστήρια στην αντίστοιχη δικαιοδοσία τους, αλλά ο διενεργούμενος από αυτό έλεγχος σκοπό έχει την προστασία του δημοσίου συμφέροντος.

⁷⁰ Παρ. 5 άρθρου 35, παρ. 6 αρ. 36 και άρθρο 37 του ν. 4129/2013

Εκ των ανωτέρω γίνεται σαφές ότι ο προβλεφθείς έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο λειτουργεί προληπτικά ως εγγύηση της νομιμότητας της σύναψής τους την ίδια στιγμή που η διαπίστωση τυχόν πλημμελειών οδηγεί στη ματαίωση της σύναψής τους και την πρόληψη παράνομων εκταμιεύσεων δημοσίου χρήματος. Μάλιστα το γεγονός ότι η άσκηση προσυμβατικού ελέγχου πραγματοποιείται πριν από την ανάληψη οιασδήποτε συμβατικής υποχρέωσης εκ μέρους του Δημοσίου τον καθιστά ιδιαίτερα αποτελεσματικό εργαλείο ελέγχου σε σχέση με την προστασία όχι μόνο των συμφερόντων του Δημοσίου αλλά και των πολιτών που συμμετέχουν στις σχετικές διαγωνιστικές διαδικασίες. Ακόμη και στο ενδεχόμενο να προκύψουν αντιφατικές κρίσεις περισσοτέρων διοικητικών οργάνων που θα εισάγουν συγχύσεις ως προς τη νομιμότητα των συμβάσεων, δεδομένου ότι κατά τη διαδικασία σύναψης της εκάστοτε υπό έλεγχο σύμβασης συντρέχουν παράλληλα και αρμοδιότητες ελέγχου δημοσιολογιστικής και διοικητικής νομιμότητας που ασκούνται από διαφορετικά διοικητικά όργανα και ανεξάρτητα η μία από την άλλη, εγγύηση αποτελεί το Ελεγκτικό Συνέδριο ακριβώς ένεκα του χαρακτήρα του ως δικαστηρίου και των συνεπαγόμενων συνταγματικών εγγυήσεων ανεξαρτησίας και αμεροληψίας των μερών του, καθώς και της τεχνογνωσίας και της εν γένει εμπειρίας του ως προς τον προληπτικό έλεγχο των δημοσίων γενικά δαπανών και μάλιστα κατά τρόπο που να μην ανατρέπεται η πλήρης εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας στη διοικητική δράση.⁷¹

3.4. Ο κατασταλτικός δικαστικός έλεγχος των δημόσιων λογαριασμών

3.4.1 Το περιεχόμενο και τα όργανα άσκησης του κατασταλτικού ελέγχου

Η παραδοσιακή δικαστική αρμοδιότητα του ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου, συνίσταται στον έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, ο οποίος είναι πάντοτε κατασταλτικός, ήτοι διενεργείται μετά τη λήξη της διαχείρισης από τους δημόσιους υπολόγους, στους οποίους αναγνωρίζεται προσωπική και περιουσιακή ευθύνη. Οι δημόσιοι υπόλογοι είναι δυνατόν να διακριθούν ως εξής: α) βάσει του λειτουργικού κριτηρίου δημόσιος υπόλογος είναι κάθε δημόσιος με την ευρεία έννοια λειτουργός, στον οποίο παραδίδεται κρατική περιουσία με την υποχρέωση της

⁷¹ Τροβά Ελ., Το Ελεγκτικό Συνέδριο και η διασφάλιση της διαφάνειας στις δημόσιες συμβάσεις, σε «Διαφάνεια και ανεξαρτησία στον έλεγχο του δημόσιου χρήματος», Τιμ. Τομ. Για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2004, σ. 955, 957

αυτούσιας ή καθ' υποκατάσταση επιστροφής της ή της περαιτέρω διάθεσης αυτής, προκειμένου να εκπληρωθεί ορισμένος έννομος σκοπός, όσοι δηλαδή διαχειρίζονται χρήματα, αξίες ή υλικό του δημοσίου δυνάμει νόμου (de jure υπόλογοι), έχοντας σχέση δημοσίου δικαίου με το δημόσιο⁷², β) σε όσους διαχειρίζονται χρήματα, υλικό ή αξίες τα οποία ανήκουν στο κράτος ακόμα και εάν δεν έχουν νόμιμη εξουσιοδότηση. Οι υπόλογοι αυτοί καλούνται αφανείς ή de facto γιατί ενώ από το νόμο δεν θεωρούνται ως υπόλογοι εν τούτοις ασκούν έργο υπολόγου⁷³ και γ) σε fictione juris δημόσιο υπόλογο στην περίπτωση που ο νομοθέτης δίνει την ιδιότητα του δημόσιου υπολόγου πλασματικά έστω κι αν δεν ασκεί διαχείριση με την έννοια της διοίκησης αλλοτρίων. Περαιτέρω μεθοδολογικά οι δημόσιοι υπόλογοι διακρίνονται σε κύριους και δευτερεύοντες ανάλογα με το εάν λογοδοτούν άμεσα ή έμμεσα στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Έτσι, κύριοι υπόλογοι είναι οι προϊστάμενοι των εσόδων εξόδων των ΔΟΥ, οι διαχειριστές των δημόσιων ταμείων των ΔΟΥ που αποδίδουν ετήσιο λογαριασμό, οι διαχειριστές προϊστάμενοι των διαχειριστικών γραφείων του κεντρικού ταμείου σφραγιστού χάρτη και οι διαχειριστές της υπηρεσίας βιβλίων και εντύπων δημοσίας διαχείρισης που υποβάλλουν ετήσιο λογαριασμό, οι διαχειριστές ΧΕΠ, οι στρατιωτικοί ταμίες που υποβάλλουν μηνιαίο και ετήσιο λογαριασμό και οι διαχειριστές υλικού που υποβάλλουν ετήσιο λογαριασμό. Οι δευτερεύοντες υπόλογοι λογοδοτούν στους κύριους υπολόγους και απαλλάσσονται προσωρινά, ενώ οριστικά απαλλάσσονται με την απαλλαγή του κυρίου δημοσίου υπολόγου από το Ε.Σ. Δευτερεύοντες υπόλογοι είναι οι διαχειριστές των δημόσιων ταμείων των ΔΟΥ, οι περιοδεύοντες ταμειακοί διαχειριστές και εισπρακτικά όργανα των δημοσίων ταμείων των ΔΟΥ ή των ειδικών ταμείων, οι ταμίες στρατιωτικών μονάδων, οι μερικοί διαχειριστές υλικού κ.α.

Προκειμένου λοιπόν να προστατευτεί η διαχείριση του δημοσίου χρήματος οι κανόνες του δημοσίου λογιστικού δικαίου επιβάλλουν στους υπολόγους την υποχρέωση λογοδοσίας ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου, δηλαδή την υποχρέωση προς απόδοση λογαριασμού περί της σύμφωνης με τον καθορισθέντα σκοπό χρήσης των δημοσίων χρημάτων, αξιών ή υλικού του δημοσίου.⁷⁴

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως λογαριασμός νοείται όχι μόνο η λογοδοσία ως σύνολο του προς τούτο εκάστοτε αρμοδίου δημοσίου

⁷² Σύμφωνα με το άρθρο 150 ν. 4270/2014, οι υπόλογοι διακρίνονται σε α. υπολόγους χρηματικών ενταλαμάτων προπληρωμής και προσωρινών, β. διαχειριστές πάγιων προκαταβολών, γ. εφοριακούς και τελωνειακούς υπολόγους, δ. ειδικούς ταμίες, ε. υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α και στ. διαχειριστές έργων του προγράμματος δημοσίων επενδύσεων

⁷³ Κόρσος Δ., Δημοσιονομικόν Δίκαιον, τ. Α', εκδ. Α. Σάκκουλα, 1980, σ.91

⁷⁴ Μηλιώνης Ν. *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 247

υπολόγου, αλλά και οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως ειδικότερου τύπου, απεικόνιση των εσόδων και εξόδων δημόσιας διαχείρισεως, ακόμα και η καταγραφή των συγκεκριμένων εκταμιεύσεων προς μισθοδοσία ενός μόνο δημοσίου υπαλλήλου, ενώ ως έλεγχος των λογαριασμών, «πέραν του διεξαγόμενου υπό ειδικού προς τούτο κατεστημένου οργάνου και κατ' ειδική διαδικασία, νοείται επίσης και οποιαδήποτε, αυτεπαγγέλτως ή μη γενόμενη ενέργεια δημόσιας αρχής που έχει ως αντικείμενο ή συνέπεια την έστω και μερική επιβεβαίωση του ορθώς έχουν λογαριασμού δημοσίας διαχειρίσεως». Με άλλα λόγια ο λογαριασμός δεν αφορά μόνο τη λογοδοσία αλλά περιλαμβάνει την οποιαδήποτε απεικόνιση δημοσίων εσόδων ή εξόδων, ενώ ο έλεγχος των λογαριασμών αφορά και σε οποιαδήποτε πράξη στην οποία ακόμα και συμπτωματικά διαπιστώνεται εάν ένας λογαριασμός δημοσίας διαχείρισης είναι ορθός ή μη.⁷⁵

Ο κατασταλτικός έλεγχος του Ε.Σ. ασκείται σήμερα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1β του άρθρου 1 και του άρθρου 38 του ν. 4129/2013 με τις οποίες ορίστηκε ότι ο έλεγχος των λογαριασμών και απολογισμών των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, των απολογισμών των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και του «Ειδικού Λογαριασμού Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων» του άρθρου 26 παρ. 1 του ν. 992/1979 (Α' 280), από τον Επίτροπο της Υπηρεσίας Επιτρόπου της Κεντρικής Υπηρεσίας ή των Περιφερειακών Υπηρεσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Αμφισβητήσεις που ανακύπτουν από τον έως άνω καθορισμό των αρμοδιοτήτων, επιλύονται κάθε φορά με απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Οι Υπηρεσίες Επιτρόπων που ασκούν τον κατασταλτικό έλεγχο στην Περιφέρεια ταυτίζονται με τις προαναφερθείσες υπηρεσίες του προληπτικού ελέγχου (βλ. πίνακα 2), ενώ στην Κεντρική Υπηρεσία του Ε.Σ. οι υπηρεσίες που ασχολούνται με τον κατασταλτικό έλεγχο περιγραφικά είναι οι παρακάτω:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3.4: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ Ε.Σ. ΚΑΤΑΣΤΑΛΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

1η Υπηρεσία - Έλεγχος Ταμειακών Υπολόγων
2η Υπηρεσία - Έλεγχος υπολόγων λογαριασμών διαχείρισης Υλικού
4η Υπηρεσία - Έλεγχος λοιπών Δημοσίων Υπολόγων
5η Υπηρεσία - Έλεγχος Προληπτικού ελέγχου δικ/κών ΧΕΠ & λογ/σμών δευτερευόντων διατακτών

⁷⁵ ΕΛΣυν (Ολομ) 1104/2007, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου (περιοδικό), σ.206

6η Υπηρεσία - Έλεγχος Απολογισμών ΟΤΑ Αττικής
7η Υπηρεσία - Έλεγχος καταχώρησης αποτελεσμάτων ελέγχου λογ/σμών Ταμειακών Υπολόγων & Υπολόγου Συμφ/σμών & ΔΙΑΔΗΛΩΣΗ
8η Υπηρεσία - Έλεγχος Απολογισμών ΝΠΔΔ και ΝΠΙΔ
9η Υπηρεσία - Έλεγχος Απολογισμών Ασφαλιστικών Ταμείων
13 ^η Υπηρεσία - Έλεγχος Πολυμισθίας Πολυαπασχόλησης
14 ^η Υπηρεσία - Έλεγχος Κονδυλίων Ε.Ε.
15 ^η Υπηρεσία - Έλεγχος Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων
16 ^η Υπηρεσία - Έλεγχος Απολογισμών Νομικών Προσώπων
Υπηρεσία στον ΟΠΕΚΕΠΕ - Έλεγχος Ειδικού Λογ. Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων (Ε.Λ.Ε.ΓΕ.Π.)

3.4.2 Η διαδικασία άσκησης του κατασταλτικού ελέγχου

Η διαδικασία του κατασταλτικού δικαστικού ελέγχου άρχεται με την υποβολή ενώπιον του Ε.Σ. του λογαριασμού από το δημόσιο υπόλογο (ή αντίστοιχα του απολογισμού από τον υπόλογο των Ο.Τ.Α.).⁷⁶ Ιδιαίτερο ρόλο στη διαδικασία του κατασταλτικού ελέγχου διαδραματίζει η Ολομέλεια του Ε.Σ. η οποία καθορίζει τις αρμοδιότητες των Υπηρεσιών Επιτρόπων, γνωμοδοτεί σε ερωτήματα που έχουν θέσει οι υπουργοί, ετοιμάζει το ετήσιο πρόγραμμα κατασταλτικών ελέγχων, καθορίζει το ποσοστό του δείγματος για τη διενέργεια δειγματοληπτικού ελέγχου, αποφασίζει για επιτόπιο κατασταλτικό έλεγχο των ΝΠΔΔ και εν γένει αποφαινεται για ζητήματα μείζονος σπουδαιότητας τα οποία είναι δυνατόν να ανακύψουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.⁷⁷

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4129/2013, ο κατασταλτικός έλεγχος πραγματοποιείται σε ετήσια βάση και είναι τακτικός και δειγματοληπτικός, εκτός εάν από το δειγματοληπτικό έλεγχο προκύψουν λόγοι που επιβάλλουν τη γενίκευση του κατασταλτικού ελέγχου και διενεργείται μετά το τέλος κάθε οικονομικής χρήσης ή είναι

⁷⁶ Εάν οι λογαριασμοί και απολογισμοί δεν υποβληθούν εμπρόθεσμα τότε επιβάλλονται χρηματικές ποινές σε βάρος του λογοδοτούντος υπολόγου. Στην περίπτωση που ο υπόλογος επιμένει να μην υποβάλλει τους λογαριασμούς τότε σύμφωνα με Πράξη του Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάσσεται η σύνταξη των λογαριασμών με δαπάνη του υπολόγου και εφόσον η διοίκηση δεν τους συνέταξε οίκοθεν.

⁷⁷ Μαραγκού Γ., Ο προληπτικός έλεγχος, 2-9/2012 ΘΠΔΔ

έκτακτος γενικός ή ειδικός ή θεματικός και συνίσταται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας της διαχείρισης.⁷⁸

Κατά τον κατασταλτικό έλεγχο ο αρμόδιος Επίτροπος του Ε.Σ. προβαίνει στον έλεγχο των ετήσιων λογαριασμών των υπολόγων, καθώς και στη σύγκριση των μηνιαίων λογαριασμών των υπολόγων με τους ετήσιους της αντίστοιχης διαχείρισης. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο Επίτροπος πρέπει να έχει στη διάθεσή του όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Προς τούτο δύναται να ζητήσει από τις αρμόδιες υπηρεσίες όσα έγγραφα είναι αναγκαία για το έργο του και έχει δικαίωμα να ασκήσει και επιτόπιο έλεγχο.⁷⁹ Ο έλεγχος περατώνεται με την έκδοση σχετικής πράξης από τον αρμόδιο Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, και καταλήγει είτε στο «ορθώς έχουν» των λογαριασμών, είτε, εφόσον διαπιστωθούν ελλείμματα στη διαχείριση στον καταλογισμό του υπολόγου, εφόσον το έλλειμμα δεν τακτοποιηθεί ή δεν αναπληρωθεί μετά την κοινοποίηση σχετικού φύλλου μεταβολών και ελλείψεων που συντάσσεται από το αρμόδιο όργανο του Ε.Σ. Το Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων επέχει θέση κλήσης του υπολόγου ώστε να πληροφορηθεί σχετικά με την υπόθεση και να αναπληρώσει το έλλειμμα ή να προβάλει τις αντιρρήσεις του και αποτελεί και την κλήση για την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Προϋπόθεση για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης αποτελεί η ύπαρξη ελλείμματος στη διαχείριση του δημοσίου υπολόγου, η θεμελίωση της ευθύνης του υπολόγου και η αιτιώδης συνάφειά της με τη δημιουργία του ελλείμματος, ενώ ο καταλογισμός μπορεί να στρέφεται είτε κατά του υπολόγου είτε κατά άλλων προσώπων που ενέχονται στη διαχείριση⁸⁰.

Σκοπός του καταλογισμού είναι η επαναφορά της νομιμότητας στη δημοσιονομική τάξη με την αποκατάσταση του ελλείμματος. Σύμφωνα με το άρθρο 152 του ν.4270/2014 έλλειμμα είναι: α) οποιαδήποτε έλλειψη χρημάτων, αξιών και υλικών που βρίσκονται

⁷⁸ Ειδική μορφή κατασταλτικού ελέγχου συνιστά επίσης και ο κατά προτεραιότητα ειδικός κατασταλτικός έλεγχος των λογαριασμών των Δήμων. Σύμφωνα με το αρ. 3 παρ.4 του ν.2307/1995 (ΦΕΚ Α` 113), ως ισχύει, εάν δημοτικός ταμίας αμφισβητεί τη νομιμότητα χ.ε., γνωστοποιεί τους λόγους αμφισβήτησης στο δήμαρχο. Εάν ο δήμαρχος απορρίψει τους λόγους αμφισβήτησης το χ.ε. εκτελείται και με φροντίδα του ταμία αποστέλλεται μαζί με τα σχετικά δικαιολογητικά στον αρμόδιο Επίτροπο του Ε.Σ. για έλεγχο κατά προτεραιότητα. Αν κατά τον έλεγχο κριθεί ότι η δαπάνη είναι νόμιμη το χ.ε. θεωρείται από τον Επίτροπο και επιστρέφεται στον Ο.Τ.Α. Εάν κριθεί η δαπάνη ως μη νόμιμη συντάσσεται από το Ε.Σ. σχετικό Φ.Μ.Ε για την αναπλήρωση του ελλείμματος.

⁷⁹ Ο έλεγχος βασίζεται στα πρωτογενή στοιχεία, δηλαδή αποστέλλονται τα απαραίτητα δικαιολογητικά στην πρωτότυπη μορφή τους και όχι σε αντίγραφα. Βλ. σχετ. Πρακτικά Ολομ. Ε.Σ. 16^{ης} Γεν. Συν. 22.4.1985

⁸⁰ Αχρεωστήτως λαβόντες ή συνευθυνόμενοι

στη διαχείριση του υπολόγου, β) οποιαδήποτε κατάσταση διαχειρίσεως ορίζει ο νόμος ως έλλειμμα, γ) οποιαδήποτε ανοίκεια πληρωμή που πραγματοποιήθηκε χωρίς τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από το νόμο, δ) οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν χωρίς να έχουν τηρηθεί οι νόμιμες διαδικασίες από τον υπόλογο, ε) οι πληρωμές που έχουν γίνει αχρεώστητα από υπαιτιότητα του υπολόγου και στ) οι πληρωμές που δεν σχετίζονται με το σκοπό της διαχείρισης.

Για τον καταλογισμό αρκεί η διαπίστωση του ελλείμματος και δεν απαιτείται επιπροσθέτως και η επισήμανση δόλου ή αμέλειας των υπολόγων, η οποία τεκμαίρεται μαχητώς. Σε κάθε περίπτωση πάντως απαιτείται να υπάρχει υπαιτιότητα του υπολόγου⁸¹ και αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ των πράξεων ή παραλείψεων του υπολόγου και του ελλείμματος σύμφωνα και με τη γενική αρχή του δημόσιου λογιστικού δικαίου του άρθρου 2 παρ.1 του Συντάγματος το οποίο ορίζει ότι « ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου αποτελούν την πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας».

Η καταλογιστική πράξη ως δυσμενής εκτελεστή διοικητική πράξη θα πρέπει να είναι αιτιολογημένη⁸² από το σώμα της να προκύπτει σαφώς η νομική θεμελίωση και η ιστορική αιτία του καταλογισμού και ιδίως το πρόσωπο του καταταλογιζόμενου, η υπαλληλική του ιδιότητα ή η απασχόλησή του από την οποία να προκύπτει η ιδιότητα αυτού ως υπολόγου, ο χρόνος και το αντικείμενο της διαχείρισης αυτού, το έλλειμμα και ο τρόπος που προέκυψε και διαπιστώθηκε αυτό, ο χρόνος δημιουργίας του, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της διαχειρίσεως και του ελλείμματος, καθώς και στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη και το ύψος του καταλογιζόμενου ποσού. Για την περίπτωση που ένα πρόσωπο καταλογίζεται ως υπόλογο πρέπει αφενός να στοιχειοθετείται η έννοια του υπολόγου και αφετέρου η ευθύνη που απορρέει από αυτόν ως υπόλογος προκειμένου να αποδοθεί το εις βάρος του καταλογισθέν ποσό. Εάν δεν συμπεριλαμβάνεται αιτιολογία τότε η πράξη ακυρώνεται αφού το ΕΣ στερείται της δικονομικής δυνατότητας αναπλήρωσής της.

⁸¹ Σε περίπτωση απώλειας χρημάτων, υλικού ή αξιών ο υπόλογος για την απαλλαγή του οφείλει να αποδείξει ότι συνεμορφώθηκε προς τα κεκανονισμένα και επέδειξε την εν τοις ιδίοις επιμέλεια, ενώ στο έλλειμμα οφείλει να αποδείξει ότι κατέβαλε την επιμέλεια που απαιτείται στις συναλλαγές αντικειμενικά (εφαρμόζεται δηλαδή το άρθρο 330 του Α.Κ.). Διαφορετική είναι και η έννοια της ζημίας η οποία εμφανίζεται ευρύτερη σε σχέση με το έλλειμμα.

⁸² Βλ. άρθρο 7 ν. 2690/1999 (ΦΕΚ Α` 45) «Κύρωση Κώδικα Διοικητικής διαδικασίας και άλλες διατάξεις»

Εάν ο υπόλογος κριθεί υπεύθυνος για βαριά αμέλεια ή δόλο τότε πέραν του ποσού του ελλείμματος που καταλογίζεται εις βάρος του καταλογίζονται επίσης και οι αντίστοιχες προσαυξήσεις σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις για την είσπραξη δημοσίων εσόδων. Οι προσαυξήσεις αυτές είναι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και όχι τόκοι υπερημερίας.

Θα πρέπει επιπρόσθετα να σημειωθεί ότι οι διαφορές που προκύπτουν από τον καταλογισμό των υπολόγων ή και οποιοδήποτε καταλογισμό που έχει ως έρεισμα τον έλεγχο των δημόσιων λογαριασμών, ανήκουν στη δικαιοδοσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου σύμφωνα με το άρθρο 98 του Συντάγματος. Ειδικότερα, οι καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια του κατασταλτικού ελέγχου προσβάλλονται σε πρώτο βαθμό με το ένδικο βοήθημα της έφεσης ενώ σε δεύτερο βαθμό με τα ένδικα μέσα της αίτησης αναθεώρησης και της αίτησης αναίρεσης.

Τέλος, κατά τον σύγχρονο κατασταλτικό έλεγχο ελέγχεται βάσει των ελεγκτικών προτύπων του Διεθνούς Οργανισμού Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI), ιδίως: α) η τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και ειδικότερα η οικονομικότητα, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα, β) η ορθή τήρηση του κατά περίπτωση ισχύοντος λογιστικού ή διαχειριστικού συστήματος, σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές που το διέπουν, γ) η τήρηση και ενημέρωση των λογαριασμών ώστε να απεικονίζουν με ακρίβεια το περιεχόμενο των οικονομικών πράξεων και δημοσιονομικών ενεργειών, δ) η νόμιμη λήψη δανείων, παροχή εγγυήσεων και η τήρηση των όρων των σχετικών συμβάσεων, ε) η νόμιμη και σύμφωνα με την αρχή που προβλέπεται στην περίπτωση α΄ διαχείριση της κινητής και ακίνητης περιουσίας, στ) η έγκαιρη και κανονική απόδοση των υπέρ τρίτων εισπραττόμενων δικαιωμάτων και η είσπραξη και η διαχείριση των ανταποδοτικών τελών ή άλλων ειδικών εσόδων ή των εσόδων από δάνεια ή των βεβαιωθέντων εσόδων από οφειλές και πρόστιμα σε βάρος τρίτων, ζ) τα συστήματα λειτουργίας του φορέα (έλεγχος συστημάτων) και η) η συμμόρφωση του φορέα σε προηγούμενες υποδείξεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

3.5. Συγκριτική προσέγγιση του προληπτικού και κατασταλτικού ελέγχου στο ελληνικό παραδοσιακό σύστημα δικαστικού δημοσιονομικού ελέγχου

Το ελληνικό σύστημα του παραδοσιακού δημοσιονομικού δικαστικού ελέγχου, όπως αυτό συνοψίστηκε ανωτέρω στον προληπτικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών και τον κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, γεννά σήμερα ποικίλους προβληματισμούς. Αφενός μεν οι θετικές του όψεις εξαίρονται από τους υποστηρικτές του, αφετέρου δε εν μέσω της τρέχουσας δημοσιονομικής κρίσης και σε σύγκριση με τα κοινοτικά συστήματα δημοσιονομικού ελέγχου υπερτονίζονται οι παθογένειες και οι ενδογενείς περιορισμοί του.

Σε σχέση με τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών έχει υποστηριχθεί η άποψη ότι είναι επίκαιρος, γιατί πραγματοποιείται πριν από την εκταμίευση του δημόσιου χρήματος και αποτελεσματικός, γιατί καθιστά ανενεργό το χρηματικό ένταλμα και αποτρέπεται η πραγματοποίηση της δαπάνης, ενώ η δυνατότητα που δίνεται είτε με το θεσμό της συγγνωστής πλάνης του διατάκτη, είτε με την πολιτική απόφαση του υπουργού που κυρώνεται από τη Βουλή να πραγματοποιηθεί η δαπάνη, προκαλεί προβληματισμούς.⁸³ Ιδιαίτερα η δυνατότητα που δίνεται βάσει της παρ.2 του άρθρου 32 του ν. 4129/2013 να θεωρηθεί με ευθύνη του αρμόδιου υπουργού χρηματικό ένταλμα του οποίου τη θεώρηση αρνήθηκε εν πρώτοις το αρμόδιο όργανο του Ε.Σ. αμφισβητήθηκε έντονα ως χαρακτηριστική περίπτωση άρσης μιας δικαστικής κρίσης με πολιτική απόφαση, παρόλο που από τα δημοσιονομικά συστήματα και άλλων κρατών αναγνωρίζεται η δυνατότητα της εκτελεστικής εξουσίας να προβαίνει στην υλοποίηση των αρμοδιοτήτων της δημιουργώντας δημοσιονομικές επιβαρύνσεις παρά την τυχόν άρνηση του Ελεγκτικού Συνεδρίου να θεωρήσει χρηματικά εντάλματα που αφορούν σε συγκεκριμένες δαπάνες.⁸⁴

Σε κάθε περίπτωση πάντως η σημασία του προληπτικού ελέγχου έγκειται ακριβώς στο επίκαιρο του χαρακτήρα του καθώς με τον έλεγχο των διατακτών διασφαλίζεται η περιφρούρηση των οικονομικών συμφερόντων του κράτους λόγω ακριβώς της πρόληψης της διενέργειας των μη νόμιμων δαπανών σε σχέση με την εκ των υστέρων κατά τη φάση του κατασταλτικού ελέγχου αναζήτηση των ελλειμμάτων της διαχείρισης

⁸³ Γέροντας Α. και Ψάλτης Α., *Δημοσιονομικό Δίκαιο*, εκδόσεις Αντ. Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1998, σελ.178

⁸⁴ Μηλιώνης Ν. *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σ.σ. 176-179

των δημόσιων υπολόγων. Ιδιαίτερα με τον προληπτικό έλεγχο των συμβάσεων το Δημόσιο δεν υπογράφει καν την παράνομη σύμβαση και ως εκ τούτου καμία υποχρέωση δεν γεννάται εις βάρος του.

Επιπλέον, ο προληπτικός έλεγχος εγγυάται και την ασφάλεια των συναλλαγών, υπό την έννοια ότι ο εκάστοτε διατάκτης της δαπάνης κατοχυρώνεται περί του νομίμου της θεωρηθείσας από το Ελεγκτικό Συνέδριο δαπάνης, δημιουργώντας ένα οιονεί δεδικασμένο ως προς τη νομιμότητα των πράξεών του.

Ωστόσο, στους ενδογενείς περιορισμούς του προληπτικού ελέγχου που θέτουν υπό αμφισβήτηση την αποτελεσματικότητά του συγκαταλέγεται το γεγονός ότι ο έλεγχος λαμβάνει χώρα μετά το στάδιο της εκκαθάρισης της δαπάνης, δηλαδή όταν το εκάστοτε έργο έχει πραγματοποιηθεί ή οι υπηρεσίες έχουν ήδη προσφερθεί και άρα το συμφωνηθέν τίμημα μπορεί να αναζητηθεί από τον εκάστοτε δικαιούχο του χ.ε. βάσει των περί αδικαιολόγητου πλουτισμού διατάξεων.

Περαιτέρω βασικό μειονέκτημα του προληπτικού ελέγχου καθίσταται το γεγονός ότι ο εκάστοτε ελεγκτής ασχολείται με την κάθε μεμονωμένη δαπάνη του χ.ε. και ως εκ τούτου δεν έχει συνολική εικόνα και εποπτεία του συνόλου της διαχείρισης.⁸⁵ Μάλιστα στα σύγχρονα παρεμβατικά κράτη ο καθολικός έλεγχος των κρατικών δαπανών θεωρείται αναχρονιστικός, και από την πλειοψηφία των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων εγκαταλείπεται ως παρωχημένος αφού δημιουργεί υπερβολικό φόρτο εργασίας στο εκ των πραγμάτων περιορισμένο ανθρώπινο δυναμικό και ασαφείς αρμοδιότητες.

Η δε σχετική έκθεση του ΟΟΣΑ για την Ελλάδα τον Ιούνιο του 2008 με θέμα «Προϋπολογισμός στην Ελλάδα» αναφέρει χαρακτηριστικά ότι : «μια πιο σύγχρονη προσέγγιση για τους προληπτικούς ελέγχους είναι να αποτελούν μέρος των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου» και ότι το: « Ελεγκτικό Συνέδριο πρέπει να αναθεωρήσει την αποτελεσματικότητά του και να επικεντρωθεί στους κατασταλτικούς ελέγχους».

Βέβαια και ως προς τους παραδοσιακούς κατασταλτικούς ελέγχους, σε σχέση με τους οποίους εξάιρεται το γεγονός ότι το εκάστοτε έλλειμμα αναπληρώνεται μέσω του

⁸⁵ Πουλής Σ., Νέες μορφές ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Το Ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου, στο ΙΘ΄ Επιστημονικό Συμπόσιο του Παν/μίου Πειραιώς με θέμα «Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα», εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016

καταλογισμού που επιβάλλεται στον εκάστοτε υπόλογο εναντίον του οποίου η απαίτηση θα ικανοποιηθεί έστω και δια αναγκαστικής εκτέλεσης, εγείρονται πλείστα ζητήματα. Κυρίαρχο αποτελεί το ζήτημα του χρόνου αποκατάστασης του ελλείμματος καθώς μεταξύ εκταμίευσης του δημόσιου χρήματος και ελέγχου μπορεί να μεσολαβήσει διάστημα πολλών ετών.

Μάλιστα ο δικαστικός κατασταλτικός έλεγχος εφόσον επικεντρωθεί κατ' έτος στο σύνολο σχεδόν της δημοσιονομικής διαχείρισης του κράτους και των χιλιάδων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που παράγουν κάθε μέρα αντίστοιχα χιλιάδες διαχειριστικές πράξεις, χωρίς να γίνεται ειδικότερη επιλογή του ελεγκτέου αντικειμένου και χωρίς να διενεργείται στοχευμένα σε τομείς υψηλού δημοσιονομικού κινδύνου, ανάγεται λόγω της διασποράς του σε τόσους πολλούς φορείς και αντικείμενα σε απλή διασταύρωση και επισκόπηση στοιχείων με αποτέλεσμα να αυξάνεται ο συστημικός κίνδυνος του μη εντοπισμού των παρατυπιών στην εκάστοτε ελεγχόμενη διαχείριση.⁸⁶

Σήμερα, ενόψει και του προγράμματος μεταρρύθμισης της δημοσιονομικής διαχείρισης του Κράτους, το ελληνικό μοντέλο εξωτερικού ελέγχου αλλάζει. Οι πρόσφατες νομοθετικές ρυθμίσεις στοχεύουν κυρίως στην αντιμετώπιση των ως άνω παθογενειών με απώτερο σκοπό την πληρέστερη και αποτελεσματικότερη άσκηση του ελέγχου της δημόσιας διαχείρισης κυρίως μέσω της ένταξης των γενικών αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης στα πλαίσια του ελέγχου. Ενισχύονται οι έλεγχοι απόδοσης και ο προληπτικός έλεγχος των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας με παράλληλη κατάργηση του προληπτικού ελέγχου της κάθε μεμονωμένης δαπάνης και σταδιακή μετάβαση από τους τακτικούς καθολικούς ελέγχους σε δειγματοληπτικούς και στοχευμένους ελέγχους βάσει των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, αλλαγές μείζονος σημασίας για το Ελεγκτικό Συνέδριο οι οποίες αναλύονται εκτενώς σε ειδικότερο κεφάλαιο.

⁸⁶ Πουλής Σ., Νέες μορφές ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Το Ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου, στο ΙΘ' Επιστημονικό Συμπόσιο του Παν/μίου Πειραιώς με θέμα «Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα», εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016

4. ΟΙ ΣΧΕΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ ΜΕ ΤΗ ΒΟΥΛΗ

4.1. Εισαγωγή

Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν περιορίζεται μόνο στις σχέσεις του με την εκτελεστική εξουσία όπως αυτές αναλύθηκαν ανωτέρω. Αναδεικνύεται και δια των σχέσεων του με τη νομοθετική εξουσία. Οι σχέσεις που αναπτύσσει το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο με τη Βουλή συνίστανται στην παραδοσιακή αρμοδιότητα υποβολής ενώπιον αυτής της ετήσιας έκθεσης επί των δημοσίων δαπανών, τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρμοδιότητα σύνταξης της διαδήλωσης, της έκθεσης δηλαδή προς τη Βουλή για τον απολογισμό και τον ισολογισμό του κράτους και τέλος το γνωμοδοτικό του ρόλο επί των συνταξιοδοτικών νομοσχεδίων, ο οποίος ωστόσο δεν αναλύεται καθώς δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας μελέτης. Το ενδιαφέρον της παρούσας διατριβής επικεντρώνεται στις δημόσιες εκθέσεις δια των οποίων ενημερώνεται η Βουλή και ως εκ τούτου ο ελληνικός λαός για τις υπερβάσεις και παραβάσεις των διοικητικών οργάνων κατά τη διαχείριση των οικονομικών από τους φορείς της εκτελεστικής εξουσίας.

4.2. Η Ετήσια Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Η ετήσια έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου συνιστά τον απολογισμό των ετήσιων εργασιών του Σώματος, συντάσσεται μετά τη λήξη κάθε οικονομικού έτους και υποβάλλεται από τον Πρόεδρο του Ε.Σ. στον Πρόεδρο της Βουλής σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4129/2013. Μέσω αυτής της διαδικασίας η ετήσια έκθεση καθίσταται προσβάσιμη και γνωστοποιείται στα μέσα μαζικής ενημέρωσης και το λαό.

Η Έκθεση αυτή περιέχει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και παραλείψεις κατά τη διαδικασία ελέγχου των δαπανών του κράτους, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των ειδικών λογαριασμών και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, τις παρατηρήσεις από την παραβολή των εσόδων και εξόδων του προϋπολογισμού με τους οικείους νόμους, καθώς και κατά την εφαρμογή των κανόνων του Δημοσίου

Λογιστικού και Λογιστικού των Ν.Π.Δ.Δ. ή άλλων σχετικών με την αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων. Παράλληλα υποδεικνύει τα μέσα, τα οποία κατά την κρίση του το Ε.Σ. θεωρεί αποτρεπτικά της επανάληψης των παραβάσεων αυτών και κάνει υποδείξεις για τις αναγκαίες μεταρρυθμίσεις προς βελτίωση του συστήματος ελέγχου και των δημοσιολογιστικών διαδικασιών.⁸⁷

Η Ετήσια Έκθεση αποτελεί δημόσιο έγγραφο το οποίο παρουσιάζεται στη Βουλή επ' ονόματι της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ως προς το τυπικό της περιεχόμενο τα στοιχεία της συγκεντρώνονται από τις επί μέρους εκθέσεις των εντεταλμένων οργάνων του Ε.Σ., των Επιτρόπων, με ευθύνη των οποίων με τη λήξη του εκάστοτε οικονομικού έτους υποβάλλεται στην Κεντρική Υπηρεσία του Ε.Σ. η σχετική έκθεση στην οποία αποτυπώνεται η εργασία που επιτέλεσε κάθε επιμέρους υπηρεσία κατά τη διάρκεια του έτους.

Στο πλαίσιο της σύνταξης της ετήσιας έκθεσης ο Πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην αρχή κάθε έτους, αποστέλλει προς τις υπηρεσίες εγκύκλιο που περιλαμβάνει οδηγίες για τον τρόπο σύνταξης των εκθέσεων καθώς και τα αναγκαία προς εξαγωγή στατιστικά στοιχεία. Οι επιμέρους αυτές εκθέσεις συγκεντρώνονται και επεξεργάζονται από την αρμόδια κεντρική υπηρεσία του Ε.Σ. προκειμένου να συνταχθεί η Ετήσια Έκθεση που θα υποβληθεί ενώπιον της Βουλής σχετικά με τα γενικά, ετήσια αποτελέσματα εργασιών του Συνεδρίου. Ως εκ τούτου, η Ετήσια Έκθεση καθίσταται συλλογική εργασία πολλών μελών του Ε.Σ. και η προπαρασκευή της απαιτεί ιδιαίτερα λεπτομερή εργασία δεδομένου ότι θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από αξιοπιστία, ώστε να βεβαιώνει αφενός μεν την κοινή γνώμη περί του ότι ο ανεξάρτητος εξωτερικός ελεγκτής εντοπίζει και αναδεικνύει τις παθογένειες⁸⁸ του δημοσιονομικού συστήματος, αφετέρου την εκτελεστική εξουσία περί του ότι ασκεί όχι μόνο τη θεσμική ελεγκτική του αρμοδιότητα αλλά και συνδράμει στην παροχή συμβουλών για την εξυγίανση της δημοσιονομικής πολιτικής.

Στην πράξη το περιεχόμενο της Ετήσιας Έκθεσης διαιρείται παραδοσιακά σε τέσσερα (4) μέρη και το Επίμετρο. Το πρώτο μέρος περιέχει τα γενικά αποτελέσματα των εργασιών του Ε.Σ. του εκάστοτε οικονομικού έτους (ενδ. πόσα ΧΕ υποβλήθηκαν προς θεώρηση και αριθμητικά αλλά και το σύνολο των εντελλομένων ποσών, πόσα ΧΕ

⁸⁷ παρ.1 άρθρου 67 ν. 4129/2013

⁸⁸ Μηλιώνης Ν. *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 347

επεστράφησαν αθεώρητα, πόσα ΧΕ επεστράφησαν αθεώρητα και επανυποβλήθηκαν με μειωμένα τα αρχικά εντελλόμενα ποσά κατά τις υποδείξεις του Ε.Σ. κ.α.). Το δεύτερο μέρος περιέχει γενικές παρατηρήσεις για παραβάσεις και ελλείψεις οι οποίες διαπιστώνονται α) στις δαπάνες της Βουλής των Ελλήνων, κάθε Υπουργείου, Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α. χωριστά⁸⁹ και β) στα έσοδα των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των νομικών τους προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 277 του ν. 3852/2010 «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης – Πρόγραμμα Καλλικράτης» (ΦΕΚ Α` 87) και το άρθρο 52 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (ν. 4129/2013).⁹⁰ Στο τέταρτο μέρος περιέχονται οι υποδείξεις για τα μέτρα που επιβάλλεται να ληφθούν, ώστε να αποτραπούν στο μέλλον παρόμοιες παραβάσεις και ελλείψεις και παρατίθενται επίσης και οι αναγκαίες μεταρρυθμίσεις και βελτιώσεις της κείμενης νομοθεσίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 170 του ν.4270/2014 [άρθρο 3 (1) Οδηγίας 2011/85/ΕΕ], οι παρατηρήσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου αναφορικά με την οικονομική διαχείριση του Κράτους που περιλαμβάνονται στην Ετήσια Έκθεση, κοινοποιούνται απαραίτητως πριν από την υποβολή της Έκθεσης στον Πρόεδρο της Βουλής, στους αρμόδιους Υπουργούς με μέριμνα του Υπουργού Οικονομικών. Οι απαντήσεις των Υπουργών περιλαμβάνονται σε ξεχωριστό έγγραφο και αποστέλλονται, με μέριμνα του Υπουργού Οικονομικών, εντός δύο μηνών από τη γνωστοποίηση της έκθεσης, στον Πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο οποίος εν συνεχεία τις διαβιβάζει στον Πρόεδρο της Βουλής μαζί με την Ετήσια Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η Ετήσια Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου μαζί με τις απαντήσεις των Διατακτών Υπουργών συνδημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Γίνεται λοιπόν αντιληπτό ότι η ουσιαστική αποστολή της ετήσιας έκθεσης έγκειται στο να επισημάνει τις κυριότερες παραβάσεις της κείμενης νομοθεσίας στον τομέα των δαπανών από τον εκάστοτε φορέα με σκοπό αποφυγής της επανάληψής τους ώστε να καταστεί πραγματικότητα η περιφρούρηση του Δημόσιου χρήματος και να αποτραπεί στο μέλλον η σπατάλη των οικονομικών πόρων του δημοσίου. Περαιτέρω δια της Ετήσιας Έκθεσης το Ε.Σ. προτείνει νομοθετικά μέτρα, τα οποία κρίνει σκόπιμα για τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό της δημοσιονομικής οργάνωσης και διαχείρισης. Το έργο αυτό του Ε.Σ. εκ των πραγμάτων καθίσταται δυσχερές δεδομένων της

⁸⁹ Μετά τις παρατηρήσεις για κάθε Υπουργείο παρατίθενται οι παρατηρήσεις που αφορούν στα Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α. που εποπτεύονται από αυτό.

⁹⁰ Δεν περιλαμβάνονται παρατηρήσεις για δαπάνες κάτω των 5.000 ευρώ εκτός εάν πρόκειται για περιοδικές δαπάνες (μισθοδοσία, ενοίκια κ.α.)

πολυπλοκότητας των προβλημάτων που τίθενται, της υφιστάμενης πολυνομίας καθώς και του ότι ένας μεγάλος αριθμός δαπανών πραγματοποιούνται εν τέλει για την αντιμετώπιση απρόοπτων και επείγουσών καταστάσεων.

Το γεγονός μάλιστα ότι στο Γ` μέρος της εκάστοτε ετήσιας έκθεσης αναφέρονται μεμονωμένες περιπτώσεις μη νόμιμων δαπανών που εντοπίστηκαν σε συγκεκριμένους φορείς αποσκοπεί όχι μόνο στην πληροφόρηση της Βουλής και της Κυβέρνησης για τη δημοσιονομική κατάσταση του Κράτους, των Ο.Τ.Α. και των Ν.Π.Δ.Δ. αλλά και στην καθοδήγηση των οργάνων της Διοίκησης για τη σωστή αντιμετώπιση στο μέλλον παρόμοιων περιπτώσεων. Με την έννοια αυτή η έκθεση του Ε.Σ. αποτελεί συμπλήρωμα της αποστολής των ελεγκτικών του οργάνων προς καθοδήγηση των ελεγχόμενων φορέων και συμπλήρωμα στις οδηγίες και κατευθύνσεις που τα όργανα του Ε.Σ. δίνουν στις ελεγχόμενες υπηρεσίες καθ' όλη τη διάρκεια του έτους για τη σωστή εφαρμογή των δημοσιολογιστικών και λοιπών συναφών διατάξεων. Η αναφορά λοιπόν που γίνεται στην ετήσια έκθεση σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, γίνεται για να δοθεί δια αυτών αφορμή καρποφόρου προβληματισμού για τη μη επανάληψη στο μέλλον των λανθασμένων ενεργειών, στις δε υπηρεσίες η δυνατότητα αποφυγής των λαθών.⁹¹

Εντούτοις, αν και αυτή καθαυτή η αναφορά των συγκεκριμένων περιπτώσεων στην ετήσια έκθεση λειτουργεί προληπτικά αφού κανένας φορέας της εκτελεστικής εξουσίας δεν αρέσκειται στο να καταθίσταται αντικείμενο της έκθεσης, στην πράξη η διοίκηση είτε δυστροπεί στο να συμμορφωθεί με τις υποδείξεις του Ε.Σ., είτε δεν προσδίδει σε αυτή τη δέουσα σημασία. Ως εκ τούτου η αποτελεσματικότητα και μεταρρυθμιστική δυνατότητα της έκθεσης τίθεται εν αμφιβόλω.

Σε κάθε περίπτωση όμως η πληροφόρηση που παρέχει στη Βουλή αδιαφιλονίκητα χαρακτηρίζεται από αξιοπιστία, δεδομένου ότι τον έλεγχο διενεργεί Ανώτατο Δικαστήριο, περιβεβλημένο με όλες τις συνταγματικές εγγυήσεις, για τον τρόπο διάθεσης των χρημάτων, που συνεισφέρει ο πολίτης, και για την παρεμπόδιση παράνομων πληρωμών ή για την αποκατάσταση έκνομων διαρροών και μάλιστα παρουσιάζοντας τα γεγονότα με τρόπο στατικό και τυπικό ώστε οι παρατηρήσεις του να μη γίνονται αντικείμενο πολιτικής εκμετάλλευσης.⁹²

⁹¹ Ετήσια έκθεση Ε.Σ. έτους 2012, Αθήνα 2014

⁹² Βλ. παρέμβαση J. Raynaud, στον τόμο: Ιστορική εξέλιξις του θεσμού των Ελεγκτικών Συνεδρίων Ελλάδος και Γαλλίας, Εθνικό Τυπογραφείο, 1993, σ.157

4.3. Η Έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του Απολογισμού και Ισολογισμού του Κράτους

Με τη λήξη του οικονομικού έτους παύει και η ισχύς του προϋπολογισμού καθώς δεν είναι δυνατόν πλέον να συντελεστεί κανένα έσοδο ή δαπάνη βάσει αυτού. Με το κλείσιμο του οικονομικού έτους προκύπτει λοιπόν η ανάγκη να εξαχθούν και τα αποτελέσματα του εκτελεσθέντος προϋπολογισμού προκειμένου η Βουλή η οποία εξουσιοδότησε την Κυβέρνηση για την εκτέλεσή του να ενημερωθεί για τον τρόπο που εν τέλει έγινε χρήση αυτής της εξουσιοδότησης, αλλά και για το αποτέλεσμα, θετικό ή αρνητικό της χρήσης που πέρασε.⁹³

Προς τούτο, όπως αναπτύχθηκε σε προηγούμενο κεφάλαιο (1), καταρτίζονται ο απολογισμός και ισολογισμός του Κράτους, με βάση τα στοιχεία που υποβάλλονται από τα δημόσια ταμεία στο ΓΛΚ και λαμβανομένων υπόψη και των αναγγελιών του Ε.Σ. σε σχέση με τις μεταβολές που αυτό επέφερε στις διαχειριστικές πράξεις των υπολόγων, οι οποίες καταχωρούνται σε ειδικό βιβλίο του ΓΛΚ ώστε να καθίσταται δυνατός ο έλεγχος αυτών.

Κατά τη ρητή συνταγματική επιταγή του άρθρου 98 παρ 1 εδ. ε' στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκει και η «σύνταξη και υποβολή της έκθεσης προς τη Βουλή για τον απολογισμό και ισολογισμό του Κράτους κατά το άρθρο 79 παράγραφος 7», η οποία παραδοσιακά ονομάζεται «διαδήλωση», γνώμη δηλαδή επί του σχεδίου νόμου περί εγκρίσεως του απολογισμού και του γενικού ισολογισμού του κράτους. Επιπλέον στο άρθρο 79 παρ. 7 του Συντάγματος ορίζεται ότι «το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του οικονομικού έτους κατατίθεται στη Βουλή ο Απολογισμός, καθώς και ο Γενικός Ισολογισμός του Κράτους, που συνοδεύονται υποχρεωτικά από την κατ' άρθρο 98 παρ. 1 περ. ε' Συντ. έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εξετάζονται από ειδική επιτροπή βουλευτών και κυρώνονται από την Ολομέλεια της Βουλής, σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο Κανονισμός».⁹⁴

⁹³ Mellor T., Why Governments should produce balance sheets, Australian Journal of Public Administration, 1996, p.p. 78-81

⁹⁴ Σύμφωνα με το αρ. 31Α' της απόφασης 6483/18.12.2001 (ΦΕΚ Α' 284), του προέδρου της Βουλής ορίστηκε ότι η ειδική επιτροπή επί του απολογισμού και του γενικού ισολογισμού του κράτους συγκροτείται από 13 μέλη της διαρκούς επιτροπής οικονομικών υποθέσεων. Η επιτροπή εξετάζει τον απολογισμό και ισολογισμό του κράτους σε δύο συνεδριάσεις και συντάσσει σχετική έκθεση. Η σχετική έκθεση γίνεται εντός ενός έτους από την υποβολή τους στη Βουλή.

Προς τούτο ο απολογισμός και ο γενικός ισολογισμός και οι λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 43 του ν. 3871/2010, μέχρι το τέλος Ιουλίου αποστέλλονται από τον Υπουργό Οικονομικών στο Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο, μετά τη διαπίστωση της ορθότητάς τους, τους επιστρέφει στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, μέσα σε δύο (2) μήνες από την ημέρα αποστολής μαζί με τη σχετική Διαδήλωση αυτού. Ο Απολογισμός και ο Ισολογισμός (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) και οι λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης μαζί με την Διαδήλωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εισάγονται από τον Υπουργό Οικονομικών για κύρωση στη Βουλή, το αργότερο μέχρι τέλος Νοεμβρίου και πάντως πριν από την κατάθεση στη Βουλή του προϋπολογισμού για το νέο έτος.

Επί της Διαδήλωσης του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο Υπουργός Οικονομικών, με έκθεσή του, διατυπώνει απόψεις και σχόλια στις παρατηρήσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Η έκθεση αυτή συνοδεύει τον Απολογισμό και τον Ισολογισμό (Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) και τις λοιπές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις της Κεντρικής Διοίκησης μαζί με τη Διαδήλωση, προς ενημέρωση της Βουλής.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο με τον έλεγχο του απολογισμού και του ισολογισμού του κράτους, όπως αυτός του έχει ανατεθεί από το συνταγματικό νομοθέτη, ολοκληρώνει τον έλεγχο της ετήσιας δημόσιας διαχείρισης, πιστοποιώντας την ορθότητα και τη νόμιμη και κανονική διαχείριση των εσόδων και εξόδων του Κράτους και των λογαριασμών του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4129/2013.

Ο έλεγχος του Ε.Σ. που ασκείται επί των κρατικών δαπανών δεδομένου ότι συνίσταται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας συνδέεται άμεσα με τον απολογισμό του κράτους. Ο έλεγχος της νομιμότητας αναφέρεται στο κατά πόσο η αναφερόμενη δαπάνη προβλέπεται από ουσιαστική διάταξη νόμου και κατά πόσο υπάρχει εγγεγραμμένη πίστωση στον προϋπολογισμό. Περαιτέρω ελέγχεται εάν οι πιστώσεις του προϋπολογισμού χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την αντιμετώπιση των δαπανών για τις οποίες προβλέφθηκαν και το κατά πόσο οι αυξομειώσεις και μεταφορές πιστώσεων συντελέστηκαν συντρεχουσών των εξαιρετικών περιπτώσεων που προβλέπει ο νόμος και σύμφωνα με τη συγκεκριμένη διαδικασία που προβλέπει το δημόσιο λογιστικό.

Ο έλεγχος του ισολογισμού αφορά ως επί το πλείστον το λογιστικό έλεγχο των λογαριασμών, διενεργείται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και συνίσταται στον έλεγχο της αξιοπιστίας και της ορθότητας των λογαριασμών.

Οι λογαριασμοί θεωρούνται αξιόπιστοι όταν δίνουν αξιόπιστη εικόνα της δημοσιονομικής κατάστασης ώστε να είναι δυνατή η λήψη κρίσιμων δημοσιονομικών αποφάσεων.

Ορθοί είναι οι λογαριασμοί όταν έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις προσδιορισμένες αρχές που διέπουν την τυπική και ουσιαστική ορθότητα. Η τυπική ορθότητα ενός λογαριασμού αναφέρεται στο κατά πόσο αυτός έχει προβλεφθεί σε νομοθετική διάταξη, αν εκδόθηκε με τη νόμιμη διαδικασία και εάν τα στοιχεία που απεικονίζονται σε αυτόν είναι τα προβλεπόμενα εκ του νόμου. Περαιτέρω θα πρέπει και τα στοιχεία του λογαριασμού να συμφωνούν με τα δεδομένα των εγγραφών στα λογιστικά βιβλία. Η ουσιαστική ορθότητα αναφέρεται στην ορθή απόδοση της πραγματικότητας, υπό την έννοια ότι κάθε πρωτογενής εγγραφή και άρα κάθε ενημέρωση των λογαριασμών θα πρέπει να αντιστοιχεί σε ένα παραστατικό στοιχείο το οποίο αποδίδει ένα πραγματικό γεγονός. Με άλλα λόγια πρέπει να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και ο καταλογισμός κάθε εσόδου, εξόδου, είσπραξης και πληρωμής ανά περίπτωση σύμφωνα με τους κανόνες της διπλογραφικής λογιστικής της τροποποιημένης ταμειακής βάσης.

Συνεπώς η ορθότητα του ισολογισμού θα πρέπει να στηρίζεται σε ακριβείς εγγραφές των λογιστικών βιβλίων οι οποίες με τη σειρά τους θα πρέπει να αποδίδουν ακριβώς την ύπαρξη και την εκτίμηση της αξίας των πραγμάτων οι οποίες αποτέλεσαν το αντικείμενο της λογιστικής εγγραφής καθώς και τις διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων που έλεγξαν την εγγραφή αυτή. Τέλος σημειώνεται ότι για να είναι ορθοί οι λογαριασμοί θα πρέπει να αποδίδουν τη συνολική εικόνα της εκάστοτε οικονομικής διαχείρισης, υπό την έννοια ότι θα πρέπει να είναι πλήρεις, χωρίς παραλήψεις πράξεων ή γεγονότων ή κατηγοριών γεγονότων που είτε από το νόμο, είτε με βάση τις αρχές της λογιστικής θεωρούνται αναγκαίες για την ενημέρωση της δραστηριότητας του φορέα που κάθε φορά ελέγχεται.

5. ΤΟ ΝΕΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ Η ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ

5.1 Εισαγωγή

Με την εισαγωγή των προτύπων της ιδιωτικής ελεγκτικής στο δημόσιο τομέα η μεθοδολογία άσκησης του δημοσιονομικού ελέγχου υπέστη διεθνώς ριζικές αλλαγές. Την ίδια στιγμή στο νέο σύστημα δημοσιονομικής διαχείρισης οι στρατηγικοί στόχοι του Ελεγκτικού Συνεδρίου και τα μέσα επίτευξης αυτών επαναπροσδιορίζονται προκειμένου να εναρμονιστούν με τη νέα φιλοσοφία που αντιμετωπίζει τους δημόσιους λογαριασμούς πρωτίστως ως εικόνα του κόστους και οφέλους των δημόσιων πολιτικών και τους ελεγκτικούς θεσμούς όχι απλώς ως θεματοφύλακες της σύννομης και χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, αλλά κυρίως ως αξιολογητές των προγραμμάτων της δημόσιας διαχείρισης.

5.2 Ο εξωτερικός έλεγχος της δημόσιας διαχείρισης στο σύγχρονο διεθνές ελεγκτικό περιβάλλον

5.2.1 Τα διεθνή μοντέλα εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου

Στο διεθνές ελεγκτικό περιβάλλον, οι ανώτατοι ελεγκτικοί θεσμοί της δημόσιας διαχείρισης,⁹⁵ αν και διαφορετικοί από χώρα σε χώρα ως προς τη φύση και την

⁹⁵ Ως ανώτατο ελεγκτικό ίδρυμα (Supreme Audit Institution-SAI) ορίζεται ο δημόσιος φορέας ενός κράτους ή υπερεθνικού οργανισμού, ο οποίος βάσει νόμου, ασκεί τον ανώτατο δημοσιονομικό έλεγχο της λειτουργίας του εν λόγω κράτους ή υπερεθνικού οργανισμού, κατά τρόπο ανεξάρτητο με ή χωρίς δικαστική αρμοδιότητα. (Azuma, N., *The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence*, *Government Auditing Review*. Volume 15, 77-97

εσωτερική λειτουργία τους, μοιράζονται πρωταρχικά κοινά χαρακτηριστικά ακολουθώντας σήμερα ως επί το πλείστον δύο κυρίαρχα μοντέλα.

Με κοινό τους γνώρισμα τη διατήρηση της ανεξαρτησίας απέναντι στην εκτελεστική εξουσία και κοινό τους στόχο τον έλεγχο της εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού, την παρουσίαση των αποτελεσμάτων του ελέγχου στην αρμόδια πολιτική εξουσία και το λαό και τη διασφάλιση της χρηστής διάθεσης του δημόσιου χρήματος, οι διεθνείς ανώτατοι δημοσιονομικοί ελεγκτικοί θεσμοί, ακολουθούν οργανωτικά είτε το «αγγλοσαξονικό» μοντέλο είτε το «Λατινογενές ή Ηπειρωτικό» μοντέλο. Σύμφωνα με το «αγγλοσαξονικό μοντέλο», ο ανώτατος ελεγκτικός θεσμός είναι μονοπρόσωπο όργανο, ορίζεται από το Κοινοβούλιο και εντάσσεται οργανωτικά και λειτουργικά σε αυτό, ενώ βάσει του «ηπειρωτικού μοντέλου» ο ελεγκτικός θεσμός είναι οργανωμένος ως δικαστήριο, στελεχώνεται από δικαστικούς λειτουργούς και έχει την εξουσία του καταλογισμού σε περίπτωση διαπιστωθέντος ελλείμματος.⁹⁶

Αντιπροσωπευτικό παράδειγμα του λατινογενούς μοντέλου αποτελεί η Γαλλία, όπου το αντίστοιχο Ελεγκτικό Συνέδριο (Cour de Comptes), εντάσσεται οργανωτικά στη δικαστική εξουσία ασκώντας τις αρμοδιότητες του ελέγχου των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και της παροχής πληροφοριών στην κοινή γνώμη σχετικά με τη εγχώρια δημοσιονομική πραγματικότητα και υποβάλλοντας σχετικές εκθέσεις στον Πρόεδρο της Δημοκρατίας. Το ίδιο ως άνω μοντέλο ακολουθούν και τα ελεγκτικά συνέδρια της Ισπανίας και του Βελγίου, ενώ στην Ελλάδα, το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο οργανώνεται ως δικαστήριο ασκώντας παράλληλα και διοικητικές αρμοδιότητες, δεν ακολουθεί απλώς το Γαλλικό μοντέλο, αλλά το «ξεπερνά από πλευράς καθαρότητας».⁹⁷

Σύμφωνα με το αγγλοσαξονικό μοντέλο είναι σήμερα οργανωμένοι οι ανώτατοι ελεγκτικοί θεσμοί στη Μεγάλη Βρετανία και στις Η.Π.Α. Ειδικότερα, στη Μεγάλη Βρετανία, ο «Γενικός Ελεγκτής» (Controller and Auditor General), ο οποίος είναι

⁹⁶ Ο ΟΟΣΑ παρουσιάζει του ανώτατους ελεγκτικούς θεσμούς που συγκροτούνται ως συλλογικά όργανα χωρίς δικαστική υπόσταση αλλά με λειτουργικές ομοιότητες με τα δικαστήρια, ως ένα τρίτο μοντέλο στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (Βλ. σχετ. OECD 2001, όπ. π. σημ. 8, σελ 342). Επίσης, σε άλλη έκθεση του ΟΟΣΑ γίνεται αναφορά σε δύο ευρωπαϊκές σχολές (εκτός από την Αγγλοσαξονική): Τη «Λατινική» με κύριες εκπροσώπους τη Γαλλία, Ισπανία, Ιταλία και τη «Γερμανική» με τις ομοσπονδιακές ιδιαιτερότητες και κύριες εκπροσώπους τη Γερμανία, Ελβετία και Ολλανδία. (Βλ. σχετ. OECD, «Models of public Budgeting and Accounting Reform», OECD Journal on Budgeting, edited by James Chan and Chen Xiaoyue, Paris, 2002, p. 9)

⁹⁷ Σαρμάς Ι. *Καλύτερο Κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006, σ.112

όργανο μονοπρόσωπο, συνδυάζει τις αρμοδιότητες του Επιτρόπου Ελέγχου των Δημόσιων Λογαριασμών (Commissioners for Auditing the Public Accounts) και του Γενικού Ελεγκτή του Θησαυροφυλακίου (Controller General of the Exchequer).⁹⁸

Αντίστοιχα στις Η.Π.Α υπάρχει ο Γενικός Επιθεωρητής (Controller General) που λειτουργεί ως μονοπρόσωπο όργανο με ευρείες αρμοδιότητες, και ο οποίος διορίζεται από τον Πρόεδρο των Η.Π.Α με τη συναίνεση της Γερουσίας για δεκαπενταετή θητεία. Ο Γενικός Επιθεωρητής προΐσταται της Υπηρεσίας Κυβερνητικής λογοδοσίας (Government Accountability Office /GAO) που αποτελεί το πλέον ανεξάρτητο πολιτικά ελεγκτικό όργανο των Η.Π.Α λόγω των θεσμικών εγγυήσεων που απολαμβάνει ο Γενικός Επιθεωρητής και την ανεξαρτησία του από την εκτελεστική εξουσία.

Τέλος, στη Γερμανία το Ελεγκτικό Συνέδριο (Bundesrechnungshof) αποτελεί ανώτατη ανεξάρτητη ομοσπονδιακή αρχή με οιοσδήποτε δικαστική φύση, είναι πολυπρόσωπο όργανο με μέλη που ορίζονται κατόπιν σύμφωνης γνώμης Κυβέρνησης και Κοινοβουλίου και ασκούν αρμοδιότητες παρόμοιες με το αντίστοιχο βρετανικό όργανο εξωτερικού ελέγχου.⁹⁹

5.2.2 Ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα

Ο INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) είναι ένας διεθνής οργανισμός ο οποίος ιδρύθηκε το 1953 με σκοπό την προώθηση της ανταλλαγής ιδεών και εμπειριών μεταξύ των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (SAIs) αναφορικά με το δημοσιονομικό έλεγχο (government auditing). Σήμερα εδράζεται στη Βιέννη και τα μέλη του ανέρχονται σε SAIs από 185 χώρες και της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) από το τέλος του 2004, ενώ η συμμετοχή ως πλήρους μέλους στο INTOSAI και στα υπόλοιπα όργανα και λειτουργίες του είναι ανοικτή στα ανώτατα ελεγκτικά ιδρύματα (ΑΕΛΙ) όλων των χωρών που είναι μέλη του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.) , ή σε κάποιον

⁹⁸ Ως Controller General, ο Γενικός Ελεγκτής έχει αρμοδιότητα να διενεργεί ελέγχους επί των εσόδων και δαπανών των ταμείων του κρατικού χρέους και των εθνικών δανείων. Ως Auditor General έχει αρμοδιότητα να πληροφορεί και να συμβουλεύει το Κοινοβούλιο για τις δαπάνες της κεντρικής διοίκησης και την τήρηση των αρχών της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των πόρων που δαπανήθηκαν από τις ελεγχόμενες υπηρεσίες.

⁹⁹ www.bundesrechnungshof.de

από τους εξειδικευμένους οργανισμούς του, καθώς και στα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα των υπερεθνικών οργανισμών που υπόκεινται στο διεθνές δίκαιο.¹⁰⁰

Σήμερα το διοικητικό συμβούλιο του INTOSAI έχει αναγνωρίσει επτά περιφερειακές ομάδες εργασίας (Πίνακας 5.1):

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.1 ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΕΣ ΟΜΑΔΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ INTOSAI

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΑ	ΠΛΗΡΗΣ ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΕΤΟΣ ΙΔΡΥΣΗΣ
OLACEFS	Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions	1965
AFROSAI	African Organization of Supreme Audit Institutions	1976
ARABOSAI	Arab Organization of Supreme Audit Institutions	1976
ASOSAI	Asian Organization of Supreme Audit Institutions	1978
PASAI	Pacific Association of Supreme Audit Institutions	1987
CAROSAI	Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions	1988
EUROSAI	European Organization of Supreme Audit Institutions	1990

Πηγή: www.intosai.org (πρόσβαση: 4/11/2015)

Ήδη από τη Διακήρυξη της Λίμα (1977), οπότε και ο INTOSAI επισήμανε την ανάγκη για τη λειτουργία στις χώρες μέλη αυτού αποτελεσματικών Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών, τέθηκε το ερώτημα της διεθνούς αξιοπιστίας των εκάστοτε εθνικών

¹⁰⁰ Azuma N., *The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the stream of International Convergence*, Government Auditing Review, Volume (15), 77-97

συστημάτων δημοσιονομικού ελέγχου, επί τη βάσει του κατά πόσο το ελεγκτικό έργο που παράγεται από τον κάθε SAI εκτελείται σύμφωνα με τους κανόνες που διεθνώς τηρούνται ως ορθές πρακτικές για τη διενέργεια του ελέγχου. Προς το σκοπό αυτό, στο σύγχρονο διεθνές περιβάλλον δημοσιονομικού ελέγχου στο οποίο οι αρχές της ιδιωτικής ελεγκτικής εισέρχονται στο δημόσιο τομέα και ο έλεγχος της δημοσιονομικής διαχείρισης ομοιογενοποιείται και αυτός σε παγκόσμιο επίπεδο, ο INTOSAI έχει αναπτύξει ελεγκτικά πρότυπα και κατευθύνσεις ελέγχου θεωρώντας ότι ο χώρος του δημοσιονομικού ελέγχου εμφανίζει ιδιαιτερότητες σε σχέση με το χώρο της ιδιωτικής ελεγκτικής όπου εφαρμόζονται τα ελεγκτικά πρότυπα της διεθνούς οργάνωσης των ορκωτών λογιστών (International federation of Accountants-IFAC).

Ο INTOSAI εκδίδει δύο σειρές επαγγελματικών προτύπων, στις οποίες ενσωματώνονται οι διεθνώς αναγνωρισμένες αρχές και οι κοινές επαγγελματικές εμπειρίες των μελών του:

- α) Τα Διεθνή Πρότυπα των SAIs (International Standards of SAIs- ISSAIs) και
- β) τις κατευθυντήριες γραμμές του INTOSAI για τη χρηστή διακυβέρνηση (INTOSAI GOV).

Όσον αφορά στο πλαίσιο των ISSAIs, η επιτροπή ελεγκτικών προτύπων του INTOSAI εξέδωσε κατά το XIV συνέδριο το 1992 στην Ουάσιγκτον των Η.Π.Α. τα ελεγκτικά πρότυπα του οργανισμού.¹⁰¹ Το ισχύον ωστόσο πλαίσιο δημιουργήθηκε το 2007 και αντικατοπτρίζει τη φιλοδοξία του διεθνούς Οργανισμού των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI) να παρέχει στα μέλη του και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη ένα, υψηλής ποιότητας πλαίσιο, επαγγελματικών ελεγκτικών προτύπων. Η πρώτη πλήρης σειρά των ISSAIs ξεκίνησε στο XX συνέδριο στο Γιοχάνεσμπουργκ, στη Νότια Αφρική το 2010 (The South Africa Declaration, 2010).

Τα έγγραφα ταξινομούνται με ένα συγκεκριμένο σύστημα αρίθμησης, αφού το πλαίσιο δίνει έμφαση στην ιεραρχική σχέση μεταξύ των εγγράφων. Ο αριθμός των ψηφίων του αριθμού ISSAI, δείχνει και το επίπεδο του εγγράφου στην ιεραρχία. Όπως τονίζεται στο προοίμιο των INTOSAI Code of Ethics και Auditing Standards, που εγκρίθηκαν από το

¹⁰¹ Σαρμάς Ι. *Καλύτερο Κράτος. Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2006, σ. 97

INCOSAI¹⁰² το 2004, τα έγγραφα του INTOSAI σχηματίζουν μια ιεραρχία τεσσάρων βαθμίδων και συγκεκριμένα:¹⁰³

Επίπεδο 1: Θεμελιώδεις αρχές (Founding Principles , ISSAI-1):

Το επίπεδο 1 του πλαισίου ISSAI, περιέχει τις θεμελιώδεις αρχές του INTOSAI. Η διακήρυξη της Λίμα (ISSAI-1) από το 1977, ζητά την καθιέρωση αποτελεσματικών SAIs παρέχει κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με τον έλεγχο. Το σύνολο των ISSAIs σχεδιάστηκε και αναπτύχθηκε βασιζόμενο στο ιστορικό αυτό έγγραφο.

Επίπεδο 2: προαπαιτούμενα για τη λειτουργία των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions ISSAIs 10-90)

Τα προαπαιτούμενα για τη λειτουργία των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων, περιέχουν τις διακηρύξεις του INTOSAI σχετικά με απαραίτητες προϋποθέσεις για την εύρυθμη λειτουργία και την επαγγελματική συμπεριφορά των SAIs. Αυτές περιλαμβάνουν τις αρχές και κατευθύνσεις σχετικά με την ανεξαρτησία, τη διαφάνεια και τη λογοδοσία, την ηθική και τον ποιότητα του ελέγχου κλπ. Μέσω της έκδοσης των διακηρύξεων αυτών των γενικά αποδεκτών προϋποθέσεων, το INTOSAI έχει ως στόχο να προωθήσει τις ορθές αρχές για την αποτελεσματική λειτουργία του τομέα του δημοσιονομικού ελέγχου σε διεθνές επίπεδο.

Επίπεδο 3: Θεμελιώδεις ελεγκτικές αρχές (Fundamental Auditing Principles, ISSAIs 100-999)

Οι Θεμελιώδεις Αρχές του Ελέγχου εκφράζουν την ουσία του δημοσιονομικού ελέγχου. Περιέχουν τις κοινές διακηρύξεις των μελών του INTOSAI των γενικά αναγνωρισμένων επαγγελματικών αρχών που υποστηρίζουν τον αποτελεσματικό και τον ανεξάρτητο έλεγχο των φορέων του δημόσιου τομέα. Στηρίζονται στις θεμελιώδεις αρχές του ISSAI 1 (διακήρυξη της Λίμα) και παρέχουν το έγκυρο διεθνές πλαίσιο αναφοράς που ορίζει τη μορφή του σύγχρονου δημοσιονομικού ελέγχου.

Επίπεδο 4: Οι κατευθυντήριες Ελεγκτικές γραμμές (Auditing Guidelines, ISSAIs 1000-5999)

Οι κατευθυντήριες γραμμές της Ελεγκτικής μεταφράζουν τις θεμελιώδεις αρχές του λογιστικού ελέγχου σε πιο συγκεκριμένες, λεπτομερείς και λειτουργικές κατευθυντήριες

¹⁰² Το Κογκρέσο, το ανώτατο όργανο του INTOSAI

¹⁰³ Δρίτσας Σ., *Διεθνή Πρότυπα ελέγχου Ελεγκτικών Συνεδρίων*, στο: ΙΘ΄ Επιστημονικό Συμπόσιο του Παν/μίου Πειραιώς με θέμα «Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα», εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016

γραμμές που μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε καθημερινή βάση κατά τη διεξαγωγή των ελεγκτικών καθηκόντων. Για το λόγο αυτό, απαιτείται διαρκής ενημέρωση και αναθεώρηση η συχνότητα της οποίας κυμαίνεται μεταξύ τριών και έξι ετών.

Οι γενικές κατευθυντήριες γραμμές ελέγχου (ISSAIs 1000-4999) περιέχουν τις προτεινόμενες προδιαγραφές του οικονομικού ελέγχου, του ελέγχου απόδοσης και του ελέγχου συμμόρφωσης (financial, performance and compliance auditing) και παράσχουν περαιτέρω καθοδήγηση στον ελεγκτή.

Οι κατευθυντήριες γραμμές για συγκεκριμένα θέματα (ISSAIs 5000 έως 5999) παρέχουν συμπληρωματικές οδηγίες για εξειδικευμένα θέματα, ή άλλα σημαντικά θέματα τα οποία απαιτούν την ιδιαίτερη προσοχή των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων. Αυτές οι κατευθυντήριες γραμμές εκφράζουν τα κύρια συμπεράσματα που προκύπτουν από την ανταλλαγή γνώσεων και καλών πρακτικών μεταξύ των ειδικών του INTOSAI.

Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζονται συνοπτικά τα 4 επίπεδα των ISSAIs:

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.2: ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ISSAIs

Level (επίπεδο)		Αριθμός ISSAI	Όνομα
1	Fundamental principles	1	The Lima Declaration Endorsed 1977
2	Prerequisites for the Functioning SAIs	10	Mexico Declaration on SAI Independence Endorsed 2007 To be reviewed at least every 15 years. First review due in 2022.
		11	INTOSAI Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence Endorsed 2007 To be reviewed at least every 9 years. First review due in 2016
		20	Principles of Transparency and Accountability Endorsed 2010 To be reviewed at least every 15 years. First review due in 2025.
		21	Principles of Transparency - Good Practices

			Endorsed 2010 To be reviewed at least every 9 years. First review due in 2019.	
		30	Code of Ethics Endorsed 1998 To be reviewed at least every 15 years.	
		40	Quality Control for SAs Implementation guidance and tools Endorsed 2010 To be reviewed at least every 9 years. First review due in 2019.	
3	Fundamental Auditing Principles	100	Fundamental Principles of Public-Sector Auditing Endorsed 2013 To be reviewed at least every 15 years.	
		200	Fundamental Principles of Financial Auditing – Endorsed 2013 To be reviewed at least every 9 years.	
		300	Fundamental Principles of Performance Auditing Endorsed 2013 To be reviewed at least every 9 years	
		400	Fundamental Principles of Compliance Auditing Endorsed 2013 To be reviewed at least every 9 years	
4	Auditing Guidelines (General Auditing Guidelines)	1000 - 2999	General Auditing Guidelines on Financial Audit	
		3000 - 3999	General Auditing Guidelines on Performance Audit	
		4000 - 4999	General Auditing Guidelines on Compliance Audit	
		5000 - 5099	Guidelines on International Institutions	
	5100	Guidelines on Environmental Audit		

	specific subjects)	- 5199	
		5200 -	Guidelines on Privatisation
		5299	
		5300 -	Guidelines on IT-audit
		5399	
		5400 -	Guidelines on Audit of Public Debt
		5499	
		5500 -	Guidelines on Audit of Disaster-related Aid
		5599	
		5600 -	Guidelines on Peer Reviews
		5699	

Πηγή: www.intosai.org (Πρόσβαση 13/9/2016)

Όσον αφορά στις οδηγίες του INTOSAI για Καλή Διακυβέρνηση (INTOSAI Guidance for Good Governance-INTOSAI GOV) αυτές συνίστανται σε κατευθύνσεις σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο, τα λογιστικά πρότυπα και άλλα θέματα που εμπíπτουν στην σφαίρα της διοικητικής ευθύνης. Ουσιαστικά περιλαμβάνουν έγγραφα, κατευθύνοντας τα ανώτατα όργανα ελέγχου στην επαγγελματική αξιολόγηση των μέτρων που λαμβάνονται από τις διοικητικές αρχές ή τις κατευθυντήριες διοικητικές αρχές και ενθαρρύνουν τη χρηστή διακυβέρνηση. Και σ' αυτή την περίπτωση τα έγγραφα ταξινομούνται επίσης βάσει ενός τετραψήφιου αριθμού, από το 9000 έως το 9999 και αντί του ακρωνυμίου ISSASs χρησιμοποιείται το INTOSAI GOV

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.3: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ INTOSAI GOV

INTOSAI GOV (αριθμός)	Όνομα	
INTOSAI GOV 9100-9199 Internal Control	9100	Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector
	9110	Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls
	9120	Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government
	9130	Further Information on Entity Risk Management
	9140	Internal Audit Independence in the Public Sector
	9150	Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector
INTOSAI GOV 9200-9299 Accounting Standards	9200	The Importance of an Independent Standard Setting Process
	9250	The Integrated Financial Accountability Framework (IFAF)

Πηγή: www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosaii-gov.html

(Πρόσβαση 13/9/2016)

5.3 Ο σύγχρονος εξωτερικός δημοσιονομικός έλεγχος στην Ευρωπαϊκή Ένωση

5.3.1 Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο

Το ανώτατο δημοσιονομικό όργανο ελέγχου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, αποτελεί ανεξάρτητο θεσμικό συλλογικό όργανο χωρίς δικαιοδοτικές αρμοδιότητες και χωρίς αρμοδιότητα έκδοσης καταλογιστικών πράξεων, με κύρια αποστολή τη βελτίωση της διαχείρισης του προϋπολογισμού της Ε.Ε. από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και την κατάρτιση εκθέσεων για τα οικονομικά της Ένωσης, ασκώντας το ρόλο του εξωτερικού ελεγκτή των οικονομικών της Ε.Ε.¹⁰⁴ Ιδρύθηκε με τη Συνθήκη των Βρυξελλών της 22ας Ιουλίου 1975 και άρχισε τις εργασίες του στο Λουξεμβούργο στις 18 Οκτωβρίου 1977, ενώ ως θεσμικό όργανο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αναγνωρίστηκε ουσιαστικά με τη Συνθήκη του Μάαστριχτ το 1992.¹⁰⁵ Τα μέλη του ασκούν τα καθήκοντά τους απολαμβάνοντας πλήρη οργανική και λειτουργική ανεξαρτησία και διορίζονται κατόπιν απόφασης του Συμβουλίου της Ε.Ε. η οποία λαμβάνεται κατόπιν απλής γνώμης του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

Πρωταρχική αρμοδιότητα του Ε.Ε.Σ. είναι η έκδοση της δήλωσης περί την αξιοπιστία των ετήσιων λογαριασμών της Ε.Ε. (*declaracion d' assurance* ή DAS), απώτερος στόχος της οποίας είναι η παρουσίαση διαπιστώσεων και συμπερασμάτων που σκοπό έχουν να διευκολύνουν το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και τους πολίτες στην αξιολόγηση της ποιότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης της Ε.Ε.¹⁰⁶ Τα κύρια καθήκοντα του Ε.Ε.Σ., συνίστανται ειδικότερα: i) στην άσκηση ελέγχων συμμόρφωσης και δημοσιονομικών ελέγχων αξιοπιστίας των ετήσιων λογαριασμών της Ε.Ε., ήτοι νομιμότητας και κανονικότητας των πράξεων, εσόδων και πληρωμών, στις οποίες βασίζονται οι εκάστοτε λογαριασμοί, ii) στον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και έλεγχο επιδόσεων και iii) στις γνώμες που διατυπώνει σχετικά με τους

¹⁰⁴ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, Υπηρεσία εξωτερικών σχέσεων, «Βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης της Ευρωπαϊκής Ένωσης», Ευρωπαϊκές Κοινότητες, 2004, σελ. 5

¹⁰⁵ Η Συνθήκη του Άμστερνταμ της 2ας Οκτωβρίου 1997, αναγνώρισε το Ε.Ε.Σ. ως θεσμικό όργανο της Ε.Ε. και συνεπώς διεύρυνε επισήμως το εύρος των ελέγχων του Ε.Ε.Σ. ώστε να εριλαμβάνει το δεύτερο και τρίτο πυλώνα της Ε.Ε. (εξωτερική πολιτική και πολιτική ασφάλειας, δικαιοσύνη και εσωτερικές υποθέσεις).

¹⁰⁶ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, Ενημερωτικό Σημείωμα:εισαγωγικές και επεξηγηματικές πληροφορίες σχετικά με τις ετήσιες εκθέσεις για το 2011, σ.1

κανονισμούς που αφορούν τη διαχείριση του προϋπολογισμού της Ε.Ε. και άλλα σημαντικά θέματα.¹⁰⁷

Η έκταση των αρμοδιοτήτων του Ε.Ε.Σ. είναι ευρεία, αφού ο ασκούμενος έλεγχος αφορά, πέραν του γενικού προϋπολογισμού και των ευρωπαϊκών ταμείων ανάπτυξης, στο σύνολο των λογαριασμών της Κοινότητας και των οργανισμών που υπάγονται στη δικαιοδοσία του Ε.Ε.Σ. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον πρώτο πυλώνα, με τον οποίο κατοχυρώθηκε η αρμοδιότητα της Ε.Ε. να θεσπίζει νόμους και να λαμβάνει αποφάσεις, οποιοσδήποτε οργανισμός ή κράτος-μέλος ή άλλο κράτος το οποίο διαχειρίζεται κοινοτικά κονδύλια ελέγχεται από το Σώμα. Επειδή όμως κατ' ουσία, η Επιτροπή έχει την αποκλειστική ευθύνη εκτέλεσης του προϋπολογισμού, είναι και ο μόνος υπόλογος στο Ε.Ε.Σ. Στα πλαίσια του δεύτερου πυλώνα (Κ.Ε.Π.Α.) και του τρίτου (Δικαιοσύνη και εσωτερικές υποθέσεις), ελέγχει και τις διοικητικές δαπάνες που βαρύνουν τον Κοινοτικό προϋπολογισμό. Από τη σύναψη της Συνθήκης του Άμστερνταμ και έπειτα, με την αναβάθμιση του σε κοινοτικό όργανο, το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει το σύνολο των λογαριασμών εσόδων και δαπανών και στους τρεις πυλώνες.

Οι οργανισμοί που υπόκεινται σε έλεγχο από το Σώμα, είναι οι εξής:

- 1) Ευρωπαϊκό Κέντρο για την Ανάπτυξη της Επαγγελματικής Κατάρτισης με έδρα τη Θεσσαλονίκη (CEDEFOP).
- 2) Ευρωπαϊκό Ίδρυμα για τη Βελτίωση των Συνθηκών Διαβίωσης και Εργασίας με έδρα το Δουβλίνο.
- 3) Ευρωπαϊκός Οργανισμός Περιβάλλοντος με έδρα την Κοπεγχάγη.
- 4) Ευρωπαϊκός Οργανισμός Αξιολόγησης Φαρμακευτικών Προϊόντων με έδρα το Λονδίνο.
- 5) Γραφείο Εναρμόνισης στην Εσωτερική Αγορά. Εδράζεται στο Αλικάντε.
- 6) Ευρωπαϊκό Ίδρυμα Κατάρτισης με έδρα στο Τορίνο.
- 7) Ευρωπαϊκό Κέντρο Παρακολούθησης Ναρκωτικών και Τοξικομανίας, στη Λισσαβόνα.
- 8) Κέντρο Μετάφρασης των οργάνων της Ε.Ε, στο Λουξεμβούργο.
- 9) Ευρωπαϊκός Οργανισμός για την Ασφάλεια και την Υγεία στο Χώρο Εργασίας, με έδρα στο Μπιλμπάο.
- 10) Κοινοτικό Γραφείο Φυτικών Ποικιλιών στο Αντσερς της Γαλλίας.
- 11) Ευρωπαϊκό Κέντρο Παρακολούθησης του Ρατσισμού και της Ξενοφοβίας.

¹⁰⁷ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, Ενημερωτικό Σημείωμα:εισαγωγικές και επεξηγηματικές πληροφορίες σχετικά με τις ετήσιες εκθέσεις για το 2011, σ.53

Εκτός από οργανισμούς που ίδρυσε η Κοινότητα, το Συνέδριο ασκεί έλεγχο και σε 6 άλλους οργανισμούς που έχουν ιδρυθεί από τα κράτη μέλη. Η αρμοδιότητα ελέγχου προβλέπεται από το καταστατικό των οργάνων αυτών.

- 1) Το Ευρωπαϊκό Νομισματικό Ινστιτούτο
- 2) Η Κεντρική Ευρωπαϊκή Τράπεζα (Ε.Κ.Τ.)
- 3) JET (κοινή επιχείρηση στον τομέα της ατομικής ενέργειας)
- 4) Ευρωπαϊκός Οργανισμός Εφοδιασμού (Ατομική Ενέργεια)
- 5) Τα ευρωπαϊκά σχολεία
- 6) Η Ευρωπαϊκή Αστυνομία (EUROPOL). Στην περίπτωση της Ευρωπαϊκής Αστυνομίας, ο έλεγχος ασκείται από μια επιτροπή ελέγχου, όπου το Ε.Ε.Σ. συμμετέχει και αντιπροσωπεύεται από τρία μέλη.

Τέλος, να σημειωθεί ότι πέρα από τη δικαιοδοσία ελέγχου στα προαναφερθέντα όργανα, έχει δικαίωμα ελέγχου και σε κάθε χώρα που δεν αποτελεί μέλος της Ε.Ε. όταν εδρεύουν σε αυτές, αποδέκτες κοινοτικών πόρων, π.χ. ανθρωπιστική βοήθεια, ενώ αντικείμενο ελέγχου του Ε.Ε.Σ καθίσταται και κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται εκτός προϋπολογισμού, όπως η παροχή ή λήψη δανείου.

5.3.2 Η μεθοδολογία, οι αρχές και τα πρότυπα ελέγχου του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου

Οι μέθοδοι ελέγχου και τα ελεγκτικά πρότυπα του Συνεδρίου βασίζονται στα Ελεγκτικά Πρότυπα του INTOSAI (Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου), τα διεθνή πρότυπα λογιστικής που καταρτίστηκαν από την International Auditing Practices Committee (Επιτροπή Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής) και της International Federation of Accountants (Διεθνής Συνομοσπονδία Λογιστών). Τα ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI έχουν στηριχθεί και επηρεαστεί από τη μεγάλη ποικιλομορφία των παραδόσεων δημοσιονομικού ελέγχου των κρατών μελών της Ε.Ε.¹⁰⁸ Σύμφωνα με τα εν λόγω πρότυπα κάθε πραγματοποιούμενος έλεγχος του Ε.Ε.Σ. πραγματοποιείται κατά κύριο λόγο σε τρία στάδια:¹⁰⁹ α) σχεδιασμός, β) διενέργεια και γ) υποβολή εκθέσεων

¹⁰⁸ Στο εγχειρίδιο σχετικά με «τη μέθοδο και τα πρότυπα ελέγχου» του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου βασίζεται στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και τον Κώδικα δεοντολογίας των IFAC και INTOSAI. (European Court of Auditors, «Court Audit Policy and Standards», Luxemburg)

¹⁰⁹ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (2004), όπ.π. (σημ. 190), σελ. 23-25

Στο πρώτο στάδιο το Ε.Ε.Σ. προχωρά στην κατάρτιση ενός σχεδίου έρευνας στο οποίο ορίζεται το πεδίο του ελέγχου, ο τρόπος προσέγγισης, οι στόχοι του ελέγχου, και η μεθοδολογία που θα ακολουθηθεί για την πραγμάτωση των στόχων κατά τρόπο αποτελεσματικό και αποδοτικό σε επίπεδο κόστους. Ουσιαστικά, στους επιλεγμένους ελέγχους γίνεται μια «ανάλυση κινδύνου» ολόκληρου του πεδίου ελέγχου. Το σχέδιο περιλαμβάνει λεπτομέρειες για ανθρώπινους πόρους και άλλους πόρους που είναι απαραίτητοι για την ολοκλήρωση του έργου, πληροφορίες για το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή το κράτος, πώς θα πρέπει να επιτελεστεί η συλλογή των τεκμηρίων ελέγχου, δηλαδή των παραστατικών εγγράφων, καθώς και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου. Το σχέδιο ελέγχου συνοδεύεται από το πρόγραμμα του, όπου εκτίθενται λεπτομερώς οι ενέργειες που θα γίνουν. Δηλαδή, παρουσιάζει την ιεραρχία των διαδικασιών, το χρονοδιάγραμμα της κάθε ενέργειας, τον συντονισμό των διαδικασιών, ποιοι είναι αρμόδιοι για το κάθε στάδιο του ελέγχου, από ποιους επικουρούνται, τι προβλέψεις έχουν γίνει για παρεκκλίσεις από το χρονοδιάγραμμα, καθώς και από τον προϋπολογισμό.¹¹⁰

Στο δεύτερο στάδιο ο έλεγχος πραγματοποιείται βάσει τεκμηρίων δηλαδή παραστατικών εγγράφων και εφόσον κριθεί αναγκαίο βάσει στοιχείων που θα προκύψουν από την επιτόπια εξέταση στα άλλα όργανα της Ε.Ε., τρις εγκαταστάσεις του οργανισμού που διαχειρίζεται έσοδα ή έξοδα για λογαριασμό της Ε.Ε. και στα κράτη μέλη καθώς και στις εγκαταστάσεις κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου που βαρύνει τον κοινοτικό προϋπολογισμό. Οι εν λόγω έλεγχοι είναι δειγματοληπτικοί, υπό την έννοια ότι για να αποκτηθούν τα απαραίτητα στοιχεία τεκμηρίωσης χρησιμοποιούνται τεχνικές στατιστικής δειγματοληψίας, ενώ η έκτασή του δείγματος μπορεί να περιορίζεται όταν οι έλεγχοι βασίζονται σε συστήματα εσωτερικού ελέγχου.¹¹¹ Η προσέγγιση βάσει συστημάτων άρχεται με την ενδελεχή ανάλυση του σχεδιασμού και της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, του ελεγχόμενου φορέα, προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα σχετικά με την αποτελεσματικότητά του. Εάν προκύψει ότι τα συστήματα ανταποκρίνονται στις ανάγκες και λειτουργούν αποτελεσματικά, ο αριθμός άμεσων ελέγχων πράξεων που απαιτείται βάσει των

¹¹⁰ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, «Ενημερωτικό έντυπο Δήλωσης Αξιοπιστίας», Ευρωπαϊκές Κοινοότητες 2007, σελ.14

¹¹¹ Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ενός οργανισμού διασφαλίζει α) την επίτευξη των στόχων του οργανισμού με τρόπο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό, β) τη συμμόρφωση με εξωτερικούς κανόνες (νόμους, κανονισμούς κλπ) και πολιτικές διαχείρισης, γ) τη διαφύλαξη ενεργητικού και πληροφοριών, δ) την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης και του σφάλματος, ε) την αρμόζουσα ποιότητα λογιστικών βιβλίων και την έγκαιρη παραγωγή αξιόπιστων πληροφοριών όσον αφορά τα οικονομικά και τη διαχείριση (Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2004,σελ.24

στόχων του ελέγχου μπορεί να περιοριστεί. Η μέθοδος με βάση την ανάλυση συστημάτων προτιμάται διότι: α) συνεπάγεται εξοικονόμηση πόρων με την αποφυγή επικαλυπτόμενων εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων και β) αναδεικνύει τυχόν αδυναμίες του συστήματος με την εξέταση κρίσιμων σημείων αντί της εξέτασης των τελικών συμπερασμάτων. Η εν λόγω προσέγγιση ενδείκνυται τόσο για δημοσιονομικούς ελέγχους, όσο και για ελέγχους χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Το τρίτο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας συνίσταται στην κατάρτιση των εκθέσεων ελέγχου¹¹² και τη διατύπωση Γνώμης, με στόχο τη δημοσιοποίηση των αποτελεσμάτων του ελεγκτικού έργου του Ε.Ε.Σ. στους ελεγχόμενους φορείς, στην αρμόδια για την απαλλαγή αρχή και στην κοινή γνώμη. Οι εκθέσεις περιέχουν α) τα ευρήματα και τις παρατηρήσεις του ελέγχου, β) τα συμπεράσματα και τους στόχους του ελέγχου και γ) συστάσεις για βελτίωση. Με τις ετήσιες εκθέσεις του Ε.Ε.Σ. άρχεται και η ετήσια διαδικασία απαλλαγής, η οποία ολοκληρώνεται αφού το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, ως αρμόδιο όργανο, εξετάσει τους ετήσιους λογαριασμούς του γενικού προϋπολογισμού, τη σχετική έκθεση του Ε.Ε.Σ. καθώς και τις λοιπές ετήσιες εκθέσεις και αποφασίσει περί του εάν θα απαλλάξει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και τα άλλα όργανα από τυχόν ευθύνες για τη διαχείριση κοινοτικών πόρων. Η Γνώμη συνίσταται σε δήλωση περί του ότι οι οικονομικές καταστάσεις αποτυπώνουν την αληθινή χρηματοοικονομική εικόνα με τρόπο καθαρό και ότι εφαρμόζονται σωστά οι προβλεπόμενες ρυθμίσεις οπότε εκδίδεται πιστοποιητικό σχετικά με την αξιοπιστία και την ακρίβεια των λογαριασμών και τη νομιμότητα και κανονικότητα των συναλλαγών.

Η Γνώμη μπορεί να είναι:

- *Σύμφωνη Γνώμη* (unqualified opinion) όταν δεν διαπιστώνονται ελλείψεις ή παραλείψεις
- *Σύμφωνη Γνώμη με εξαιρέσεις* (qualified opinion), όταν προκύπτει διαφωνία ως προς τα δηλούμενα στοιχεία η οποία δεν είναι σημαντική, οπότε η ελεγκτική έκθεση μπορεί να διατυπώνει συστάσεις για πιθανούς κινδύνους.

¹¹² Ειδικότερα εκδίδονται α) Ετήσια Έκθεση: Βασικό στοιχείο της είναι οι δηλώσεις αξιοπιστίας (DAS) δια των οποίων βεβαιώνεται η ακρίβεια των λογαριασμών και η νομιμότητα και κανονικότητα των σχετικών πράξεων, β) Ειδικές ετήσιες εκθέσεις για κάθε οργανισμό και Υπηρεσία της Ε.Ε. και οι οποίες περιλαμβάνουν τη σχετική δήλωση αξιοπιστίας και παρατηρήσεις, γ) Ειδικές εκθέσεις οι οποίες περιέχουν τα αποτελέσματα των λεπτομερών δημοσιονομικών ελέγχων και των ελέγχων της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης συγκεκριμένων τομέων του προϋπολογισμού και δ) γνωμοδοτήσεις που εκθέτουν τις απόψεις του Ε.Ε.Σ. σχετικά με κάποια νέα ή τροποποιημένη νομοθεσία, η οποία έχει αντίκτυπο οικονομικού χαρακτήρα.

- *Άρνηση Γνώμης* (disclaimer opinion) όταν ο ελεγκτής δεν καταφέρνει να αποκτήσει τις επαρκώς κατάλληλες ελεγκτικές μαρτυρίες και συνεπώς δεν δύναται να εκφράσει γνώμη.
- *Άρνητική Γνώμη* (adverse opinion) όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν σωστά την οικονομική θέση, τα λειτουργικά αποτελέσματα, τις μεταβολές της οικονομικής θέσης και δεν εφαρμόζονται τα αποδεκτά λογιστικά πρότυπα.

Αναφορικά με το περιεχόμενο του ελέγχου, κατά το δημοσιονομικό έλεγχο της αξιοπιστίας των λογαριασμών πραγματοποιούνται από το Ε.Ε.Σ.¹¹³

- Αξιολόγηση του λογιστικού συστήματος, προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι αυτό είναι κατάλληλο για την εξαγωγή αξιόπιστων δεδομένων (πλήρων και ακριβών)
- Επαλήθευση των βασικών λογιστικών διαδικασιών, προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι αυτές λειτουργούν ορθά
- Αναλυτικοί έλεγχοι των λογιστικών δεδομένων προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι αυτά παρουσιάζονται με συνέπεια και κρίνονται εύλογα
- Άμεσος έλεγχος δείγματος λογιστικών εγγραφών, προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι η σχετική πράξη υπάρχει και έχει καταγραφεί επακριβώς
- Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι αυτές παρέχουν ακριβοδίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης

Με άλλα λόγια για να είναι αξιόπιστοι οι λογαριασμοί θα πρέπει να χαρακτηρίζονται από τις αρχές της πληρότητας, σύμφωνα με την οποία όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού που αντιστοιχούν στην περίοδο χρήσης πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα ανάλογα λογιστικά βιβλία, την αρχή της ύπαρξης και κυριότητας, η οποία επιτάσσει τα στοιχεία που έχουν καταγραφεί να είναι υπαρκτά κατά την ημερομηνία καταγραφής τους και να ανήκουν στο νομικό πρόσωπο που ελέγχεται, την αρχή της αποτίμησης, η οποία επιτάσσει η αποτίμηση των στοιχείων να έχει γίνει σωστά και να έχει καταγραφεί στα λογιστικά βιβλία, και τέλος την αρχή της παρουσίασης και δημοσίευσης, σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού γνωστοποιούνται, κατατάσσονται και περιγράφονται σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο, δηλαδή με τα λογιστικά πρότυπα και τις αρχές που ακολουθούνται.¹¹⁴

¹¹³ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, Ενημερωτικό Σημείωμα: εισαγωγικές και επεξηγηματικές πληροφορίες σχετικά με τις ετήσιες εκθέσεις για το 2011, σ.51

¹¹⁴ Sarmas I., *The Greek Crisis and the Role of Audit*, Ant. N. Sakkoulas Publishers, Athens, 2012 p.p. 45-54

Όπως γίνεται κατανοητό το Ε.Ε.Σ, για να φέρει σε πέρας το έργο της άσκησης του δημοσιονομικού ελέγχου, θα πρέπει να διεξάγει τον έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις των εσόδων και δαπανών σύμφωνα με τον δημοσιονομικό κανονισμό και τις Κοινοτικές Συνθήκες. Ειδικότερα, οι καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, τον λογαριασμό οικονομικού αποτελέσματος, τον πίνακα των ταμειακών ροών, την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και τις επεξηγηματικές σημειώσεις.

Στόχος του ελέγχου είναι να διαπιστωθεί κατά πόσο το ενεργητικό και το παθητικό έχουν καταχωρηθεί πλήρως και σωστά στα λογιστικά βιβλία, ότι τα στοιχεία ανήκουν στην υπό έλεγχο υπηρεσία και ότι παρουσιάζονται σωστά στις οικονομικές καταστάσεις. Συγχρόνως, για να σχηματίζεται μια εικόνα κατανοητή, στο στόχαστρο του ελέγχου μπαίνουν και οι χρησιμοποιούμενες λογιστικές αρχές, καθώς και οι βασικοί υπολογισμοί που πραγματοποίησε η διοίκηση.

Περαιτέρω, όσον αφορά στον έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας των πράξεων των σχετικών με τους λογαριασμούς εξετάζεται το κατά πόσο τα έσοδα και οι δαπάνες έχουν εισπραχθεί και πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες και κανονισμούς, το εάν υφίστανται στην πραγματικότητα και εάν το σύνολο των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει η Ε.Ε. έναντι των πιστωτών έχει βεβαιωθεί, καταχωρηθεί και πιστοποιηθεί με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, εάν οι πληρωμές έχουν πραγματοποιηθεί και καταχωρηθεί κατά τρόπο «λογιστικά ορθό» και εάν έχουν υπολογιστεί σωστά και οι δικαιούχοι έχουν εκπληρώσει τις υποχρεώσεις τους. Ο έλεγχος καλύπτει όλες τις πτυχές που εκτείνονται από την είσπραξη ή την πληρωμή, μέχρι μεμονωμένα στοιχεία εσόδων της Κοινότητας ή την είσπραξη από τον τελικό δικαιούχο.

Από την άλλη μεριά κατά τον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης το Ε.Ε.Σ. ακολουθεί δυο διαφορετικές προσεγγίσεις, ανάλογα με το αντικείμενο ελέγχου και τους κινδύνους που ενέχει. Η πρώτη προσέγγιση αφορά στην αξιολόγηση των μέτρων που είχαν ληφθεί ώστε να διασφαλιστεί η αποδοτικότητα των δαπανών. Η αξιολόγηση γίνεται στα συστήματα που χρησιμοποιήθηκαν, στον τρόπο διαχείρισης εκ μέρους των διαχειριστών αλλά και στον έλεγχο των αποφάσεων που πάρθηκαν. Στα συμπεράσματα κρίνεται η βέλτιστη ή μη αποδοτικότητα των δαπανών και σε περίπτωση που υπάρχει περιθώριο βελτίωσης, αναφέρονται προτάσεις για τους τρόπους που θα μπορούσε να επιτευχθεί η βελτίωση αυτή.

Με τη δεύτερη προσέγγιση, κρίνεται κατά πόσο το πρόγραμμα που υλοποιήθηκε και προς εκτέλεση του οποίου πραγματοποιηθήκαν οι δαπάνες εκπλήρωσε τους στόχους του (αποτελεσματικότητα). Κατά την προσέγγιση αυτή αναλύεται επιπλέον ο τρόπος με τον οποίο εκτελέστηκε η δαπάνη και η ποιότητα των αποτελεσμάτων και του όγκου των πόρων που αναλώθηκαν, με στόχο να υπολογιστεί εάν χρησιμοποιήθηκαν οι ελάχιστοι δυνατοί πόροι για να υλοποιηθεί το υπάρχον αποτέλεσμα, αν πληρούται δηλαδή η αρχή της οικονομικότητας.

5.4 Ο εκσυγχρονισμός του εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου

5.4.1 Οι νέες προκλήσεις και η σύγχρονη στρατηγική ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου

Οι προκλήσεις που το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο καλείται να αντιμετωπίσει προκειμένου να παίξει έναν αναβαθμισμένο ρόλο μέσα στο σύγχρονο διεθνές περιβάλλον ελέγχου, όπου αναπτύσσεται πλέον μια κοινή ελεγκτική γλώσσα, αλλά και στο εθνικό δημοσιονομικό περιβάλλον, όπου η ενδυνάμωση της δημοσιονομικής διαχείρισης του κράτους καθίσταται το ζητούμενο εν μέσω της οικονομικής κρίσης, είναι σήμερα πολλαπλές.

Αγκιστρωμένο μέχρι πρότινος σ' ένα απαρχαιωμένο μοντέλο ελέγχου που καθιστούσε, όπως αναπτύχθηκε ανωτέρω, ως θεμελιώδεις πυλώνες του ελεγκτικού του έργου τον καθολικό προληπτικό έλεγχο χιλιάδων χρηματικών ενταλμάτων και τον κατασταλτικό έλεγχο του συνόλου σχεδόν της δημοσιονομικής διαχείρισης (κράτος, Ν.Π.Δ.Δ. και Ο.Τ.Α.) βρέθηκε αντιμέτωπο με περιπτώσεις διόγκωσης αντί περιορισμού των δημοσιονομικών ελλειμμάτων σε πολλούς ελεγχόμενους φορείς. Την ίδια στιγμή η διασπορά του ελέγχου σε τόσους πολλούς φορείς και αντικείμενα κατέστησε σε πλείστες περιπτώσεις το δημοσιονομικό έλεγχο απλή διασταύρωση και επισκόπηση των στοιχείων, προκαλώντας το συστημικό κίνδυνο του μη εντοπισμού (Detencion

Risk) από τον ελεγκτή των υλικών σφαλμάτων και παρατυπιών στην ελεγχόμενη δημοσιονομική διαχείριση.¹¹⁵

Ως εκ τούτου ήδη από το έτος 2012 η στρατηγική του επαναπροσδιορίστηκε. Ενόψει και των αλλαγών που επήλθαν στο εθνικό θεσμικό πλαίσιο δημοσιονομικής διαχείρισης και ευθύνης, τόσο με τις διατάξεις των άρθρων 80 παρ. 4 και 81 παρ. 1 και 2 του ν. 4055/2012 (ΦΕΚ 51 Α'), όπως κωδικοποιήθηκαν με τα άρθρα 39 παρ.4 και 40 παρ. 1 και 2 του ν. 4129/2013, με τις οποίες θεσμοθετήθηκε η εκπόνηση και εφαρμογή από το Ελεγκτικό Συνέδριο ενός ετήσιου προγράμματος ελέγχου και η διενέργεια στοχευμένων ελέγχων (προληπτικών και κατασταλτικών) καθώς και ελέγχων συμμόρφωσης και ελέγχων επιδόσεων σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος, με εφαρμογή των προτύπων ελέγχου του INTOSAI, όσο και ενόψει των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 10 του ν. 4337/2015, με τις οποίες προβλέπεται πλέον η κατάργηση από 1-1-2017 του προληπτικού ελέγχου των δαπανών του κράτους και από 1-1-2019 των δαπανών των Ο.Τ.Α και των νομικών προσώπων που υπάγονται σήμερα στον προληπτικό έλεγχο, η στρατηγική ελέγχου του Ε.Σ. αποσκοπεί σήμερα κυρίως: α) στην αναβάθμιση και βελτίωση της δημόσιας λογοδοσίας και της δημοσιονομικής διαχείρισης στην Ελλάδα και β) στην επανεκτίμηση από το Κοινοβούλιο και την κοινή γνώμη του ρόλου και της αποστολής του.

Προς επίτευξη των ανωτέρω στρατηγικών στόχων, το Ελεγκτικό Συνέδριο εστιάζει πλέον τους διενεργούμενους ελέγχους σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος και χρηματοοικονομικού κινδύνου, επιδιώκοντας τη μεγιστοποίηση του συνολικού αντικτύπου αυτών, προωθεί χρήσιμες συστάσεις προς το Κοινοβούλιο, ώστε να ενισχύσει τον εποπτικό του ρόλο στη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών, ενθαρρύνει την αποτελεσματική επικοινωνία με τους πολίτες, μέσω της έκδοσης έγκαιρων, σαφών, αξιόπιστων και ευανάγνωστων εκθέσεων ελέγχου και αξιοποιεί τους διαθέσιμους πόρους του με το βέλτιστο τρόπο, ενισχύοντας την αποδοτικότητα του έργου του.¹¹⁶

Ήδη το πρώτο βήμα για την προσαρμογή της λειτουργίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου στις σημερινές απαιτήσεις αποτέλεσαν η διενέργεια πιλοτικών ελέγχων, κατά τη διάρκεια του 2013, στο Δήμο Αγίου Δημητρίου, του Γενικού Νοσοκομείου Αθηνών

¹¹⁵ Πουλής Σ., Νέες μορφές ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Το Ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου, στο ΙΘ' Επιστημονικό Συμπόσιο του Παν/μίου Πειραιώς με θέμα «Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα», εκδόσεις Σάκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016

¹¹⁶ Οδικός Χάρτης (2012) για την παροχή τεχνικής βοήθειας στον τομέα του εξωτερικού ελέγχου από το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο 28/6/2012. Διαθέσιμο στο διαδικτυακό τόπο:<http://syelsyn.files.wordpress.com/2012/road.pdf> [πρόσβαση 13/7/2016]

«Ιπποκράτειο» και του Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας (Ε.Λ.Κ.Ε.) του Ανωτάτου Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος (Α.Τ.Ε.Ι) Αθήνας, καθώς και η έγκριση από την Ολομέλεια του Ε.Σ. (Γενική Συνεδρίαση 19/30-10-2013) του πρώτου στην ιστορία του για το έτος 2014 ετήσιου προγράμματος έξι συνολικά στοχευμένων ελέγχων.¹¹⁷ Η επιλογή των ελεγκτικών αντικειμένων έγινε κατόπιν προκαταρκτικής διερεύνησης καθενός από αυτά, εκτιμώντας την οικονομική τους σημασία και το βαθμό κινδύνου που παρουσιάζουν και κατόπιν κατάταξής τους με βάση τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, αφού προηγήθηκε βαθμολόγηση των ελεγκτέων αντικειμένων βάσει των εξής κριτηρίων: α) Οικονομική αξία-σημαντικότητα, β) κοινωνική προστιθέμενη αξία-δυνατότητα βελτίωσης, γ) προτεραιότητα, ήτοι το επείγον του ελέγχου, δ) πληροφόρηση (εσωτερική-εξωτερική-ύπαρξη προηγούμενων εκθέσεων ελέγχου-επιβολή κυρώσεων, ε) το εφικτό του ελέγχου.¹¹⁸ Περαιτέρω, στα τέλη του 2014, η Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Γενική Συνεδρίαση 25/15-12-2014) ενέκρινε για το έτος 2015 το δεύτερο ετήσιο πρόγραμμα που περιελάμβανε οκτώ (8) στοχευμένους ελέγχους.¹¹⁹ Έκτοτε, μέχρι και σήμερα έχουν πραγματοποιηθεί 13 έλεγχοι και έχουν ολοκληρωθεί 12 εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες παρουσιάστηκαν στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.4.: ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΠΙΛΟΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ Ε.Σ.

α/α	ΕΤΟΣ	ΤΙΤΛΟΣ ΕΚΘΕΣΗΣ
1	2013	<u>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟΝ Ε.Λ.Κ.Ε. ΤΟΥ Α.Τ.Ε.Ι. ΑΘΗΝΑΣ ΕΤΟΥΣ 2011</u>
2	2013	<u>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟ ΓΝΑ ΙΠΠΟΚΡΑΤΕΙΟ</u>
3	2013	<u>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΟΝ ΔΗΜΟ ΑΓ.ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ</u>
4	2014	<u>ΕΚΘΕΣΗ ΔΗΜΩΝ ΝΕΑΠΟΛΗΣ-ΣΥΚΕΩΝ, ΚΟΡΔΕΛΙΟΥ-</u>

¹¹⁷ Οι έλεγχοι αφορούσαν σε :α) έλεγχο επί των εσόδων στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, β) έλεγχο επί των εισπράξεων και εσόδων από τις ΔΟΥ, γ) χρηματοοικονομικό έλεγχο σε μεγάλο νοσοκομείο στη Θεσσαλονίκη, δ) χρηματοοικονομικό έλεγχο και έλεγχο εκτέλεσης συμβάσεων σε ΟΤΑ Α΄ βαθμού, ε) έλεγχο χορήγησης επιδομάτων και των προγραμμάτων κατάρτισης στον ΟΑΕΔ και στ) έλεγχο επί των καταβαλλομένων αποζημιώσεων στους αγρότες από τον ΕΛΓΑ

¹¹⁸ Κατά τη προπαρασκευαστική φάση σχεδιασμού του Ετησίου Προγράμματος Ελέγχου, την επιλογή των ελεγκτέων αντικειμένων, την επιλογή των κριτηρίων βαθμολόγησης κ.λπ. υπήρξε μεταφορά τεχνογνωσίας και συνεργασία με τους εκπροσώπους των συνεργαζομένων με το Ελεγκτικό Συνέδριο Ελεγκτικών Συνεδρίων της Ολλανδίας, του Βελγίου, της Γαλλίας και του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου.

¹¹⁹ Οι έλεγχοι αφορούσαν 1) στην προνοιακή πολιτική του ΟΓΑ, 2) στην επιστροφή ΦΠΑ σε αγρότες, 3) στην Ενιαία αρχή πληρωμών, 4) στο Υπουργείο τουρισμού συμπεριλαμβανομένου και του ΕΟΤ, 5) στην Περιφέρεια Θεσσαλονίκης, 6) σε οριζόντιο έλεγχο εσόδων σε πέντε Δήμους, 7) στην αξιοποίηση των Ολυμπιακών εγκαταστάσεων και 8) στον χρηματοοικονομικό έλεγχο τριών τουλάχιστον ανεξάρτητων αρχών

		<u>ΕΥΟΣΜΟΥ ΚΑΙ ΩΡΑΙΟΚΑΣΤΡΟΥ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2012</u>
5	2014	<u>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΧΕΠΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2012</u>
6	2014	<u>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ</u>
7	2014	<u>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΛΓΑ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2012</u>
8	2014	<u>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΙΚΑ-ΕΤΑΜ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2013</u>
9	2014	<u>ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΑΕΔ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2013</u>
10	2015	<u>ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΑΡΧΩΝ</u> ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΠΟΠΤΕΙΑΣ & ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΑΙΓΝΙΩΝ (Ε.Ε.Ε.Π.)
11	2015	<u>ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΑΡΧΩΝ</u> ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙΔΟΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΤΗΣ ΕΘΝΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ & ΤΑΧΥΔΡΟΜΕΙΩΝ (Ε.Ε.Τ.Τ.)
12	2015	ΟΡΙΖΟΝΤΙΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ 5 ΔΗΜΩΝ

Από τις ανωτέρω 12 εκθέσεις μόνο 2 έχουν παρουσιαστεί σε επιτροπή του Κοινοβουλίου και έχουν εκδοθεί δελτία τύπου προς τα ΜΜΕ.

Οι εκθέσεις των στοχευμένων ελέγχων έχουν ως σκοπό να εντοπίσουν αδυναμίες του ελεγχόμενου φορέα και να προτείνουν δράσεις ώστε αυτές να εξαλειφθούν. Επιπλέον, έχουν στόχο να ενημερώνουν για το έργο του Ελ. Συν. το Κοινοβούλιο καθώς και την κοινή γνώμη.

Ήδη σε σχέση με το Ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου Έτους 2016, η Ολομέλεια του Ε.Σ. (4^η Γενική Συνεδρίαση Ολομέλειας Ε.Σ. της 30^{ης}.3.2016) αποφάσισε τη διενέργεια τεσσάρων (4) ελέγχων. Από αυτούς οι δύο θα αφορούν σε ελέγχους συμμόρφωσης (follow up) στα έσοδα του Δήμου Αγίου Δημητρίου και στα επιδόματα ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ. προκειμένου να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα των εκπονουμένων από το Ελεγκτικό Συνέδριο εκθέσεων ελέγχου, σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (αρχή 7 του ΔΠΑΕΙ 10 «Διακήρυξη του Μεξικό για την ανεξαρτησία των Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών»). Πρωταρχικός στόχος της διαδικασίας είναι να προσδιοριστεί εάν οι αναληφθείσες δράσεις του ελεγχθέντος φορέα λαμβάνουν υπόψιν τις συστάσεις της ομάδας ελέγχου και θεραπεύουν τις αδυναμίες που έχουν εντοπιστεί. Η παρακολούθηση συμμόρφωσης πραγματοποιείται κατά κανόνα δύο έτη μετά τη

δημοσίευση της έκθεσης ελέγχου, καθώς το διάστημα αυτό θεωρείται επαρκές για τη διενέργεια των διορθωτικών ενεργειών, αλλά παράλληλα χρησιμεύει ως μέσο άσκησης πίεσης προς τον ελεγχθέντα φορέα για την έγκαιρη υλοποίησή τους.

Οι υπόλοιποι δύο έλεγχοι εκ των τεσσάρων, αφορούν στη διενέργεια στοχευμένου ελέγχου στα συστήματα προνοιακής πολιτικής του ΟΓΑ καθώς και στοχευμένου χρηματοοικονομικού ελέγχου στις δαπάνες της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας. Οι έλεγχοι προβλέπεται ότι θα διενεργηθούν από ελεγκτικές ομάδες, που θα συγκροτηθούν με απόφαση της Προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου και θα αποτελούνται, καταρχήν, εκ τεσσάρων ελεγκτών εκάστη, πλέον ενός επιτρόπου σε κάθε ομάδα, που θα εποπτεύει και συντονίζει τις εργασίες τους.

Αναγκαία βέβαια συνθήκη για τα ανωτέρω, κρίθηκε από την Ολομέλεια του Ε.Σ. ότι αποτελεί: α) η έγκριση του σχετικού συνταχθέντος εγχειριδίου ελέγχου, β) η ολοκλήρωση της διαδικασίας έγκρισης του νέου Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, γ) η σύσταση διοικητικού σχηματισμού για τον προγραμματισμό, σχεδιασμό και παρακολούθηση των διενεργουμένων ελέγχων και δ) η συνεχής εκπαίδευση των δικαστικών υπαλλήλων - ελεγκτών, καθώς και η συμμετοχή τους σε προγράμματα ελεγκτικών πιστοποιήσεων.

Τέλος να σημειωθεί ότι η βασική επιδίωξη για βελτίωση, κατά τα ανωτέρω, της αποδοτικότητας της λειτουργίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου και, συνεπώς, για αναβάθμιση μακροπρόθεσμα του ρόλου του, προβλέπεται ότι θα αποτυπωθεί, στο Πολυετές Πρόγραμμα Ελέγχου για την περίοδο 2017 – 2020, δυνάμει του οποίου θα προγραμματισθούν οι έλεγχοι εντός των επόμενων τεσσάρων ετών. Η Επιτροπή Σχεδιασμού Ελέγχων του Ε.Σ. αναμένεται να καταρτίσει το Πολυετές Πρόγραμμα Ελέγχου, καθοδηγούμενη από τη Στρατηγική Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, το χαρτοφυλάκιο των δυνητικών ελέγχων, την εκτίμηση των συνολικών πόρων, οι οποίοι θα κατανεμηθούν πέραν των συνηθών και τρεχόντων ελέγχων, την ανάγκη για διενέργεια στοχευμένων ελέγχων σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος, καθώς και την υποχρέωση κάλυψης, σε κυκλική βάση, του συνολικού ελεγκτικού πεδίου στη δημόσια διοίκηση. Το Τετραετές Πρόγραμμα Ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου *«θα αναθεωρείται σε ετήσια βάση, με την απόσυρση ή την εισαγωγή επιπλέον θεμάτων και προτάσεων ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψιν τόσο τους αναδυόμενους κινδύνους και τις νέες δραστηριότητες του Δημοσίου, τις προκλήσεις, τις ανησυχίες και τα μηνύματα από την κοινή γνώμη και το Κοινοβούλιο όσο και την ανάγκη για βέλτιστη χρήση του υπηρετούντος προσωπικού και των διαθέσιμων πόρων»*.¹²⁰

¹²⁰ Βλ. Πρακτικά 4^{ης} Γεν. Συν/σης/30.3.2016 Ολομέλειας Ε.Σ.

5.4.2 Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων από το Ελεγκτικό Συνέδριο¹²¹

Αν και η εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο για το Ελεγκτικό Συνέδριο, ωστόσο οι ήδη πραγματοποιηθέντες πιλοτικοί έλεγχοι διενεργήθηκαν σύμφωνα με τα όσα ορίζει το διεθνές πρότυπο INTOSAI GOV 9100 – Κατευθυντήριες γραμμές για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων στο δημόσιο τομέα, στο κεφάλαιο 1, παρ.1.1 του οποίου ορίζεται ότι: « Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούν μια ολοκληρωμένη διαδικασία η οποία πραγματοποιείται από τη διοίκηση και το προσωπικό μιας οντότητας και έχει ως σκοπό να αντιμετωπίζει τους κινδύνους και να παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι για την επίτευξη της αποστολής της οντότητας, επιτυγχάνονται οι ακόλουθοι γενικοί στόχοι:

- εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών
- εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας
- συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς
- διαφύλαξη των πόρων έναντι απώλειας, κακής χρήσης και ζημίας

Επίσης στο κεφάλαιο 2 του ίδιου προτύπου ορίζεται ότι:

«Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούνται από πέντε αλληλένδετα στοιχεία:

- περιβάλλον δικλίδων
- εκτίμηση κινδύνου
- δραστηριότητες δικλίδων
- πληροφόρηση και επικοινωνία
- παρακολούθηση»

Περαιτέρω από τις γενικές κατευθυντήριες γραμμές ελέγχου (ISSAIs 1000-4999) του INTOSAI, οι οποίες περιέχουν τις προτεινόμενες προδιαγραφές του οικονομικού ελέγχου, του ελέγχου απόδοσης και του ελέγχου συμμόρφωσης (financial, performance and compliance auditing) οι ελεγκτές του Ε.Σ. έχουν σε πρώιμο στάδιο κληθεί να εξοικειωθούν με την εφαρμογή συγκεκριμένων προτύπων, όπως αυτά περιγράφονται αναλυτικά ως εξής:

¹²¹ Τα στοιχεία του παρόντος κεφαλαίου αποτελούν προσαρμογή των οδηγιών που απεστάλησαν στις Υπηρεσίες Επιτρόπων του Ε.Σ. το έτος 2014 στα πλαίσια του προς ψήφιση από την Ολομέλεια του Ε.Σ. σχετικού εγχειριδίου ελέγχου

1. Στρατηγική και Σχεδιασμός του Ελέγχου ISSAI 1300

Καθορίζοντας τη στρατηγική ελέγχου, ο ελεγκτής προσδιορίζει το πεδίο δράσεώς του και τους σκοπούς του ελέγχου, το χρονοδιάγραμμα των απαιτούμενων επαφών, τους παράγοντες, οι οποίοι, σύμφωνα με την επαγγελματική κρίση του, είναι σημαντικοί για την επιτυχία του ελέγχου, τους πόρους και τα μέσα του ελέγχου, καθώς και τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου.

Μόλις καθορισθεί η στρατηγική ελέγχου, μπορεί να εκπονηθεί το σχέδιο ελέγχου.

Για το σχεδιασμό ενός ελέγχου λαμβάνονται υπ' όψιν θέματα όπως: (1) η εξασφάλιση μιας γενικής κατανόησης του νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου που εφαρμόζεται στο φορέα και πώς ο φορέας συμμορφώνεται σε αυτό το πλαίσιο, (2) ο καθορισμός του ορίου ουσιώδους σφάλματος, (3) η προσφυγή σε εμπειρογνώμονες και (4) η εφαρμογή διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου.

Ο σχεδιασμός δεν είναι μία ξεχωριστή φάση του ελέγχου, αλλά μία συνεχής και επαναλαμβανόμενη διαδικασία που ξεκινά αμέσως μετά ή παράλληλα με την ολοκλήρωση του προηγούμενου ελέγχου και συνεχίζεται μέχρι την ολοκλήρωση της τρέχουσας ελεγκτικής διαδικασίας. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάσει τη φύση, το χρόνο και τον τρόπο διεύθυνσης και εποπτείας των μελών της ομάδας που διενεργεί τον έλεγχο, καθώς και τον έλεγχο της ποιότητας της εργασίας τους.

Αν οι έλεγχοι επαναλαμβάνονται, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει προκαθορισμένα προγράμματα ελέγχου ή ερωτηματολόγια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Κατά την εκπόνηση τόσο της στρατηγικής όσο και του σχεδίου ελέγχου, ο ελεγκτής εξετάζει τα έγγραφα του προηγούμενου ελεγκτή, τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου του υπό έλεγχο φορέα και τα υπόλοιπα που αναγράφονται στο λογαριασμό του προηγούμενου έτους.

Η εκπόνηση στρατηγικής ελέγχου και ο σχεδιασμός ελέγχου δεν αποτελούν ξεχωριστές ή διαδοχικές διαδικασίες, αλλά είναι στενά σχετιζόμενες η μία με την άλλη, καθώς αλλαγές στη μία μπορεί να συνεπάγονται ανακόλουθες αλλαγές στην άλλη.

Η καταγραφή των σημαντικών αλλαγών στη συνολική στρατηγική ελέγχου και στο σχεδιασμό ελέγχου, καθώς και των συνεπαγόμενων αλλαγών στο σχεδιαζόμενο είδος, χρόνο και έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών εξηγεί, κατ' ουσίαν, το λόγο που έγιναν οι αλλαγές, καθώς και τη στρατηγική ελέγχου και το σχεδιασμό ελέγχου που τελικώς υιοθετήθηκε.

2. Εκτίμηση Κινδύνων Ουσιώδους Σφάλματος στην Ελεγχόμενη Διαχείριση ISSAI 1315/ISA 315

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να αναγνωρίσει και να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στην ελεγχόμενη διαχείριση.

Ο εσωτερικός έλεγχος σχεδιάζεται και υλοποιείται σε κάθε διαχείριση, προκειμένου να αντιμετωπισθούν κίνδυνοι που απειλούν την επίτευξη οποιουδήποτε από τους στόχους του φορέα της διαχείρισης. Οι κίνδυνοι αυτοί αφορούν: (1) στην αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων (ετησίων λογαριασμών) του φορέα, (2) στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών του και (3) στη συμμόρφωσή του προς τους εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς.

Ο εσωτερικός έλεγχος, όσο αποτελεσματικός κι αν είναι, μπορεί να παρέχει στον φορέα μόνο εύλογη διασφάλιση ως προς την αποφυγή των κινδύνων. Ο ελεγκτής θα πρέπει να κατανοήσει τη φύση του φορέα, συμπεριλαμβανομένων: (1) των λειτουργιών του, (2) των δομών διακυβέρνησής του, (3) των τύπων εξόδων που πραγματοποιεί ή σχεδιάζει να πραγματοποιήσει, συμπεριλαμβανομένων των επενδύσεων, και (4) του τρόπου με τον οποίο χρηματοδοτείται, προκειμένου ο ελεγκτής να μπορέσει να κατανοήσει περαιτέρω τις κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και λοιπών γνωστοποιήσεων που αναμένεται να εμφανίζονται στις οικείες οικονομικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει εάν ο τρόπος που τηρεί τους λογαριασμούς του ο φορέας είναι κατάλληλος για τη δραστηριότητά του και συνεπής αφενός προς το εφαρμοστέο πλαίσιο κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων και σύνταξης λογαριασμών και, αφετέρου, προς τις λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται στο σχετικό κλάδο.

Ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν κάποιος από τους κινδύνους που εντοπίζονται είναι, κατά την κρίση του, ένας σημαντικός κίνδυνος. Κατά τη διαμόρφωση κρίσης ως προς το ποιοι κίνδυνοι είναι σημαντικοί, ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπ' όψιν του τουλάχιστον τα παρακάτω: (1) εάν ο κίνδυνος συνιστά κίνδυνο τέλεσης του εγκλήματος της απάτης, (2) εάν ο κίνδυνος σχετίζεται με πρόσφατες σημαντικές οικονομικές, λογιστικές ή άλλες εξελίξεις και, ως εκ τούτου, απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή, (3) την πολυπλοκότητα των συναλλαγών, (4) εάν ο κίνδυνος αφορά σε σημαντικές συναλλαγές, (5) το βαθμό υποκειμενικότητας στην ποσοτικοποίηση των οικονομικών πληροφοριών που σχετίζονται με τον κίνδυνο, ιδίως των μετρήσεων εκείνων που

εμπεριέχουν ένα ευρύ φάσμα αβεβαιότητας επιμέτρησης, και (6) εάν ο κίνδυνος αφορά σε σημαντικές συναλλαγές που βρίσκονται εκτός της φυσιολογικής ροής εργασιών του φορέα ή που με άλλο τρόπο φαίνονται ασυνήθεις.

Ο ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που σχετίζονται με το δικό του έλεγχο και, ακολούθως, να αξιολογήσει το σχεδιασμό αυτών των διαδικασιών και να προσδιορίσει εάν έχουν εφαρμοστεί. Επίσης, πρέπει να διαπιστώσει εάν ο φορέας διαθέτει διαδικασία για τον εντοπισμό των κινδύνων που σχετίζονται με τη σύνταξη των λογαριασμών, για την εκτίμηση της σημαντικότητας των κινδύνων, την εκτίμηση της πιθανότητας εμφάνισής τους και τη λήψη απόφασης σχετικά με ενέργειες αντιμετώπισης των κινδύνων αυτών.

Εάν ο φορέας δεν έχει καθιερώσει τέτοια διαδικασία ή ακολουθεί διαδικασία ad hoc, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει με την ελεγχόμενη διοίκηση για το εάν έχουν εντοπιστεί κίνδυνοι σχετικοί με τη σύνταξη των λογαριασμών και πώς έχουν αυτοί αντιμετωπιστεί. Περαιτέρω, πρέπει να αξιολογήσει εάν η απουσία μιας τεκμηριωμένης διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου είναι ενδειγμένη για τις περιστάσεις ή να διαπιστώσει εάν αυτή συνιστά σημαντική αδυναμία του εσωτερικού ελέγχου.

Για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής ερευνά: (1) το περιβάλλον του εσωτερικού ελέγχου, (2) τη διαδικασία εκτίμησης κινδύνων από το φορέα, (3) το πληροφοριακό του σύστημα, (4) τη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στην πράξη, και (5) την εποπτεία των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Η αξιολόγηση μιας διαδικασίας ελέγχου ισοδυναμεί με την εξέταση του εάν η διαδικασία αυτή, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλες, είναι ικανή να προλαμβάνει αποτελεσματικά ή να εντοπίζει και να διορθώνει ουσιώδη σφάλματα.

3. Κατανόηση του Πληροφοριακού Συστήματος του Ελεγχόμενου ISSAI 1315 / ISA 315

Η χρήση χειρονακτικών ή μηχανογραφικών μεθόδων για τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει τον τρόπο, με τον οποίο ο φορέας καταχωρεί, επεξεργάζεται και γνωστοποιεί τις συναλλαγές.

Το πληροφοριακό σύστημα που σχετίζεται με τους στόχους της σύνταξης ετήσιων λογαριασμών διαχείρισης αποτελείται από τις διαδικασίες και τα αρχεία που

σχεδιάζονται και καθιερώνονται για: (1) την καταγραφή, επεξεργασία και γνωστοποίηση των συναλλαγών του φορέα, (2) τη διόρθωση εσφαλμένης επεξεργασίας συναλλαγών, (3) την επεξεργασία και καταχώρηση παραβιάσεων του συστήματος ή παρακάμψεων των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου, (4) τη μεταφορά πληροφοριών από τα συστήματα επεξεργασίας συναλλαγών στο γενικό καθολικό, (5) τη λήψη πληροφοριών σχετικών με τη σύνταξη ετήσιων λογαριασμών διαχείρισης για γεγονότα και συνθήκες εκτός των συναλλαγών, όπως είναι οι αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων και οι μεταβολές στην ανακτησιμότητα των εισπρακτέων λογαριασμών και (6) τη διασφάλιση ότι οι πληροφορίες που απαιτείται να γνωστοποιούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο σύνταξης ετήσιων λογαριασμών διαχείρισης συγκεντρώνονται, καταγράφονται, συνοψίζονται κατόπιν επεξεργασίας και γνωστοποιούνται κατάλληλα στους ετήσιους λογαριασμούς διαχείρισης. Το πληροφοριακό σύστημα ενός φορέα περιλαμβάνει τη χρήση εκείνων των τυποποιημένων ημερολογιακών εγγραφών που απαιτούνται για να καταγράφονται συναλλαγές.

Ο ελεγκτής αποκτά μια κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος σχετική με τη σύνταξη ετήσιων λογαριασμών διαχείρισης, εξετάζοντας τα ακόλουθα πεδία: (1) Τις κατηγορίες συναλλαγών στις λειτουργίες του φορέα που είναι σημαντικές για τους ετήσιους λογαριασμούς διαχείρισης, (2) Τις διαδικασίες που εφαρμόζονται τόσο στο σύστημα πληροφοριακής τεχνολογίας όσο και στο χειρονακτικό σύστημα, μέσω των οποίων αυτές οι συναλλαγές καταγράφονται, διορθώνονται κατόπιν επεξεργασίας, μεταφέρονται στο γενικό καθολικό και γνωστοποιούνται μέσω των ετήσιων λογαριασμών χρηματικής διαχείρισης, (3) Τα σχετικά λογιστικά αρχεία, υποστηρικτικές πληροφορίες και ειδικούς λογαριασμούς στους ετήσιους λογαριασμούς διαχείρισης που χρησιμοποιούνται, προκειμένου να εκκινήσουν, καταγραφούν, συνοψισθούν και αναφερθούν οι συναλλαγές, (4) Τον τρόπο καταγραφής, από το πληροφοριακό σύστημα, γεγονότων και συνθηκών πλην των συναλλαγών που χαρακτηρίζονται σημαντικές για τους ετήσιους λογαριασμούς χρηματικής διαχείρισης, (5) Τη διαδικασία σύνταξης ετήσιων λογαριασμών χρηματικής διαχείρισης που εφαρμόζεται, για να προετοιμασθούν οι λογαριασμοί υπολόγων του φορέα, συμπεριλαμβανομένων σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων και δημοσιοποιήσεων και (6) Διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου σχετικές με τις ημερολογιακές εγγραφές, συμπεριλαμβανομένων των μη καθιερωμένων ημερολογιακών εγγραφών που χρησιμοποιούνται για να καταγραφούν οι μη επαναλαμβανόμενες, ασυνήθεις συναλλαγές ή προσαρμογές.

Για την κατανόηση των δραστηριοτήτων των εσωτερικών ελεγκτικών διαδικασιών του φορέα, ο ελεγκτής εξετάζει τον τρόπο, με τον οποίο ο τελευταίος έχει ανταποκριθεί στους κινδύνους που προκύπτουν από την πληροφοριακή τεχνολογία.

4. Ουσιώδεις σφάλμα ISSAI 1320 / ISA 320

Σφάλματα, συμπεριλαμβανομένων των παραλείψεων, θεωρούνται ουσιώδη, εφόσον αυτά, μεμονωμένα ή αθροιστικά, επηρεάζουν τις αποφάσεις των αποδεκτών των εκθέσεων του ελεγκτή. Συχνά εφαρμόζεται ένα ποσοστό επί τοις εκατό για τον καθορισμό του ορίου μεταξύ ουσιώδους και επουσιώδους μεγέθους σφαλμάτων στους λογαριασμούς.

Η εμφάνιση μεμονωμένων μη ουσιωδών σφαλμάτων αθροιστικά μπορεί να οδηγήσει σε ουσιωδώς εσφαλμένες οικονομικές καταστάσεις. Ο προσδιορισμός από τον ελεγκτή του ουσιώδους μεγέθους αποτελεί ζήτημα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από την αντίληψη του ελεγκτή αναφορικά με τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των αποδεκτών της έκθεσής του. Κρίσεις σχετικά με το ουσιώδες μέγεθος επηρεάζονται από το μέγεθος ή τη φύση ενός σφάλματος ή το συνδυασμό των δύο.

Κατά τον καθορισμό της στρατηγικής του ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει το μέγεθος των σφαλμάτων που επηρεάζει την ορθότητα ενός λογαριασμού στο σύνολό του. Εάν, βάσει των συγκεκριμένων συνθηκών του ελεγχόμενου φορέα, υπάρχουν μία ή περισσότερες ειδικές κατηγορίες συναλλαγών ή λογιστικών εγγραφών, για τις οποίες σφάλματα ποσού μικρότερου του ουσιώδους μεγέθους για τις οικονομικές καταστάσεις, ως σύνολο, θα αναμενόταν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των αποδεκτών, οι οποίες λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει, επιπρόσθετα, να προσδιορίσει το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους σφαλμάτων που θα εφαρμοστούν στις συγκεκριμένες αυτές κατηγορίες συναλλαγών ή λογιστικών εγγραφών.

Κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, ο γενικός σκοπός του ελεγκτή είναι να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση ως προς το ότι οι οικονομικές καταστάσεις, ως σύνολο, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις σφάλμα. Το ουσιώδες και το επουσιώδες του μεγέθους των σφαλμάτων για τις οικονομικές καταστάσεις, ως σύνολο, ενδέχεται να χρειαστεί να αναθεωρηθεί, μετά από ενδεχόμενη αλλαγή των συνθηκών που προκύπτει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, νέες πληροφορίες ή

μεταβολές στην κατανόηση του ελεγκτή ως προς τον ελεγχόμενο φορέα και τις λειτουργίες του.

5. Ελεγκτικά Τεκμήρια ISSAI 1500 / ISA 500

Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες με τρόπο που να τον καθιστούν ικανό να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, προκειμένου να μπορεί να εξάγει λογικά συμπεράσματα, επί των οποίων θα βασίζεται το ελεγκτικό συμπέρασμα. Οι ελεγκτικές διαδικασίες για τη συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να περιλαμβάνουν επιθεώρηση, παρατήρηση, επιβεβαίωση, επανυπολογισμό, επανεκτέλεση εργασιών και διαδικασίες ανάλυσης, συχνά σε συνδυασμό με την υποβολή ερωτημάτων.

Η επιθεώρηση περιλαμβάνει την εξέταση αρχείων ή εγγράφων, εσωτερικών ή εξωτερικών, σε έντυπη ή ηλεκτρονική ή άλλη μορφή ή τη φυσική εξέταση ενός περιουσιακού στοιχείου. Η παρατήρηση συνίσταται στην παρουσία του ελεγκτή κατά την εκτέλεση μιας διαδικασίας ή σειράς ενεργειών από άλλους, λ.χ. η παρατήρηση από τον ελεγκτή της απογραφής αποθεμάτων από το προσωπικό του φορέα ή της εκτέλεσης δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου. Η εξωτερική επιβεβαίωση αφορά στην απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από τον ελεγκτή μέσω άμεσης έγγραφης απάντησης προς τον ελεγκτή από έναν τρίτο (Τράπεζα), σε έντυπη ή ηλεκτρονική ή άλλη μορφή. Ο επανυπολογισμός αφορά στην επαλήθευση της αριθμητικής ακρίβειας εγγράφων ή αρχείων. Ο επανυπολογισμός μπορεί να εκτελείται χειροκίνητα ή ηλεκτρονικά. Η επανεκτέλεση αφορά στην ανεξάρτητη διεξαγωγή από τον ελεγκτή διαδικασιών ή ελέγχων που είχαν εκτελεστεί αρχικά στο πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου του φορέα. Οι διαδικασίες ανάλυσης αφορούν σε αξιολογήσεις οικονομικών πληροφοριών μέσω ανάλυσης των λογικών σχέσεων μεταξύ τόσο χρηματοοικονομικών όσο και μη χρηματοοικονομικών δεδομένων. Η υποβολή ερωτημάτων αφορά στην αναζήτηση πληροφοριών, τόσο χρηματοοικονομικών όσο και μη χρηματοοικονομικών, από πρόσωπα που διαθέτουν κατάλληλη γνώση, εντός ή εκτός του φορέα.

Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι ενδείκνυται η εξέταση του συνολικού πληθυσμού των στοιχείων που απαρτίζουν μία κατηγορία συναλλαγών ή το υπόλοιπο ενός λογαριασμού ή στρώμα εντός του πληθυσμού. Η εξέταση του 100% ενδείκνυται, όταν ο πληθυσμός αποτελείται από ένα μικρό αριθμό στοιχείων μεγάλης αξίας, όταν υπάρχει σημαντικός κίνδυνος και όταν άλλα μέσα δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ή η επαναληπτική φύση ενός υπολογισμού ή άλλης διαδικασίας που

εκτελείται αυτοματοποιημένα από ένα πληροφοριακό σύστημα καθιστά την εξέταση του 100% αποτελεσματική από πλευράς κόστους.

Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να επιλέξει συγκεκριμένα στοιχεία από έναν πληθυσμό. Τα συγκεκριμένα στοιχεία που επιλέγονται μπορεί να περιλαμβάνουν: (1) Στοιχεία μεγάλης αξίας ή ιδιαίτερου ενδιαφέροντος. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να επιλέξει συγκεκριμένα στοιχεία εντός του πληθυσμού επειδή είναι μεγάλης αξίας ή παρουσιάζουν κάποιο άλλο χαρακτηριστικό, όπως, π.χ. στοιχεία που είναι ύποπτα, ασυνήθη, ιδιαίτερα επιρρεπή σε κίνδυνο ή που παρουσιάζουν διαχρονικά σφάλματα. (2) Όλα τα στοιχεία πάνω από ένα συγκεκριμένο ποσό. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να εξετάσει στοιχεία, των οποίων η καταχωρημένη αξία υπερβαίνει ένα συγκεκριμένο ποσό, προκειμένου να επιβεβαιώσει ένα μεγάλο ποσοστό του συνολικού ποσού μιας κατηγορίας συναλλαγών ή ενός υπολοίπου λογαριασμού. (3) Στοιχεία για την απόκτηση πληροφόρησης. Ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει στοιχεία, προκειμένου να αποκτήσει πληροφόρηση για θέματα, όπως η φύση του φορέα ή η φύση των συναλλαγών.

6. Ανάλυση Διακυμάνσεων και Ασυνεπειών ISSAI 1520 / ISA 520

Οι διαδικασίες ανάλυσης περιλαμβάνουν τη διερεύνηση διακυμάνσεων ή σχέσεων που παρουσιάζουν ασυνέπεια προς άλλες σχετικές πληροφορίες ή που διαφέρουν από τις αναμενόμενες τιμές κατά ένα σημαντικό ποσό. Η απόφαση για το αν πρέπει να γίνει χρήση διαδικασιών ανάλυσης βασίζεται στην κρίση του ελεγκτή ως προς την αναμενόμενη αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαθέσιμων ελεγκτικών διαδικασιών, προκειμένου να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε επίπεδο ισχυρισμών σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Ο ελεγκτής πρέπει να είναι ενημερωμένος σχετικά με την υπό έλεγχο διαχείριση σε τέτοιο βαθμό, ώστε να είναι σε θέση να διαμορφώνει μία προσδοκία για τα υπό έλεγχο ποσά και να συγκρίνει εάν η προσδοκία του αυτή ανταποκρίνεται στα πράγματι καταχωρημένα αντίστοιχα ποσά, προκειμένου να εντοπίσει ένα σφάλμα, το οποίο, μεμονωμένα ή αθροισόμενο με άλλα σφάλματα, μπορεί να οδηγήσει σε ουσιωδώς εσφαλμένες οικονομικές καταστάσεις.

Οι διαδικασίες ανάλυσης περιλαμβάνουν την εξέταση συγκρίσεων των οικονομικών πληροφοριών του ελεγχόμενου φορέα με συγκρίσιμες πληροφορίες προηγούμενων περιόδων και με προσδοκώμενα αποτελέσματα του φορέα, όπως προϋπολογισμούς ή προβλέψεις.

Εάν οι διαδικασίες ανάλυσης εντοπίσουν διακυμάνσεις ή σχέσεις που παρουσιάζουν ασυνέπεια με άλλες σχετικές πληροφορίες ή που διαφέρουν από τις αναμενόμενες τιμές κατά ένα σημαντικό ποσό, ο ελεγκτής πρέπει να διερευνήσει αυτές τις διαφορές (α) απευθύνοντας ερωτήματα προς τη διοίκηση και αποκτώντας κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις απαντήσεις της διοίκησης, (β) εκτελώντας άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται από τις περιστάσεις.

Τα αποτελέσματα των διαδικασιών ανάλυσης μπορεί να εντοπίσουν έναν κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που δεν είχε προηγουμένως αναγνωριστεί. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής αναθεωρεί την εκτίμησή του για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και τροποποιεί ανάλογα τις περαιτέρω προγραμματισμένες ελεγκτικές διαδικασίες. Τα συμπεράσματα που εξάγονται από τα αποτελέσματα των διαδικασιών ανάλυσης έχουν σκοπό να επιβεβαιώσουν συμπεράσματα που διαμορφώθηκαν κατά τον έλεγχο μεμονωμένων συστατικών ή στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων.

7. Ελεγκτική Δειγματοληψία ISSAI 1530 / ISA 530

Ο αντικειμενικός στόχος του ελεγκτή, όταν χρησιμοποιεί ελεγκτική δειγματοληψία, είναι να διαθέτει μια εύλογη βάση που να του επιτρέπει να αντλεί συμπεράσματα για το σύνολο του πληθυσμού από όπου επιλέχθηκε το δείγμα. Οι μονάδες του δείγματος μπορεί να είναι φυσικές μονάδες, συναλλαγές, εγγραφές ή νομισματικές μονάδες. Είναι σημαντικό ο ελεγκτής να επιλέξει ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα, ούτως ώστε να αποφευχθεί κάθε μεροληψία, επιλέγοντας στοιχεία του δείγματος που έχουν χαρακτηριστικά τυπικά του πληθυσμού. Το επίπεδο του δειγματοληπτικού κινδύνου που ο ελεγκτής είναι διατεθειμένος να αποδεχθεί επηρεάζει το μέγεθος του δείγματος που του χρειάζεται. Όσο μικρότερο κίνδυνο είναι διατεθειμένος να αποδεχθεί ο ελεγκτής, τόσο μεγαλύτερο θα χρειαστεί να είναι το μέγεθος του δείγματος.

Κατά τη στατιστική δειγματοληψία, τα στοιχεία του δείγματος επιλέγονται με τέτοιο τρόπο, ώστε κάθε μονάδα του δείγματος να έχει μία γνωστή πιθανότητα να επιλεγεί. Κατά τη μη στατιστική δειγματοληψία, η επιλογή των στατιστικών στοιχείων γίνεται κατά την κρίση του ελεγκτή. Οι βασικές μέθοδοι για την επιλογή του δείγματος είναι: (1) η τυχαία επιλογή που εφαρμόζεται μέσω γεννητριών τυχαίων αριθμών. (2) η συστηματική επιλογή μονάδων δείγματος, κατά την οποία ο πληθυσμός διαιρείται δια του μεγέθους του δείγματος, για να δώσει ένα διάστημα δειγματοληψίας. (3) η πρόχειρη επιλογή, κατά την οποία ο ελεγκτής επιλέγει το δείγμα χωρίς να ακολουθεί μια δομημένη τεχνική. Ο ελεγκτής, παρ' όλα αυτά, αποφεύγει κάθε συνειδητή

μεροληψία ή προβλεψιμότητα και, έτσι, επιχειρεί να διασφαλίσει ότι όλα τα στοιχεία του πληθυσμού έχουν πιθανότητα να επιλεγούν και (4) η επιλογή κατά ομάδες³, η οποία όμως δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί στην ελεγκτική δειγματοληψία, δεδομένου ότι οι περισσότεροι πληθυσμοί είναι δομημένοι με τέτοιο τρόπο, ώστε τα στοιχεία που είναι στη σειρά να αναμένεται να έχουν παρόμοια μεταξύ τους χαρακτηριστικά.

Η δειγματοληψία νομισματικών μονάδων είναι ένα είδος σταθμισμένης επιλογής, κατά την οποία το μέγεθος του δείγματος, η επιλογή και η εκτίμηση συνεπάγονται ένα συμπέρασμα σε νομισματικά μεγέθη.

1. Δειγματοληψία ελέγχου (δειγματοληψία): η εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών σε ποσοστό μικρότερο από το 100% των στοιχείων μέσα σε ένα πληθυσμό, με τρόπο ώστε όλες οι μονάδες του δείγματος να έχουν πιθανότητα να επιλεγούν, προκειμένου να δοθεί στον ελεγκτή μια λελογισμένη βάση, με βάση την οποία να εξαγάγει συμπεράσματα για ολόκληρο τον πληθυσμό.
2. Πληθυσμός: το σύνολο των στοιχείων, από τα οποία επιλέγεται ένα δείγμα και σχετικά με τα οποία ο ελεγκτής επιθυμεί να εξαγάγει συμπεράσματα.
3. Η επιλογή κατά ομάδες: περιλαμβάνει την επιλογή κομματιών από συνεχόμενα στοιχεία μέσα από τον πληθυσμό.

Ο ελεγκτής απαιτείται να προβάλλει τα σφάλματα ή αποκλίσεις για τον πληθυσμό, προκειμένου να αποκτήσει μία ευρεία εικόνα της κλίμακας σφάλματος, αλλά αυτή η προβολή μπορεί να μην είναι επαρκής για τον ορισμό ενός ποσού προς καταγραφή. Όταν ένα σφάλμα θεωρείται ως μεμονωμένο και μη αντιπροσωπευτικό, χαρακτηρίζεται με τον όρο «ανωμαλία» και εξαιρείται από την προβολή ευρεθέντων σφαλμάτων στο συνολικό πληθυσμό. Το προβαλλόμενο σφάλμα με την προσθήκη του ανώμαλου σφάλματος, εάν υπάρχει, είναι η καλύτερη εκτίμηση του ελεγκτή για το σφάλμα στο συνολικό πληθυσμό.

Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η ελεγκτική δειγματοληψία δεν παρέχει μια λελογισμένη βάση για συμπεράσματα σχετικά με τον πληθυσμό που εξετάζεται, μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση να ερευνήσει τόσο σφάλματα που έχουν αναγνωρισθεί όσο και το ενδεχόμενο για περαιτέρω σφάλματα και, επιπλέον, να προβεί σε οποιεσδήποτε απαραίτητες ρυθμίσεις ή να προσαρμόσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση αυτών των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, προκειμένου να επιτύχει με τον καλύτερο τρόπο την απαιτούμενη διασφάλιση.

Η αποτελεσματικότητα του ελέγχου μπορεί να βελτιωθεί, εάν ο ελεγκτής στρωματοποιήσει έναν πληθυσμό, διαιρώντας τον σε διακριτούς υποπληθυσμούς που έχουν ένα χαρακτηριστικό ταυτοποίησης. Ο πληθυσμός που στρωματοποιείται βάσει χρηματικής αξίας επιτρέπει μεγαλύτερη ελεγκτική προσπάθεια να κατευθύνεται σε μονάδες μεγαλύτερης αξίας. Ένας πληθυσμός μπορεί να στρωματοποιείται σύμφωνα με ένα συγκεκριμένο χαρακτηριστικό που υποδηλώνει υψηλότερο κίνδυνο σφάλματος. Εάν ένα σύνολο κατηγορίας συναλλαγών έχει διαιρεθεί σε στρώματα, το σφάλμα προβάλλεται για κάθε στρώμα ξεχωριστά.

8. Ο Έλεγχος Συμμόρφωσης ISSAI 4100

Ο έλεγχος συμμόρφωσης έχει ως αντικείμενο το εάν ο ελεγχόμενος φορέας συμμορφώνεται με κανόνες, τους οποίους οφείλει να σέβεται και να τηρεί, όπως νόμους, συμβάσεις, πρακτικές ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης κ.λπ. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να σχεδιάζεται, ούτως ώστε να παρέχει εύλογη ασφάλεια ότι θα ανιχνευθούν λάθη, ανωμαλίες και παράνομες πράξεις που μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά τους αντικειμενικούς στόχους του ελέγχου.

Οι έλεγχοι συμμόρφωσης αναφέρονται: (1) στη νομιμότητα και (2) στην ορθή δημοσιονομική διαχείριση. Κατά την εφαρμογή ελέγχων συμμόρφωσης ο προσδιορισμός των κριτηρίων είναι ένα σημαντικό βήμα στη διαδικασία σχεδιασμού του ελέγχου. Η διαδικασία προσδιορισμού τόσο του αντικειμένου ελέγχου όσο και των κριτηρίων συνεπάγεται την εξασφάλιση, εκ μέρους των ελεγκτών του δημόσιου τομέα, της κατανόησης του ελεγχόμενου φορέα και των συνθηκών διενέργειας του ελέγχου. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει τον έλεγχο με τρόπο που να εξασφαλίζει ότι πραγματοποιείται ένας έλεγχος υψηλής ποιότητας το μεν με οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο, το δε έγκαιρα.

Κατά την υιοθέτηση της στρατηγικής ελέγχου συμμόρφωσης οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα εξετάζουν: (1) τους στόχους, τα όρια, το αντικείμενο ελέγχου, τα κριτήρια και άλλα χαρακτηριστικά του ελέγχου, (2) τις αρμοδιότητες του φορέα και τους αντικειμενικούς του στόχους, (3) σημαντικούς παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την κατεύθυνση του ελέγχου, (4) το όριο του ουσιώδους σφάλματος, (5) γνώση που έχει αποκομισθεί από προηγούμενο ή σχετικό έλεγχο, (6) τη σύνθεση της ομάδας ελέγχου και την κατανομή εργασιών εντός αυτής, συμπεριλαμβανομένης της ανάγκης προσφυγής σε εμπειρογνώμονες, (7) το χρόνο, εντός του οποίου πρέπει να διενεργηθεί ο έλεγχος.

Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα εκπονούν ένα σχέδιο ελέγχου για τον έλεγχο συμμόρφωσης. Το σχέδιο ελέγχου περιλαμβάνει: (1) περιγραφή των κριτηρίων ελέγχου που σχετίζονται με το νομοθετικό και δημοσιονομικό πλαίσιο, (2) περιγραφή του είδους, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου που είναι επαρκείς και κατάλληλες για να αντιμετωπισθούν οι κίνδυνοι της μη συμμορφώσεως και (3) περιγραφή του είδους, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που σχετίζονται με τα διάφορα κριτήρια ελέγχου συμμόρφωσης, καθώς και τις εκτιμήσεις κινδύνου.

Ο σχεδιασμός περιλαμβάνει επίσης: (1) την εξασφάλιση γενικής κατανόησης του νομοθετικού, κανονιστικού πλαισίου και του προϋπολογισμού του υπό έλεγχο φορέα, (2) την εξασφάλιση κατανόησης της εκτίμησης, εκ μέρους της διοίκησης, των εφαρμοστέων νόμων και κανονιστικών διατάξεων, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών ελέγχων που βοηθούν στη διασφάλιση της συμμόρφωσης, (3) την εξασφάλιση κατανόησης των αρμοδίων αρχών, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών κανόνων, νόμων, διατάξεων, πολιτικών, συμβάσεων ή συμφωνιών επιχορηγήσεων κλπ και (4) για ελέγχους ορθότητας – την εξασφάλιση της κατανόησης των οικείων αρχών της ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Κατά την εφαρμογή των ελέγχων συμμόρφωσης, το ουσιώδες και επουσιώδες του σφάλματος καθορίζεται αφενός για τους σκοπούς του σχεδιασμού και της εκτίμησης τόσο των αποκτηθέντων στοιχείων όσο και των συνεπειών των διαπιστωθεισών περιπτώσεων μη συμμόρφωσης προς τους κανόνες νομιμότητας και, αφετέρου, για τους σκοπούς της καταγραφής των αποτελεσμάτων της ελεγκτικής εργασίας. Άλλα θέματα που μπορεί να θεωρούνται σημαντικά σε χαμηλότερο επίπεδο αξίας ή επίπτωσης από το γενικό ορισμό της σημαντικότητας περιλαμβάνουν: απάτη (δόλο), σκόπιμες παράνομες ενέργειες ή μη συμμόρφωση προς κανόνες νομιμότητας, λανθασμένη ή ανεπαρκής παροχή πληροφοριών προς τη διοίκηση, τον ελεγκτή ή τη νομοθετική εξουσία (απόκρυψη – συγκάλυψη), σκόπιμη αδιαφορία για την παρακολούθηση των αιτημάτων που απευθύνει η διοίκηση, αρμόδιες αρχές ή ελεγκτές, γεγονότα και συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν παρότι ήταν γνωστό ότι στερούνταν νομικής βάσης.

Ο έλεγχος συμμόρφωσης προς τους κανόνες νομιμότητας δεν μπορεί να παράσχει απόλυτη ασφάλεια ότι θα ανιχνευθούν όλες οι περιπτώσεις μη συμμόρφωσης προς τους κανόνες νομιμότητας. Οι διαδικασίες ελέγχου πρέπει να είναι ξεκάθαρα συνδεδεμένες με τους προσδιοριζόμενους κινδύνους.

Σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολη ή σχεδόν απαγορευτικά δαπανηρή η ανεύρεση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών στοιχείων, προκειμένου να αντληθούν συμπεράσματα. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα μπορεί να εξετάσουν τη σχέση μεταξύ του κόστους και του οφέλους από τη συγκέντρωση στοιχείων, καθώς επίσης τις επιπτώσεις που η έλλειψη επαρκών και κατάλληλων στοιχείων έχει στην επίτευξη των σκοπών του ελέγχου και στην έκθεση του ελεγκτή.

9. Υποψία Παράνομων Πράξεων, Συμπεριλαμβανομένης και της Απάτης ISSAI 4200

Αν και ο εντοπισμός παράνομων πράξεων, συμπεριλαμβανομένης της απάτης, δεν είναι ο κύριος σκοπός της διενέργειας ενός ελέγχου, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα περιλαμβάνουν τον κίνδυνο απάτης στις εκτιμήσεις τους, αναφορικά με την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου και παραμένουν σε εγρήγορση για ενδείξεις απάτης και λοιπών παράνομων πράξεων, κατά την εκτέλεση των εργασιών τους.

Κατά τη διενέργεια ελέγχων συμμόρφωσης, εάν οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα συναντήσουν περιπτώσεις που μπορεί να δημιουργούν υποψίες παράνομων πράξεων ή απάτης, επιδεικνύουν την προσήκουσα επαγγελματική φροντίδα και προσοχή, ώστε να μην παρεμποδίσουν ενδεχόμενες μελλοντικές νομικές ενέργειες ή έρευνες. Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα μπορούν να κοινοποιήσουν τις υποψίες τους στα κατάλληλα επίπεδα διοίκησης ή σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση και, στη συνέχεια, να παρακολουθούν την υπόθεση, προκειμένου να εξακριβώσουν ότι ελήφθησαν τα κατάλληλα μέτρα.

Λόγω των ενδογενών περιορισμών ενός ελέγχου, υπάρχει ένας αναπόφευκτος κίνδυνος ότι παράνομες πράξεις, συμπεριλαμβανομένης της απάτης, διαθοράς ή κλοπής, μπορεί να λάβουν χώρα και να μην εντοπιστούν από τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα. Η απάτη μπορεί να συνίσταται σε πράξεις σχεδιασμένες να αποκρύπτουν εσκεμμένα την ύπαρξή της. Μπορεί να υπάρχει συμπαιγνία μεταξύ της διοίκησης, των εργαζομένων ή τρίτων, ή παραποίηση εγγράφων.

Δεν αναμένεται από τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα να αναγνωρίζουν πλαστά δικαιολογητικά που συνοδεύουν αιτήσεις ιδιωτών, εκτός αν η πλαστογράφηση είναι εύλογα προφανής. Επιπρόσθετα, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα μπορεί να μην έχουν

ανακριτικές εξουσίες ή δικαιώματα πρόσβασης σε πρόσωπα ή οργανισμούς που υποβάλλουν τέτοιες αιτήσεις .

Ως μέρος του ελέγχου, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα εντοπίζουν και εκτιμούν τον κίνδυνο απάτης και συλλέγουν επαρκή κατάλληλα τεκμήρια σχετικά με τους εντοπισμένους κινδύνους απάτης, μέσω της εκτέλεσης κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών. Όταν έχει εντοπιστεί υποψία απάτης, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα προβαίνουν σε ενέργειες, ώστε να εξασφαλίσουν ότι ανταποκρίνονται με τον κατάλληλο τρόπο, βάσει της εκ του νόμου εντολής ελέγχου του Ανώτατου Ελεγκτικού Ιδρύματος και των ιδιαίτερων συνθηκών. Οι κίνδυνοι απάτης και οι εκτιμήσεις για το ουσιώδες μέγεθος (σημαντικότητα) αναφορικά με την απάτη εξετάζονται σε σχέση με το ευρύτερο πεδίο του ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Παραδείγματα τομέων και καταστάσεων συνήθως δυνάμενων να προκαλέσουν κινδύνους απάτης στο δημόσιο τομέα περιλαμβάνουν: (1) Επιχορηγήσεις και επιδόματα προς τρίτους, (2) Προμήθειες, (3) Ενάσκηση καθηκόντων και εξουσίας των δημόσιων λειτουργών, (4) Εσκεμμένο σφάλμα ή εσφαλμένη αποτύπωση αποτελεσμάτων ή πληροφοριών, (5) Ιδιωτικοποίηση κυβερνητικών φορέων, (6) Σχέσεις μεταξύ λειτουργών του δημόσιου τομέα ή φορέων. Μόνο ένα δικαστήριο μπορεί να κηρύξει μία συγκεκριμένη συναλλαγή ως παράνομη.

Παρόλο που οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα δεν καθορίζουν εάν μια παράνομη πράξη έχει λάβει χώρα, έχουν ευθύνη να εκτιμήσουν αν οι σχετικές συναλλαγές είναι σύμφωνες προς τους εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς. Οι συναλλαγές που εμπεριέχουν απάτη είναι, από τη φύση τους, μη νόμιμες. Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα μπορούν να αποφαίνονται ότι συναλλαγές που ενέχουν υποψία απάτης, η οποία δεν έχει ακόμη αποδειχθεί, τελούν εκτός του εφαρμοστέου νόμου. Εάν κατά τη διάρκεια του ελέγχου ανακύψει υποψία παράνομων πράξεων, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα, εφόσον το επιτρέπει ο νόμος, μπορούν να το αναφέρουν στα κατάλληλα επίπεδα διοίκησης και σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση. Σε αυτή την περίπτωση, επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση πιθανόν να είναι υπουργεία ή διοικητικές υπηρεσίες που λογοδοτούν σε ανώτερο επίπεδο.

Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα παρακολουθούν και διαπιστώνουν ότι η διοίκηση ή εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση έχουν λάβει τα κατάλληλα μέτρα για την αντιμετώπιση της ανωτέρω υποψίας, για παράδειγμα, αναφέροντας το περιστατικό στις αρμόδιες διωκτικές αρχές. Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα μπορούν, επίσης, να αναφέρουν απευθείας τέτοια περιστατικά στις αρμόδιες διωκτικές αρχές.

10. Ο Φάκελος με την Τεκμηρίωση του Ελέγχου ISSAI 1230/ISA 230

Σκοπός του ελεγκτή είναι να διαθέτει μια τεκμηρίωση τέτοια, που να του παρέχει επαρκή και κατάλληλη βάση για τα συμπεράσματα που περιλαμβάνονται στην έκθεσή του και, επιπλέον, επαρκή στοιχεία που να πείθουν ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εκτελέστηκε σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομοθετικές και κανονιστικές ρυθμίσεις.

Ο ελεγκτής πρέπει να διαθέτει επαρκή τεκμηρίωση του ελέγχου που θα επιτρέπει σε έναν έμπειρο ελεγκτή, χωρίς προηγούμενη επαφή με τον συγκεκριμένο έλεγχο, να κατανοήσει: Το είδος, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν, τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, σημαντικά ζητήματα που ανέκυψαν κατά τον έλεγχο, καθώς και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν για αυτά.

Κατά την τεκμηρίωση του είδους, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν, ο ελεγκτής πρέπει να καταγράψει: Τα προσδιοριστικά χαρακτηριστικά των συγκεκριμένων στοιχείων ή θεμάτων που ελέγχθηκαν, ποιος εκτέλεσε την ελεγκτική εργασία και την ημερομηνία που η εργασία αυτή ολοκληρώθηκε, καθώς και ποιος επισκόπησε την ελεγκτική εργασία που εκτελέστηκε, την ημερομηνία και την έκταση αυτής της επισκόπησης. Ο ελεγκτής πρέπει να τηρεί αρχείο για τις συζητήσεις που διεξήχθησαν με την ελεγχόμενη διοίκηση σχετικά με σημαντικά ζητήματα, το οποίο να περιλαμβάνει τη φύση των σημαντικών ζητημάτων που συζητήθηκαν, το πότε και με ποιόν έλαβε χώρα η συζήτηση.

Εάν ο ελεγκτής εντόπισε πληροφορίες που είναι ασυνεπείς, πρέπει να τεκμηριώνει πώς αντιμετώπισε αυτήν την ασυνέπεια. Εάν, σε εξαιρετικές περιστάσεις, ο ελεγκτής κρίνει απαραίτητο να παρεκκλίνει από μία σχετική απαίτηση ενός διεθνούς ελεγκτικού προτύπου, πρέπει να τεκμηριώσει πώς οι εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελέστηκαν συμβάλλουν στην επίτευξη του στόχου αυτής της απαίτησης, καθώς και τους λόγους της παρέκκλισης.

Ο ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώνει την τεκμηρίωση του ελέγχου σε ένα φάκελο ελέγχου και να ολοκληρώνει τη διοικητική διαδικασία της συγκέντρωσης του τελικού φακέλου ελέγχου εγκαίρως μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή. Εφόσον έχει ολοκληρωθεί η συγκέντρωση των στοιχείων του τελικού φακέλου ελέγχου, ο ελεγκτής δεν πρέπει να διαγράφει ή να απορρίπτει στοιχεία τεκμηρίωσης του ελέγχου

οποιασδήποτε μορφής πριν από το τέλος της περιόδου διατήρησής τους. Η τεκμηρίωση του ελέγχου μπορεί να καταγράφεται σε χαρτί ή σε ηλεκτρονικά ή άλλα μέσα.

Η τεκμηρίωση του ελέγχου περιλαμβάνει: προγράμματα ελέγχου, αναλύσεις, υπομνήματα επί θεμάτων, περιλήψεις σημαντικών ζητημάτων, επιστολές επιβεβαίωσης και έγγραφες διαβεβαιώσεις, καταλόγους ελέγχου και αλληλογραφία (συμπεριλαμβανομένης της ηλεκτρονικής) σχετικά με σημαντικά ζητήματα. Ο ελεγκτής μπορεί να συμπεριλάβει αποσπάσματα ή αντίγραφα αρχείων του φορέα, όπως σημαντικές και συγκεκριμένες συμβάσεις και συμφωνίες, ως μέρος της τεκμηρίωσης του ελέγχου. Αντιθέτως, δε χρειάζεται να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση του ελέγχου σχέδια φύλλων εργασίας και οικονομικών καταστάσεων που έχουν αντικατασταθεί, σημειώσεις που καταγράφουν ατελείς ή αρχικές σκέψεις, προγενέστερα αντίγραφα εγγράφων που έχουν διορθωθεί για τυπογραφικά ή άλλα λάθη και έγγραφα εις διπλούν. Δεν απαιτείται όπως ο ελεγκτής τεκμηριώνει κάθε θέμα που εξετάζει ή κάθε επαγγελματική κρίση που εκφέρει.

Σημαντικός παράγοντας που καθορίζει τη μορφή, το περιεχόμενο και την ποσότητα της τεκμηρίωσης του ελέγχου επί σημαντικών ζητημάτων είναι η ευρύτητα του περιθωρίου εκτιμήσεως, του οποίου έκανε χρήση ο ελεγκτής κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας καθώς και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτής. Η τεκμηρίωση των επαγγελματικών κρίσεων που εξέφερε ο ελεγκτής συμβάλλει στην επεξήγηση των συμπερασμάτων του ελεγκτή και την ενίσχυση της ποιότητας της κρίσης του.

5.4.3 Τα αποτελέσματα των ελέγχων του Ελεγκτικού Συνεδρίου βάσει των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων¹²²

5.4.3.1. Ο δημοσιονομικός έλεγχος του Δήμου Αγίου Δημητρίου χρήσης 2011

Το Ελεγκτικό Συνέδριο διενήργησε δημοσιονομικό έλεγχο στο Δήμο Αγίου Δημητρίου Αττικής κατά το έτος 2013. Οι βασικοί στόχοι του ελέγχου ήταν η εκτίμηση της πληρότητας των εσόδων του Δήμου για την χρήση του 2011, της αξιοπιστίας των λογαριασμών των εσόδων και των απαιτήσεων, της νομιμότητας και κανονικότητας των υποκείμενων συναλλαγών καθώς και του σχεδιασμού, της ύπαρξης και λειτουργίας των εσωτερικών δικλίδων (internal control) της διαδικασίας των εσόδων.

Η έκθεση απευθύνθηκε στη Διοίκηση του Δήμου και στους εμπλεκόμενους με την τοπική αυτοδιοίκηση φορείς: Υπουργείο Εσωτερικών, Υπουργείο Οικονομικών και Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας. Το βασικό συμπέρασμα του ελέγχου ήταν η σημαντική απώλεια εσόδων του Δήμου, ως απόρροια εγγενών αδυναμιών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου – εσωτερικών δικλίδων, των διαδικασιών οικονομικής πληροφόρησης και κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και του πλαισίου δημόσιας διακυβέρνησης.

Τα συμπεράσματα του ελέγχου συνοψίστηκαν σε τρεις βασικές ενότητες: 1) Πλαίσιο εσωτερικών δικλίδων, 2) Οικονομική Πληροφόρηση και 3) Δημόσια Διακυβέρνηση

Ενότητα 1-Πλαίσιο εσωτερικών δικλίδων

Ως προς την πρώτη ενότητα διαπιστώθηκε ότι οι δυσλειτουργίες στις εσωτερικές δικλίδες, κυρίως λόγω έλλειψης διαδικασιών, συντείνουν στην αδυναμία προσδιορισμού της δυνητικής βάσης υπολογισμού των εσόδων του Δήμου. Περαιτέρω, η έλλειψη συστηματικής διαδικασίας παρακολούθησης των οφειλών των υπόχρεων θέτει σε κίνδυνο το παρεχόμενο επίπεδο υπηρεσιών και υποδομών, καθώς και την ανάληψη νέων πρωτοβουλιών για την κάλυψη των αναγκών των πολιτών.

¹²² Τα στοιχεία που παρατίθενται στην εν λόγω ενότητα διατίθενται αναλυτικά στην επίσημη ιστοσελίδα του Ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου www.elsyn.gr (πρόσβαση 15.7.2016). Για τις ανάγκες της παρούσας μελέτης παρατίθενται συνοπτικά οι έλεγχοι που πραγματοποιήθηκαν σε τρεις από τους δώδεκα φορείς στους οποίους διενεργήθηκαν στοχευμένοι έλεγχοι βάσει των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων

Ενότητα 2-Οικονομική πληροφόρηση

Σε σχέση με τη δεύτερη ενότητα διαπιστώθηκε ότι το υπάρχον σύστημα εσωτερικών δικλίδων (internal control) για την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων δεν πληροί τους θεμελιώδεις σκοπούς του, δηλαδή δεν διασφαλίζει ότι όλες οι οικονομικές συναλλαγές καταχωρούνται ορθά και ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται με ακρίβεια.

Ο Δήμος, όπως άλλωστε όλοι οι Ο.Τ.Α., βασίζεται, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για τη σύνταξη του Προϋπολογισμού και Απολογισμού του. Αυτό σημαίνει ότι όλα τα πρωτογενή στοιχεία καταχωρούνται στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (Λογιστικό των Ο.Τ.Α.) σε ταμειακή βάση. Παράλληλα, η διπλογραφική λογιστική μέθοδος (Γενική Λογιστική) λειτουργεί μέσω μηχανογραφικής γέφυρας, η οποία δεν ενημερώνεται εγκαίρως και επίσης απαιτεί την καταχώρηση διορθωτικών εγγραφών.

Η χρήση του απλογραφικού συστήματος δημιουργεί προβλήματα στην προετοιμασία και κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων, ενώ δεν μπορεί να αποτελέσει αποτελεσματικό εργαλείο για την άσκηση διοίκησης, προγραμματισμού και παρακολούθησης των δραστηριοτήτων του Δήμου.

Όλες οι κατηγορίες εσόδων, με εξαίρεση εκείνες που βεβαιώνονται με χρηματικούς καταλόγους, καταχωρούνται και εμφανίζονται στη Λογιστική, όταν εισπράττονται και όχι όταν αυτές καθίστανται δεδουλευμένες. Επιπλέον, η διαδικασία συμφωνίας μεταξύ του απλογραφικού συστήματος και του διπλογραφικού συστήματος δεν πραγματοποιείται σε αναλυτική βάση ανά λογαριασμό, με αποτέλεσμα να εντοπίζονται διαφορές μεταξύ των δύο λογιστικών συστημάτων (διαφορές σε υπολογαριασμούς εσόδων και στα υπόλοιπα έναρξης και λήξης χρεωστών). Οι διαφορές αυτές οφείλονται είτε σε λανθασμένες καταχωρήσεις είτε σε λανθασμένη διασύνδεση των δύο συστημάτων.

Τέλος, ο έλεγχος εντόπισε μια σειρά αδυναμιών στο εσωτερικό σύστημα δικλίδων του Προϋπολογισμού. Ο Δήμος δεν έχει υιοθετήσει σύστημα παρακολούθησης των λειτουργιών του, μέσω του καθορισμού στόχων και αντικειμενικών σκοπών για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας του φορέα. Ως εκ τούτου διαπιστώθηκε ότι η έλλειψη εσωτερικών δικλίδων στην κατάρτιση του προϋπολογισμού προκαλεί πρόβλημα στη λειτουργία του Δήμου και συγκεκριμένα: α) η Διοίκηση δεν αξιοποιεί το σημαντικό αυτό

εργαλείο για την εκπόνηση προγραμμάτων που στοχεύουν στην χάραξη στρατηγικής στο Δήμο, καθώς και στην επίτευξη των στόχων κάθε τμήματος ή διαδικασίας, β) δεν υπάρχει ένα ολοκληρωμένο σύστημα για την προώθηση του συντονισμού και της επικοινωνίας των υπηρεσιών του Δήμου, γ) οι τομείς αρμοδιότητας δεν είναι σαφώς καθορισμένοι και άτομα σε θέσεις ευθύνης δεν μεριμνούν για την επίτευξη των συγκεκριμένων προϋπολογισμένων στόχων για τους τομείς ευθύνης τους, δ) η αξιολόγηση της απόδοσης (ανάλυση αποκλίσεων) δεν έχει καθιερωθεί συστηματικά, με αποτέλεσμα συγκρίσεις μεταξύ πραγματοποιηθέντων και προϋπολογισθέντων στόχων να μην αναλύονται και οι αποκλίσεις να μην αιτιολογούνται με διαχωρισμό μεταξύ ελαστικών (ελεγχόμενων) και ανελαστικών (μη ελεγχόμενων) παραγόντων, ε) δεν μπορεί να υπάρξει αποτελεσματικός σχεδιασμός διορθωτικών ενεργειών μόλις εντοπισθούν αρνητικές αποκλίσεις, στ) δεν παρέχονται κίνητρα στους υπαλλήλους με τη συμμετοχή τους στο σχεδιασμό των στόχων, ζ) δεν μπορεί να βελτιστοποιηθεί η κατανομή των περιορισμένων πόρων και η) δεν αξιοποιείται αποτελεσματικά ο διοικητικός χρόνος.

Ενότητα 3-Δημόσια Διακυβέρνηση

Σε σχέση με την τρίτη ενότητα, διαπιστώθηκε ότι ο βασικός στόχος του Δήμου για την επίτευξη μακροπρόθεσμης αποτελεσματικότητας δεν μπορεί να επιτευχθεί χωρίς την εφαρμογή μιας κατάλληλα σχεδιασμένης στρατηγικής επικοινωνίας, δεδομένου ότι ο Δήμος δεν έχει αναπτύξει αποτελεσματικό επικοινωνιακό πλαίσιο με δημότες και εμπλεκόμενους φορείς. Επιπροσθέτως, η εξάρτηση στην καλή προαίρεση των υπόχρεων οφειλετών (οίκοθεν βεβαίωση) και όχι η συστηματική βεβαίωση των εσόδων και η δημιουργία χρηματικών καταλόγων, δεν διασφαλίζει την πληρότητα τους, ενώ οδηγεί σε άνιση φορολογική μεταχείριση των οφειλετών. Το στρατηγικό όραμα και η ύπαρξη στόχων είναι βασικά συστατικά για την επιτυχή διοίκηση του Δήμου, καθώς επηρεάζουν το μακροπρόθεσμο αναπτυξιακό σχεδιασμό του. Ο Δήμος διαθέτει μεν Επιχειρησιακό Σχέδιο με συγκεκριμένο περιεχόμενο, δεν διαθέτει όμως, ένα ικανό σύστημα ενδοεπιχειρησιακού σχεδιασμού και διαχείρισης που να περιλαμβάνει τα κατάλληλα εργαλεία και πληροφορίες για την επίτευξη των στόχων του.

Ένα εξίσου σημαντικό ζήτημα είναι η απουσία στρατηγικής ενίσχυσης των εσόδων, ως βασικού πυλώνα για την αντιμετώπιση των διαρθρωτικών αδυναμιών για την αναγνώριση και είσπραξή τους. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί η απουσία πολιτικών παρακολούθησης και εκτίμησης κινδύνων στις οικονομικές δραστηριότητες του Δήμου,

αλλά και η αδυναμία αναγνώρισης εκείνων των παραγόντων που θα μπορούσαν να αποτελέσουν τροχοπέδη στη διαχείριση των στόχων και της αποστολής του Δήμου.

Όσον αφορά στην επικοινωνία του Δήμου με τους πολίτες, προέκυψε ότι δεν υφίσταται ισχυρή επικοινωνιακή στρατηγική, ως βασικό στοιχείο οικοδόμησης της μακροπρόθεσμης αποτελεσματικότητας του Δήμου. Μόνο μέσω της επικοινωνίας δύναται να διατυπωθούν με ξεκάθαρο τρόπο οι προσδοκίες τόσο του Δήμου, όσο και των εξυπηρετούμενων πολιτών, καθώς και να γίνουν αυτές κατανοητές από όλα τα εμπλεκόμενα μέρη.

Τα κυριότερα ζητήματα στο πεδίο της άμεσης επικοινωνίας μεταξύ αρμοδίων για τα έσοδα Δημοτικών Υπηρεσιών με τους υπόχρεους πολίτες σχετίζονται με: α) την ελλιπή διαχείριση των σχέσεων με τους πολίτες, περιορίζοντας την πληροφόρηση που δύναται να αντλήσει ο Δήμος από αυτούς κατά την παροχή υπηρεσιών και την είσπραξη εσόδων, β) την ανυπαρξία δομής διαχείρισης ποιότητας, μέσω της οποίας θα μπορούσαν να εξασφαλίζονται τόσο το πρότυπο επίπεδο παροχής υπηρεσιών, όσο επίσης και οι υποχρεώσεις των πολιτών και γ) την έλλειψη πληροφόρησης των πολιτών λόγω της υιοθέτησης από το Δήμο ανεπαρκών επικοινωνιακών εργαλείων και μεθόδων.

Επίσης, ο Δήμος δεν έχει αναπτύξει εποικοδομητικές σχέσεις με τρίτους φορείς, με αποτέλεσμα να μη συλλέγονται σημαντικές πληροφορίες που θα μπορούσαν να διασφαλίσουν την πληρότητα των εσόδων και την επιτάχυνση της βεβαίωσης και είσπραξής τους. Συγκεκριμένα, ο Δήμος δεν έχει προβεί σε επαρκείς ενέργειες για να έγκαιρη ανάκτηση από τις φορολογικές αρχές των πλήρων στοιχείων (πχ. διασταύρωση πινακίδων κυκλοφορίας αυτοκινήτων, ακαθάριστο εισόδημα από επιχειρήσεις εστίασης κτλ.), ή την άντληση στοιχείων από τη Δ.Ε.Η. (πχ. μετρητές ηλεκτρικού ρεύματος των υπόχρεων καθώς και τετραγωνικά μέτρα ακινήτων). Το κυριότερο πρόβλημα του Δήμου αποτελεί η μη ανάληψη ολοκληρωμένων ενεργειών για την επικοινωνία, ανάκτηση και επαλήθευση στοιχείων από τρίτους. Ο έλεγχος διαπίστωσε καθυστερήσεις τόσο στην αποστολή αιτημάτων από το Δήμο για τη λήψη στοιχείων από τους αρμόδιους φορείς, όσο και στην έγκαιρη ανταπόκριση των τελευταίων. Επιπροσθέτως, παρατηρήθηκε αναποτελεσματική διαχείριση της πληροφόρησης εξαιτίας της έλλειψης εγκυρότητας και αξιοπιστίας των ληφθέντων δεδομένων.

Επιπρόσθετα, οι εφαρμοζόμενες από το Δήμο, πολιτικές και πρακτικές για τη βεβαίωση και την είσπραξη των εσόδων του έχουν οδηγήσει στη δημιουργία δύο διακριτών κατηγοριών υπόχρεων: α) τους συνεπείς και νομοταγείς που εξοφλούν τις υποχρεώσεις τους εγκαίρως και β) τους μη συνεπείς που ενδεχομένως λόγω της απουσίας συστημικής παρακολούθησης και είσπραξης ληξιπρόθεσμων οφειλών τους από την πλευρά του Δήμου, δεν αντιμετωπίζουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις. Η μη ενιαία αντιμετώπιση των υπόχρεων δημιουργεί σοβαρά προβλήματα στη λήψη μέτρων αναφορικά με την είσπραξη εσόδων (πχ. την εντατικοποίηση των προσπαθειών αύξησης των ιδίων εσόδων). Επίσης, οι υπηρεσίες του Δήμου δεν προβαίνουν στις απαραίτητες εκείνες ενέργειες για την είσπραξη εσόδων, προκειμένου να διασφαλιστεί η διαδικασία αναγνώρισης εσόδων μέσω χρηματικών καταλόγων, καθώς και η έγκαιρη αποστολή ενημερωτικών σημειωμάτων στους υπόχρεους. Τέλος, το ασαφές νομοθετικό πλαίσιο μπορεί να προκαλέσει προβλήματα στην είσπραξη εσόδων, στον προσδιορισμό του αρμόδιου Δήμου για την βεβαίωση και είσπραξη οφειλών.

Από τα ευρήματα του ελέγχου κρίθηκε ότι ήταν απαραίτητο να ληφθούν σημαντικά μέτρα για τη διασφάλιση της πληρότητας των εσόδων. Μολονότι ο έλεγχος επικεντρώθηκε στις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την πληρότητα των εσόδων, εντοπίστηκαν ορισμένα γενικά ζητήματα διακυβέρνησης στα οποία ήταν αναγκαίο να επέλθουν βελτιώσεις. Οι βελτιώσεις αυτές αφορούν σε κάθε πτυχή της διακυβέρνησης, όπως τη δομή και την οργάνωση του Δήμου, το σύστημα διεύθυνσης (στοχοθεσία του φορέα), τη διαχείριση (εσωτερικές δικλίδες), τη λογοδοσία, τον εξωτερικό έλεγχο και την εποπτεία. Ειδικότερα η ομάδα ελέγχου πρότεινε:¹²³

- Την προώθηση της συνεργασίας μεταξύ των Ο.Τ.Α. και της Κεντρικής Κυβέρνησης, προκειμένου επιτευχθεί μια αποδοτική και αποτελεσματική δημόσια διακυβέρνηση.
- Την επιτάχυνση των διαδικασιών για την απλούστευση των νομικών και κανονιστικών διατάξεων, την προώθηση της συνεργασίας των δημοσίων υπηρεσιών, τη δημιουργία Τμημάτων Εσωτερικού Ελέγχου στους Ο.Τ.Α. και την ενεργοποίηση του ρόλου του Ελεγκτή Νομιμότητας.
- Την ανάληψη πρωτοβουλιών από την Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας (Κ.Ε.Δ.Ε.) για την εκπαίδευση του προσωπικού των Δήμων και τη μέριμνα για την παροχή των απαιτούμενων δεδομένων από το Διαχειριστή Ελληνικού Δικτύου Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας (Δ.Ε.Δ.Δ.Η.Ε.)

¹²³ Βλ. Πρακτικά 4^{ης} Γεν. Συν/σης/30.3.2016 Ολομέλειας Ε.Σ.

Από την πλευρά των εμπλεκομένων (Δήμος, Υπουργείο Οικονομικών, Υπουργείο Εσωτερικών, Κ.Ε.Δ.Ε.), οι απαντήσεις τους αναφορικά με την αποδοχή των συστάσεων αφορούσαν σε σημαντικές δεσμεύσεις, προτάσεις και αναγνώριση αδυναμιών.

5.4.3.2. Ο δημοσιονομικός έλεγχος των διαδικασιών προμηθειών και της διαχείρισης αποθεμάτων του Γενικού Νοσοκομείου Αττικής, «Ιπποκράτειο»

Κατά τη διάρκεια του εν λόγω ελέγχου, η οικεία ομάδα ελέγχου, η οποία συγκροτήθηκε με την αρ. 634/60997/12.11.2012 απόφαση Προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, προέβη στη διενέργεια δημοσιονομικού ελέγχου και ελέγχου συμμόρφωσης στο Γενικό Νοσοκομείο Αθηνών «Ιπποκράτειο» για τη χρήση 2011. Το ΕΣ διερεύνησε κατά πόσον η διαχείριση του νοσοκομείου είναι σύμφωνη με την κείμενη νομοθεσία και με τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διακυβέρνησης. Ο έλεγχος επικεντρώθηκε στη λογοδοσία, στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο. Ειδικότερα, το ΕΣ διερεύνησε το σύστημα προμηθειών του νοσοκομείου, τη διαχείριση των αποθεμάτων, καθώς και την επίδρασή τους στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο έλεγχος αξιολόγησε το πλαίσιο διαχείρισης εσωτερικών δικλίδων (internal control) και την αποτελεσματικότητα λειτουργίας του. Ως εκ τούτου, αξιολογήθηκαν ο σχεδιασμός, η ύπαρξη και η λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων (internal control) που σχετίζονται με τις προμήθειες και τη διαχείριση των αποθεμάτων καθώς και τη δημοσιονομική διαχείριση σε γενικό επίπεδο. Σημαντικό μέρος του ελέγχου αποτέλεσαν επίσης η αξιοπιστία των λογαριασμών που σχετίζονται με τις προμήθειες και τη διαχείριση των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις του οικονομικού έτους 2011, η συμμόρφωσή τους με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και η νομιμότητα και κανονικότητα των σχετικών συναλλαγών.

Συνολικά, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει αβεβαιότητα όσον αφορά την κατάλληλη διαχείριση των διαδικασιών προμηθειών καθώς και τη διαφύλαξη της περιουσιακής κατάστασης. Προέκυψε ότι οι αναποτελεσματικές διαδικασίες εσωτερικών δικλίδων (internal control) που σχετίζονται με τις προμήθειες και τη διαχείριση των αποθεμάτων οδηγούν σε κινδύνους που αφορούν στη νομιμότητα, την

κανονικότητα, την εσφαλμένη λογιστική παρακολούθηση και, τελικά στην αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών του νοσοκομείου.

Τα ανωτέρω προέκυψαν από τις ακόλουθες επιμέρους διαπιστώσεις:

- Αναποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων (internal control) που σχετίζονται με τις δημόσιες συμβάσεις προμηθειών, η οποία οδηγεί σε κίνδυνο μη υλοποίησης των αντικειμενικών στόχων λειτουργίας του νοσοκομείου
- Αδυναμία ως προς τη λογιστική παρακολούθηση των αγορών και των σχετικών συναλλαγών με επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις
- Ανεπαρκής διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων με αποτέλεσμα να αυξάνεται ο κίνδυνος απώλειας της περιουσίας του νοσοκομείου
- Αδυναμία ως προς την τήρηση των κανόνων της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης η οποία διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην ανεπάρκεια των διαδικασιών σύναψης συμβάσεων και δύνανται να οδηγήσει σε αναποτελεσματικές και πρόσθετες δαπάνες (σπατάλες) καθώς και στην παροχή μη κατάλληλων δημοσίων υπηρεσιών.

Ενόψει και του ότι τα διεθνώς αναπτυγμένα πρότυπα διακυβέρνησης και εσωτερικών δικλίδων αποτελούν χρήσιμα εργαλεία για την αντιμετώπιση των ανωτέρω προβλημάτων, το ΕΣ προέβη στις κατωτέρω συστάσεις προς το φορέα:

- Η διοίκηση του νοσοκομείου πρέπει να βελτιώσει την ποιότητα των διαδικασιών εσωτερικών δικλίδων, συμβάλλοντας έτσι στην επίτευξη μιας χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης
- Η διοίκηση του νοσοκομείου πρέπει να ενισχύσει τις λογιστικές διαδικασίες και τους διαύλους επικοινωνίας μεταξύ των διαφόρων Διευθύνσεων και του Οικονομικού Τμήματος.
- Το νοσοκομείο πρέπει να λάβει τα κατάλληλα μέτρα ασφαλείας για την αποφυγή απώλειας, κλοπής ή φθοράς της περιουσίας του (πάγια, αποθέματα, φάρμακα) καθώς και να παρακολουθεί τις παρακαταθήκες. Επίσης, οι διαδικασίες διενέργειας της απογραφής θα πρέπει να διατυπωθούν επισήμως.

Το ΕΣ υπέβαλε τα ευρήματα στη διοίκηση του νοσοκομείου, η οποία συμφώνησε με τις προαναφερόμενες συστάσεις και ευρήματα και εμφανίστηκε πρόθυμη να ενισχύσει τη διαχείριση του συστήματος δικλίδων (internal control).

Περαιτέρω το ΕΣ προέβη κατόπιν του εν λόγω ελέγχου σε συστάσεις και προς τους άλλους εμπλεκόμενους φορείς του Εθνικού Συστήματος Υγείας (Ε.Σ.Υ.):

Ειδικότερα πρότεινε στο Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, όπως προβεί σε κωδικοποίηση και απλούστευση της σχετικής νομοθεσίας, σε εκσυγχρονισμό των οργανισμών των νοσοκομείων, στην εφαρμογή του συστήματος διοίκησης μέσω στόχων (καθορισμός στόχων και αξιολόγηση του προσωπικού σύμφωνα με τους τιθέμενους στόχους). Προς την Επιτροπή Προμηθειών Υγείας (Ε.Π.Υ.) συστήθηκε η δημιουργία ενός ενιαίου συστήματος κωδικοποίησης για όλα τα υγειονομικά υλικά και φάρμακα. Προκειμένου να εξασφαλισθούν συνθήκες θεμιτού ανταγωνισμού, προτάθηκε η δημιουργία ενός συστήματος τυποποιημένων τεχνικών χαρακτηριστικών ανά είδος, καθώς και η αξιολόγηση της ποιότητας των προμηθευτών με σκοπό τη δημιουργία ενός Μητρώου Προμηθευτών, με στόχο την επίτευξη καλύτερης αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των προμηθευόμενων υλικών και φαρμάκων. Τέλος να σημειωθεί ότι οι εν λόγω προτάσεις έγιναν αποδεκτές από τους αρμόδιους φορείς δεδομένου ότι θεωρήθηκαν μείζονος σημασίας για τη βελτίωση και την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου της εφοδιαστικής αλυσίδας των Νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ.

5.4.3.3. Ο έλεγχος Εσωτερικών Δικλίδων στα Επιδόματα Τακτικής Ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, κατά το έτος 2014, διενήργησε έλεγχο στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων των επιδομάτων τακτικής ανεργίας που χορηγούνται από τον Ο.Α.Ε.Δ. Ειδικότερα, αξιολογήθηκαν οι διαδικασίες που διέπουν τα στάδια υποβολής της αίτησης, ελέγχου των προϋποθέσεων, έγκρισης της υπαγωγής, επανελέγχου των κριτηρίων επιλεξιμότητας και καταβολής των επιδομάτων, τη διαχείριση των αχρεωστήτως καταβληθεισών παροχών, τη διεκπεραίωση των σχετικών ενστάσεων, καθώς επίσης αξιολογήθηκε και το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.), το οποίο εξυπηρετεί και υποστηρίζει τις ανωτέρω διαδικασίες. Ο έλεγχος επικεντρώθηκε στα επιδόματα τακτικής ανεργίας που καταβλήθηκαν από τον Ο.Α.Ε.Δ. εντός του οικονομικού έτους 2013. Στο πεδίο του δεν συμπεριελήφθη η εξακρίβωση των αντίστοιχων μεγεθών στις οικονομικές καταστάσεις, δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν ήταν οικονομικός.

Ο έλεγχος ανέδειξε αδυναμίες και ελλείψεις στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων, που σε κάποιες περιπτώσεις κρίθηκαν ιδιαίτερα σοβαρές, αφενός μεν λόγω του κινδύνου

σπατάλης, παρατυπιών και καταχρηστικών πράξεων που ενέχουν, αφετέρου δε λόγω του κινδύνου μη επαρκούς επίτευξης του στόχου ανεύρεσης εργασίας στους ανέργους.

Οι κύριες συστάσεις της ομάδας ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου προς τον Ο.Α.Ε.Δ., οι οποίες βασίστηκαν στα συμπεράσματα που προέκυψαν κατά την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων του φορέα, ήταν, μεταξύ άλλων, οι κάτωθι:

- Αυστηρή τήρηση του διαχωρισμού καθηκόντων των υπαλλήλων αναφορικά με την καταγραφή, επεξεργασία, έλεγχο, έγκριση και εποπτεία κατά τα στάδια χορήγησης επιδόματος τακτικής ανεργίας, με ιδιαίτερη έμφαση στα δικαιώματα των χρηστών του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος
- Δημιουργία νέων διεπαφών του Ο.Π.Σ. με άλλα Πληροφοριακά Συστήματα του Δημόσιου Τομέα (ΓΓΠΣ, ΗΔΙΚΑ, ΠΕΣΥ, Δήμοι κ.α.), καθώς και η επέκταση των υφιστάμενων συνεργασιών (ΙΚΑ, ΣΕΠΕ, Υπ. Εσωτερικών) προκειμένου να επαληθεύεται με άμεσο, αξιόπιστο και ασφαλή τρόπο η επιλεξιμότητα των επιδοτούμενων
- Δημιουργία ολοκληρωμένων αναφορών παρακολούθησης των αχρεωστήτως καταβληθεισών παροχών με στόχο την εφαρμογή σχεδίου εντατικοποίησης είσπραξής τους.
 - Εφαρμογή διεθνών προδιαγραφών ασφαλείας όσον αφορά στην πρόσβαση και στη διαρκή εποπτεία των τερματικών

Η Διοίκηση του Ο.Α.Ε.Δ. συμφώνησε με τα ευρήματα και τις συστάσεις του ελέγχου και προσδιόρισε τις ενέργειες, στις οποίες δεσμεύτηκε να προβεί, θέτοντας παράλληλα και χρονοδιάγραμμα υλοποίησής τους.

6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από την προηγηθείσα ανάλυση και τους προβληματισμούς που παρατέθηκαν κοινή διαπίστωση αποτελεί το γεγονός ότι ο δημοσιονομικός έλεγχος στην Ελλάδα και ειδικά ο δικαστικός δημοσιονομικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, βρίσκεται σε ένα καθοριστικό σημείο όπου το περιεχόμενο και η φιλοσοφία του αλλάζουν. Μέχρι πρόσφατα ο δημοσιονομικός έλεγχος αποσκοπούσε στον έλεγχο των δημοσίων λογαριασμών και τον καταλογισμό των ελλειμμάτων, καθώς και στον έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας της δαπάνης, ενώ το βασικό ζητούμενο του Ελεγκτικού

Συνεδρίου ήταν η διασφάλιση της νόμιμης διαχείρισης του δημοσίου χρήματος από την πολιτική εξουσία κατά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού και τη διάθεση των πιστώσεων λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών.

Με δεδομένο ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν αποτελεί σύγχρονο δημιούργημα, καθώς έχει συνδέσει τη δράση του με τη νεότερη ιστορία του ελληνικού κράτους δια της συνεχούς παρουσίας του στον έλεγχο των δημοσίων οικονομικών, συνιστά θεσμό με πολύχρονη εμπειρία και τεχνογνωσία στον τομέα του δημοσιονομικού ελέγχου. Την ίδια στιγμή η λειτουργική του ανεξαρτησία και η συνταγματική κατοχύρωση του ελέγχου που ασκεί παρέχουν τα εχέγγυα για την ανάδειξή του σε θεματοφύλακα της ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης και κατ' επέκταση της δημοκρατικής πολιτείας.

Ωστόσο σήμερα τα μεγάλα δημοσιονομικά ελλείμματα ανέδειξαν πλείστες ανεπάρκειες και τρωτά σημεία του υφιστάμενου συστήματος ελέγχου, το οποίο δε φαίνεται πλέον να ανταποκρίνεται έγκαιρα στις διεθνείς εξελίξεις οι οποίες επιτάσσουν τη μετάβαση της δημόσιας ελεγκτικής από το στάδιο του ελέγχου της ακρίβειας των λογαριασμών και της τήρησης της αρχής της νομιμότητας και κανονικότητας της δημόσιας δαπάνης, στον έλεγχο της τήρησης της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και πρωτίστως στην ορθή αποτύπωση του κόστους και οφέλους της εκάστοτε ασκούμενης δημοσιονομικής πολιτικής.

Είναι φανερό ότι στο σύγχρονο διεθνές δημοσιονομικό περιβάλλον της οικονομικής κρίσης, η παραδοσιακή μορφή του προληπτικού και κατασταλτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών σταδιακά εγκαταλείπεται, καθώς αναδεικνύονται και άλλες προτεραιότητες στη διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Έτσι, τα σύγχρονα δημοσιονομικά προβλήματα δεν είναι μόνο η νόμιμη ή μη νόμιμη δαπάνη αλλά και η δαπάνη που ενώ είναι νόμιμη αποτελεί ουσιαστικά σπατάλη του δημοσίου χρήματος, ενώ ταυτόχρονα εξίσου σημαντική με τη νομιμότητα θεωρείται πλέον η μεγιστοποίηση του οφέλους από την κρατική δράση με παράλληλη ελαχιστοποίηση του σχετικού κόστους. Οι ορίζοντες του παραδοσιακού δημοσιονομικού ελέγχου διευρύνονται, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στο Κοινοβούλιο και δια αυτού στον κάθε πολίτη να πληροφορηθεί το πώς ασκήθηκε εν τοις πράγμασι η εκάστοτε δημοσιονομική πολιτική και τι χρειάζεται να γίνει για να θεραπευτούν οι πλημμέλειες της δημοσιονομικής διαχείρισης και να ληφθούν εγκαίρως οι κατάλληλες αποφάσεις.

Στο επίπεδο της εκτελεστικής εξουσίας προωθείται η μεταβίβαση σημαντικού μέρους της δημοσιονομικής ευθύνης από τον εξωτερικό ελεγκτή στο εσωτερικό τους κράτους.

Παράλληλα το κεντρικό εργαλείο κατανομής και διαχείρισης του δημόσιου χρήματος, ο προϋπολογισμός προσαρμόζεται στις νέες διεθνείς επιταγές όπου η αντίληψη περί προϋπολογισμού στηρίζεται στην αντικατάσταση των πιστώσεων λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών από πιστώσεις επίτευξης στόχων μέσω προγραμμάτων.

Στο πλαίσιο αυτό και η ελεγκτική μεθοδολογία που χρησιμοποιείται αλλάζει καθώς διαμορφώνονται σταθεροί και διεθνώς αποδεκτοί κανόνες προς διενέργεια του ελεγκτικού έργου. Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα του INTOSAI, όπως αναλύθηκαν στην παρούσα εργασία, αν και δεν έχουν ως κώδικας ρυθμίσεων νομική δεσμευτικότητα για τους κατ' ιδίαν ελεγκτικούς θεσμούς ωστόσο πιστοποιούν τη διεθνή αξιοπιστία του δημοσιονομικού ελέγχου της χώρας που τα χρησιμοποιεί εξασφαλίζοντας την τήρηση μιας διεθνούς αντίληψης για την ποιότητα του ελέγχου.

Στη χώρα μας, όπου η εξυγίανση των δημοσίων οικονομικών αποτελεί ανειλημμένη υποχρέωση του προγράμματος δημοσιονομικής προσαρμογής, το στοίχημα της προσαρμογής σε αυτές τις διεθνείς εξελίξεις είναι σημαντικό. Ιδιαίτερα μάλιστα επιτακτική καθίσταται η ανάγκη για χρηστή δημοσιονομική διαχείριση των περιορισμένων πόρων και ταυτόχρονα για λογοδοσία των κυβερνήσεων κατά την άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής. Ως εκ τούτου και το Ελεγκτικό Συνέδριο ως ανεξάρτητος εξωτερικός ελεγκτής των δημοσίων δαπανών καλείται να ανταποκριθεί στο ρόλο του ως βασικού δρώντα στον κύκλο της λογοδοσίας και να αναδειχθεί σε ένα σύγχρονο ισχυρό μηχανισμό στήριξης των πυλώνων της καλής διακυβέρνησης.

Όπως προκύπτει όμως από τη μελέτη που προηγήθηκε, ειδικά στην Ελλάδα η προσαρμογή στις διεθνείς εξελίξεις πραγματοποιείται με τέτοιο ρυθμό που τίθενται τελικά εν αμφιβόλω εάν η άσκηση του δημοσιονομικού ελέγχου θα χαρακτηρίζεται σύγχρονη κατά το χρονικό σημείο πλήρους εφαρμογής των καινοτόμων σήμερα ελεγκτικών μεθόδων. Μάλιστα παρά το γεγονός ότι σε επίπεδο νομοθετικού πλαισίου έχουν εισαχθεί οι έννοιες των διεθνών ελεγκτικών προτύπων και της αξιολόγησης της απόδοσης με βάση την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης (οικονομικότητα, αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα), η υλοποίηση των οριζόμενων βρίσκεται ακόμη σε πρώιμο στάδιο.

Ειδικά για το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο προκύπτει ότι μόλις πολύ πρόσφατα αποπειράται να εκσυγχρονίσει το ελεγκτικό του έργο δια της εγκατάλειψης του προληπτικού ελέγχου των κρατικών δαπανών, της εκπόνησης και εφαρμογής ετήσιου προγράμματος ελέγχου και τη διενέργεια των ελέγχων απόδοσης και ελέγχου συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Οργανισμού του και τα ελεγκτικά πρότυπα

του INTOSAI. Την ίδια στιγμή και στο επίπεδο των σχέσεων του με το Κοινοβούλιο ως όργανο που ελέγχει και απαλλάσσει την Κυβέρνηση από τις ευθύνες της άσκησης της εκάστοτε δημοσιονομικής διαχείρισης, η παρούσα μελέτη ανέδειξε την ύπαρξη ενός τυπικού διαλόγου μεταξύ του Ελεγκτικού Συνεδρίου και της Βουλής υπό τη μορφή υποβολής δημοσίων εκθέσεων.

Βέβαια η καθυστέρηση στη μετάβαση από την παραδοσιακή μορφή δημοσιονομικού ελέγχου στη νέα δεν παρίσταται ανασιτολόγητη καθώς από την ανάλυση που προηγήθηκε γεννώνται πλείστοι προβληματισμοί τόσο σε πρακτικό όσο και σε θεσμικό επίπεδο τη στιγμή που αντίθετες απόψεις υιοθετούνται σχετικά με την αποτελεσματικότητα των νέων μορφών κατάρτισης του προϋπολογισμού και των νέων ελεγκτικών τεχνικών.

Επί παραδείγματι, σε πρακτικό επίπεδο, προβληματισμός γεννάται από την αύξηση των ανελαστικών δαπανών ενός προϋπολογισμού προγράμματος ο οποίος εκ των πραγμάτων προϋποθέτει τη χρησιμοποίηση των δημοσίων υπηρεσιών (προσωπικού και μέσων) για την υλοποίησή του. Επίσης ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης σε κάθε περίπτωση προϋποθέτει ότι έχουν διανυθεί τα δύο προηγούμενα στάδια του ελέγχου δηλαδή της ακρίβειας των λογαριασμών και της νομιμότητας της δαπάνης. Ακόμη, σε ορισμένες περιπτώσεις δεν είναι εύκολο ή και καθίσταται αδύνατο να μετρηθεί η ποιότητα του αποτελέσματος της διοικητικής δράσης (π.χ. αποφάσεις δικαστηρίων), ενώ άλλες φορές η διοικητική δράση δεν μπορεί να μετρηθεί με καθαρά οικονομικά κριτήρια ή να κριθεί μόνο με κριτήρια κόστους – οφέλους (π.χ. εξηλεκτρισμός απομονωμένου χωριού).

Αντίστοιχα σε θεσμικό επίπεδο η κατάρτιση των σύγχρονων προϋπολογισμών με τεχνοκρατικά κριτήρια δύναται να θεωρηθεί ότι αποδυναμώνει την αποφασιστική αρμοδιότητα του Κοινοβουλίου σε σχέση με την άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής υπό την έννοια ότι οι επιλογές διάθεσης των κρατικών κονδυλίων γίνονται με βάση σύνθετα και πολύπλοκα κριτήρια απόλυτοι γνώστες και χρήστες των οποίων είναι εκ των πραγμάτων μόνο ειδικοί.

Αντίστοιχα σε ότι αφορά την κατάρτιση του προληπτικού ελέγχου δαπανών που ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο οι προβληματισμοί που γεννώνται είναι επίσης πολλοί. Πέραν του ότι ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών αποτελεί αρμοδιότητα του ΕΣ που ρυθμίζεται με ρητή συνταγματική διάταξη, διενεργείται από δικαστικό όργανο και λαμβάνει τη μορφή δικαστικού κατ' ουσίαν ελέγχου και ως εκ

τούτου φέρει ως μηχανισμός ελέγχου αυξημένα εχέγγυα αξιοπιστίας, δεν έχει τεκμηριωθεί με στοιχεία ότι η κατάργηση του συγκεκριμένου τρόπου ελέγχου αποτελεί το μέσο για την επίτευξη μιας επιτυχημένης δημοσιονομικής πολιτικής καθώς τα οικονομικά αποτελέσματα από την εφαρμογή της εν λόγω ρύθμισης δεν έχουν εκτιμηθεί βάσει για παράδειγμα σχετικής οικονομικοτεχνικής μελέτης.

Την ίδια στιγμή η άσκηση του προληπτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών μόνο στα πλαίσια του διενεργούμενου εσωτερικού ελέγχου από την ίδια την εκτελεστική εξουσία συνιστά κατ' ουσία παραβίαση της βασικής ελεγκτικής αρχής για τη μη σύμπτωση στο ίδιο πρόσωπο της ιδιότητας του ελεγκτή και ελεγχομένου δεδομένου ότι οι οικονομικές υπηρεσίες των οικείων φορέων δεν τελούν σε ανεξαρτησία από τους Διατάκτες αφού διοικητικά υπάγονται σε αυτούς. Σε κάθε περίπτωση οι εσωτερικοί έλεγχοι των Φορέων, έλεγχοι συστημικοί ως προς την τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών, εντάσσονται στο διοικητικό πλαίσιο λειτουργίας τους και δεν αντικαθιστούν τον ασκούμενο, από το ΕΣ προληπτικό έλεγχο.

Από την άλλη μεριά, η υιοθέτηση της νέας μορφής ελέγχων από το Ελεγκτικό Συνέδριο, αν και σε πρώιμο στάδιο, όπως προέκυψε σαφώς μέσα από την παρούσα μελέτη, εκσυγχρονίζει τον ασκούμενο έλεγχο τουλάχιστον ενσωματώνοντας στη μεθοδολογία του τον έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. Ταυτόχρονα ο ασκούμενος από το ΕΣ έλεγχος επεκτείνεται σταδιακά στην έρευνα της αποτελεσματικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων, ήτοι στη διαπίστωση του εάν η οργάνωση του εκάστοτε φορέα παρουσιάζει δημοσιονομικές αδυναμίες ή σφάλματα, έχοντας την τάση να παράγει ελλείμματα, χωρίς απαραίτητως ο έλεγχος να επικεντρώνεται στον εντοπισμό συγκεκριμένου ελλείμματος ή παράνομης δαπάνης. Επικεντρώνεται δηλαδή ο δικαστικός δημοσιονομικός έλεγχος στο δάσος και όχι στο δέντρο. Παράλληλα, δια των ελέγχων οικονομικότητας και αποτελεσματικότητας το Ελεγκτικό Συνέδριο αποκτά πλέον την εξουσία να ελέγξει ουσιαστικά την απόδοση της δημοσιονομικής πολιτικής.

Σε κάθε περίπτωση είναι φανερή στον αναγνώστη των τελικών εκθέσεων ελέγχου τόσο του Δήμου Αγίου Δημητρίου όσο και του Γενικού Νοσοκομείου «Ιπποκράτειου» και του Ο.Α.Ε.Δ. η χρησιμότητα του σύγχρονου δικαστικού δημοσιονομικού ελέγχου δεδομένης της σημαντικότητας των ευρημάτων και των διατυπωθέντων προτάσεων σχετικά με τη λήψη των μέτρων προς βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών διαδικασιών των φορέων του δημοσίου. Βασιζόμενοι στα διεθνή πρότυπα ελέγχου και κυρίως στο πρότυπο GOV 9100 – Κατευθυντήριες γραμμές για τα πρότυπα

εσωτερικών δικλίδων στο δημόσιο τομέα, οι έλεγχοι αυτοί δεν προκύπτει ότι έρχονται αυτόματα να καταργήσουν τους προληπτικούς ελέγχους αλλά είναι δυνατόν και να συμπληρώνουν τις ήδη ισχύουσες μορφές ελέγχου, του προληπτικού, του κατασταλτικού και του προσυμβατικού ελέγχου, όπως αυτοί αναφέρθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια, δεδομένου μάλιστα ότι τα ίδια τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που έχουν θεσπιστεί από το Διεθνή Οργανισμό Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI) προβλέπουν τον προληπτικό έλεγχο, ως αποδεκτό είδος δημοσιονομικού ελέγχου, και ρυθμίζουν τον τρόπο άσκησης του, στο δε ειδικό για τον έλεγχο συμμόρφωσης ελεγκτικό πρότυπο, πιστοποιείται κατηγορηματικά ότι για πολλά ελεγκτικά μέλη του INTOSAI, ο έλεγχος συμμόρφωσης στους κανόνες νομιμότητας ασκείται μέσω θεσμών και προληπτικού ελέγχου. Άλλωστε και τα πλέον προσφάτως εκδοθέντα συναφή ελεγκτικά πρότυπα αναφέρουν σαφώς ότι θα εφαρμόζονται σε κάθε είδος ελέγχου ανεξαρτήτως του τρόπου κατά τον οποίο γίνεται η ελεγκτική παρέμβαση. Είναι σαφές από την ανάλυση που προηγήθηκε ότι ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος συμπληρώνεται από τη νέα δημοσιονομική διαχείριση με ένα κοινό πλέον στόχο, τον περιορισμό της σπατάλης του δημοσίου χρήματος. Οι προκλήσεις είναι πολλές και μεγάλες, και κατά πρώτο λόγο πέραν όλων των άλλων είναι προκλήσεις θεσμικές και πολιτικές.

Έτσι, το ανεπαρκές και πολύπλοκο θεσμικό πλαίσιο καθίσταται σήμερα από τους πρωταρχικούς παράγοντες που θέτουν εμπόδια στην αποτελεσματική λειτουργία του δημοσιονομικού ελέγχου και του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Επίσης και στο πεδίο της λειτουργικής ανεξαρτησίας του ΕΣ και μεν η εκάστοτε Κυβέρνηση δεν υπαγορεύει την κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου του ελεγκτικού θεσμού, ούτε προκαταλαμβάνει το αποτέλεσμα των ελέγχων, μπορεί όμως, έχοντας τη νομοθετική πρωτοβουλία να προκαλέσει την ψήφιση ρυθμίσεων που περιορίζουν τις ελεγκτικές εξουσίες ή έχοντας την εισηγητική αρμοδιότητα επί του προϋπολογισμού να περιορίσει τις πιστώσεις που διατίθενται για τη λειτουργία του ΕΣ, με ό,τι αυτό συνεπάγεται. Ακόμη και σε επίπεδο πολιτικό οι αντιστάσεις στον εκσυγχρονισμό του ελέγχου πηγάζουν από παγιωμένες αντιλήψεις στην ελληνική κοινωνία, όπου η διάθεση του δημοσίου χρήματος συντελείται μέσω επιλογών της εκτελεστικής εξουσίας, οι οποίες υπάγονται στους κανόνες της πολιτικής.

Μέσα από την παρούσα μελέτη αναδεικνύονται τα απαιτούμενα βήματα που πρέπει να γίνουν στα πλαίσια της αναμόρφωσης του υπάρχοντος συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης και του εξωτερικού δικαστικού ελέγχου. Στην κορυφή των αλλαγών προτείνεται η ολιστική αντιμετώπιση της νέας δημοσιονομικής πραγματικότητας από

ένα ενοποιημένο νομοθετικό πλαίσιο κατά τα πρότυπα του ευρωπαϊκού δημοσιονομικού κανονισμού και δια της συγκέντρωσης όλων των διατάξεων που αφορούν στη δημοσιονομική διαχείριση με παράλληλη κωδικοποίηση των σταδίων και αρχών της ελεγκτικής διαδικασίας προκειμένου ο έλεγχος να γίνεται ομοιόμορφα και να παράγει συγκρίσιμα αποτελέσματα. Ταυτόχρονα οι μεταρρυθμίσεις στα συστήματα ελέγχου των δαπανών κρίνεται αναγκαίο να συνοδεύονται από μεταρρυθμίσεις στα συστήματα κατάρτισης του κρατικού προϋπολογισμού με βάση προγράμματα δημόσιας δράσης, καθώς ο έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης (οικονομικότητα, αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα) καθίσταται άνευ σημασίας αν ο προϋπολογισμός συνεχίζει να συντάσσεται με την παραδοσιακή προσαυξητική μέθοδο πιστώσεων.

Σε σχέση με την ενίσχυση της λειτουργικής ανεξαρτησίας του ΕΣ προτείνεται η αποσύνδεση του προϋπολογισμού του ΕΣ από το Υπουργείο Οικονομικών και την εκτελεστική εξουσία και η παροχή πιστώσεων από τον προϋπολογισμό του κοινοβουλίου με παράλληλη συνταγματική κατοχύρωση της επάρκειας πιστώσεων προκειμένου να καλύπτονται επαρκώς οι ανάγκες της διενέργειας των σύγχρονων δημοσιονομικών δικαστικών ελέγχων.

Τέλος και στο επίπεδο των σχέσεων του με το Κοινοβούλιο το ΕΣ καλείται να υποστηρίξει τον εποπτικό ρόλο του Κοινοβουλίου. Με σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας στη δημοσιονομική διαχείριση καλείται να αναβαθμίσει τις σχέσεις του με τη Βουλή κυρίως με την έναρξη διαλόγου και την αξιοποίηση της λειτουργίας των κοινοβουλευτικών επιτροπών οι οποίες με εργαλεία την ετήσια έκθεση του Ε.Σ. επί του Απολογισμού και Ισολογισμού του Κράτους προτείνεται να παρακολουθούν και να επιβάλλουν την εφαρμογή των εκθέσεων ελέγχου.

Ωστόσο οι ισορροπίες είναι λεπτές. Αφενός μεν υφίσταται ο κίνδυνος οι εκθέσεις του ΕΣ να μεταβληθούν σε μέσο εξυπηρέτησης των πολιτικών σκοπιμοτήτων του Κοινοβουλίου, αφετέρου δε ο έλεγχος της υγιούς δημοσιονομικής διαχείρισης να αναχθεί σε έλεγχο σκοπιμότητας με εμπλοκή της δικαστικής εξουσίας στη δημοσιονομική πολιτική.

Υπό αυτές τις συνθήκες η επιτυχία του εκσυγχρονισμού του δημοσιονομικού ελέγχου του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην Ελλάδα των προνομίων της πολιτικής εξουσίας θα εξαρτηθεί από το μέγεθος τριών παραγόντων: της πολιτικής βούλησης, των αντιμεταρρυθμιστικών πιέσεων που θα αναπτυχθούν και της ικανότητας καθοδήγησης

της ηγεσίας του. Οι αναμενόμενες αντιδράσεις και δυσκολίες πολλές. Χωρίς αμφιβολία όμως υπερκαλύπτονται από τα οφέλη της εξυγίανσης της εκάστοτε δημοσιονομικής πολιτικής, αφού με πρωταρχικό δρων το Ελεγκτικό Συνέδριο ως σύγχρονο εξωτερικό ελεγκτή της δημόσιας διοίκησης, η ενίσχυση της καλής διακυβέρνησης και η επανάκτηση της εμπιστοσύνης των πολιτών στους Δημοκρατικούς θεσμούς είναι σήμερα προ των πυλών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνόγλωσση

Γέροντας Α. (2004) *Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων συμβάσεων από το Ελεγκτικό Συνέδριο* σε τιμ. τόμο για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, «Διαφάνεια και ανεξαρτησία στον έλεγχο του δημοσίου χρήματος», εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή

Δημητρόπουλος Γ. Ανδρέας (2011) *Γενική Συνταγματική Θεωρία, Μέρος Α΄: Σύστημα Συνταγματικού Δικαίου*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Δρίτσας Σ. (2016) *Διεθνή Πρότυπα ελέγχου Ελεγκτικών Συνεδρίων*, στο: 10^ο Επιστημονικό Συμπόσιο του Παν/μίου Πειραιώς με θέμα «*Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα*», εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Καραβοκύρης Ι. (2011) πρόλογος 2 στο: *Πρακτικός Οδηγός για τον έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο των Δημοσίων Συμβάσεων των Δήμων, των Περιφερειών και των Νομικών τους Προσώπων*. Υπουργείο Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Αθήνα, Εθνικό Τυπογραφείο

Καράγιωργας Δ. Π. (1981) *Δημόσια Οικονομική 2, Οι Δημοσιονομικοί θεσμοί*. Εκδόσεις Παπαζήση

Κάρκαλης Ι. (2005) *Αντιδιαφθορά και Ελεγκτικό Συνέδριοι, Εφαρμοσμένη Δημοσιονομική Ελεγκτική*, τομ. Ι, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα –Θεσσαλονίκη

Κόρσος Δ. (1980) *Δημοσιονομικόν Δίκαιον*, τ. Α΄, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

Μαραγκού Γ. (2012), *Ο προληπτικός έλεγχος*, 2-9/2012 ΘΠΔΔ

Μηλιώνης Ν (2012), *Το Ελεγκτικό Συνέδριο. Σύγχρονες τάσεις και εξελίξεις*. Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

Μηλιώνης Ν. (2012) *Προς μια νέα δημοσιονομική διακυβέρνηση του κράτους (με αφορμή τον ν. 3871/2010)*. Σεμινάριο Διοικητικού Δικαίου 2011-2012. Ίδρυμα ΔΔ Στασινόπουλου 16/3/2012

Οδικός Χάρτης (2012) για την παροχή τεχνικής βοήθειας στον τομέα του εξωτερικού ελέγχου από το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο 28/6/2012. Διαθέσιμο στο διαδικτυακό τόπο: <http://syelsyn.files.wordpress.com/2012/road.pdf> [πρόσβαση 13/7/2016]

Πουλής Σ. (2016) *Νέες μορφές ελέγχου από το Ελεγκτικό Συνέδριο*. Το Ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου, στο ΙΘ΄ Επιστημονικό Συμπόσιο του Παν/μίου Πειραιώς με θέμα «Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα», εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016

Ράικος Δ. (2006), *Δημόσια Διοίκηση και Διαφθορά από τη σκοπιά του Διοικητικού Δικαίου*, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Σαρμάς Ι. (2006) *Καλύτερο Κράτος: Η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα

Σαρτζετάκης Ε. (2011) *Σημειώσεις στο μάθημα: Εισαγωγή στη Μακροοικονομική*, Παν/μιο Μακεδονίας

Σινανιώτη-Μαρούδη Α. (2016) Καλωσόρισμα στο: ΙΘ΄ Επιστημονικό Συμπόσιο του Παν/μίου Πειραιώς με θέμα «Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση στην Ελλάδα», εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016

Σολδάτος Δ. (2001) *Δημόσιο Λογιστικό, Κωδικοποιημένη Νομοθεσία – Ερμηνεία – Νομολογία*, Εκδόσεις Μ. Δημόπουλου. Θεσσαλονίκη

Τροβά Ελ. (2004), *Το Ελεγκτικό Συνέδριο και η διασφάλιση της διαφάνειας στις δημόσιες συμβάσεις*, σε «Διαφάνεια και ανεξαρτησία στον έλεγχο του δημόσιου χρήματος», Τιμ. Τομ. Για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα

Ξενόγλωσση

Azuma N. (2008) *The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the stream of International Convergence*, Government Auditing Review, Volume (15), 77-97

Chan J. & Xiaoyue Chen (2002) *Models of public Budgeting and Accounting Reform*, OECD Journal on Budgeting, Paris

Mellor T. (1996) *Why Governments should produce balance sheets*, Australian Journal of Public Administration, 55 (1): 78-81

Sarmas I. (2012) *The Greek Crisis and the Role of Audit*, Ant. N. Sakkoulas Publishers, Athens

Σχετική βιβλιογραφία

Γεωργίου Γ. (2002) *Το Δημοσιονομικό Σύστημα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο Κοινοτικός Προϋπολογισμός*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα

Chan J. (2003) *Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards*, Journal of Public Money and Management

Θέμελης Ν. (1983) *Το Ελεγκτικό Συνέδριο 150 χρόνια από την ίδρυσή του*, Εθνικό Τυπογραφείο

Κουγέας Β. (2008) *Οι αρχές του Κοινοτικού Προϋπολογισμού και η εφαρμογή τους στα στάδια της κατάρτισης, της έγκρισης, της εκτέλεσης και του ελέγχου. Από το Εθνικό στο Κοινοτικό Δημοσιονομικό Σύστημα*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη

Κούρτης Γ. (1998) *Το Ελεγκτικό Συνέδριο μέσα από τα πρακτικά της Βουλής*, σε σύμμεκτα προς τιμήν Δ. Κόρσου, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα

Ρίζος Κ. (1998) *Ο θεσμός του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην Ελλάδα και η νομική φύση των πράξεών του*. Στον τόμο: Οι διαδικασίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου και η συμβολή του στους θεσμούς, Εθνικό Τυπογραφείο

Fielder F. (2004) *State Audit in Democracy*, σε «Διαφάνεια και ανεξαρτησία στον έλεγχο του δημόσιου χρήματος», Τιμ. Τομ. Για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα

Ιστότοποι

www.bundesrechnungshof.de (σε ισχύ 15.7.2016)

www.eca.europa.eu (σε ισχύ 16.9.2016)

www.elsyn.gr (σε ισχύ 15.6.2016)

<http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/> (σε ισχύ 16.9.2016)

www.et.gr (σε ισχύ 15.6.2016)

www.gao.gov (σε ισχύ 16.9.2016)

www.intosai.org (σε ισχύ 16.9.2016)

www.issai.org (σε ισχύ 16.9.2016)

www.minfin.gr (σε ισχύ 15.6.2016)

www.nomotelia.gr (σε ισχύ 13.7.2016)

www.pasai.rg (σε ισχύ 16.9.2016)

www.psc-intosai.org (σε ισχύ 16.9.2016)

<http://syelsyn.files.wordpress.com/2012/road.pdf> (σε ισχύ 13.7.2016)