

ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ- ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ  
ΤΕΙ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ- ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ



ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Της ΜΠΑΝΑΚΑ ΓΕΩΡΓΙΑΣ

Αρ. Μητρώου: 00112

Θέμα: Ο δημοσιονομικός έλεγχος σε Ελλάδα και Ευρώπη

Επιβλέπουσα: κα Αγοράκη Μαρία Ελένη

Διδάκτωρ Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής

ΒΟΛΟΣ 2020

Τριμελής Εξεταστική Επιτροπή

Αγοράκη Μαρία Ελένη

Τσάμης Αναστάσιος

Παπαδάμου Στέφανος

*Στη μνήμη της μητέρας μου*

*Στην οικογένεια μου*

## Περιεχόμενα

Περίληψη.....	7
Εισαγωγή.....	9
Κεφάλαιο 1-Ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην Ελλάδα.....	11
1.1 Εισαγωγή.....	11
1.2 Σύνταγμα, το θεμέλιο της έννομης τάξης.....	11
1.3 Βασικές αρχές και έννοιες του δημόσιου λογιστικού συστήματος.....	13
1.4 Το Ελεγκτικό Συνέδριο στην Ελλάδα.....	16
1.5 Κώδικας Δεοντολογίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	19
1.6 Ο Προληπτικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	21
1.7 Ο προληπτικός έλεγχος των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας.....	23
1.8 Ο κατασταλτικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	25
Κεφάλαιο 2 - Ο ρόλος των Δημοσιονομικών Υπηρεσιών Εποπτείας και Ελέγχου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.....	30
2.1 Εισαγωγή.....	30
2.2 Η οργανωτική δομή των Δημοσιονομικών Υπηρεσιών Εποπτείας και Ελέγχου.....	30
2.3 Στρατηγική και σχεδιασμός των ελέγχων.....	32
2.4 Διενέργεια των ελέγχων.....	33
2.5 Κώδικας Δεοντολογίας των Δημοσιονομικών Ελεγκτών.....	36
Κεφάλαιο 3: Άλλα σώματα ελέγχου και επιθεώρησης στην ελληνική επικράτεια.....	37
3.1 Εισαγωγή.....	37
3.2 Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου.....	38
3.3 Το Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης.....	40
3.4 Η Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς.....	41
3.5 Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης.....	41
3.6 Το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας.....	42
3.7 Το Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων.....	43
3.8 Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών.....	43
3.9 Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας.....	44
Κεφάλαιο 4: Ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών INTOSAI.....	45
4.1 Εισαγωγή.....	45
4.2 Η δομή του Διεθνή Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών.....	46
4.3 Τα πρότυπα ελέγχου που εκδίδει ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών.....	47
Κεφάλαιο 5: Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο.....	50

5.1 Εισαγωγή .....	50
5.2 Βασική δομή και αρμοδιότητες.....	50
5.3 Οι κατευθυντήριες οδηγίες δεοντολογίας του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου ....	53
5.4 Η αλληλεπίδραση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Διεθνούς Οργανισμού Ελεγκτικών Προτύπων .....	54
Κεφάλαιο 6 : Ο δημοσιονομικός έλεγχος σε χώρες της Ευρώπης .....	55
6.1 Εισαγωγή .....	55
6.2 Συνοπτική παρουσίαση των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων των κρατών μελών της ΕΕ .....	55
6.3 Η περίπτωση της Γερμανίας .....	56
6.4 Η περίπτωση της Μεγάλης Βρετανίας.....	58
6.5 Η περίπτωση της Γαλλίας .....	59
6.6 Η περίπτωση των Κάτω Χωρών .....	60
6.7 Η περίπτωση της Ρουμανίας .....	61
6.8 Η περίπτωση της Βουλγαρίας.....	61
6.9 Η περίπτωση της Ουγγαρίας .....	62
6.10 Η περίπτωση της Σλοβενίας .....	63
6.11 Η περίπτωση της Σλοβακίας.....	64
6.12 Η περίπτωση της Πολωνίας.....	65
6.13 Η περίπτωση της Τσεχίας .....	65
Κεφάλαιο 7: Συγκριτική ανάλυση των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων της Ευρώπης .....	66
7.1 Εισαγωγή .....	66
7.2 Συγκριτική ανάλυση της σχέσης των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων με το Κοινοβούλιο .....	66
7.3 Συγκριτική ανάλυση των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων σε σχέση με την έκταση του ελεγκτικού τους έργου επί της ασκούμενης πολιτικής σε κάθε επίπεδο .....	68
7.4 Συγκριτική ανάλυση των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων σε σχέση με την εκτέλεση των ελεγκτικών τους καθηκόντων .....	70
Κεφάλαιο 8: Η Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) ....	73
8.1 Εισαγωγή .....	73
8.2 Δομή και χρησιμότητα των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS)	73
Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου .....	74
8.3 Η υιοθέτηση στην Ευρώπη .....	76
8.4 Κύριοι στόχοι υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS).....	79

8.5 Η διαφορά των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) με τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (EPSAS).....	81
Κεφάλαιο 9: Ο δυνητικός ρόλος του έλεγχου στην αντιμετώπιση της διαφθοράς και στην βελτίωση της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος.....	83
9.1 Εισαγωγή .....	83
9.2 Ο ρόλος του εσωτερικού έλεγχου .....	83
9.3 Πώς ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εντοπίσει τη διαφθορά.....	84
9.4 Ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου.....	86
9.5 Πως ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να εντοπίσει φαινόμενα κακοδιαχείρισης.....	88
Κεφάλαιο 10: Συμπεράσματα- η αξία του ελέγχου ως κυβερνητική πρόκληση.....	90
10.1 Η αξία του ελέγχου .....	90
10.2 Συμπεράσματα .....	92
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	96

## Περίληψη

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση του τρόπου άσκησης ελέγχου επί της δημοσιονομικής διαχείρισης των κρατών μελών της Ευρώπης. Κύριο όργανο ελέγχου επί των δημοσίων οικονομικών αποτελεί το Ελεγκτικό Συνέδριο. Στην περίπτωση της Ελλάδας, πέραν του ρόλου του Ελεγκτικού Συνεδρίου θα γίνει αναφορά και σε άλλα όργανα ελέγχου και επιθεώρησης, με εξέχουσες τις Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Όσον αφορά δε τις χώρες της Ευρώπης, θα επιχειρηθεί συγκριτική ανάλυση των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων με χρήση συγκεκριμένων κριτηρίων, που σχετίζονται με το ελεγκτικό τους έργο και τον ρόλο τους στην κρατική δομή, αφού προηγηθεί μια σύντομη περιγραφή του ρόλου των ανώτατων ελεγκτικών οργάνων ορισμένων χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Θα αναδειχθεί η διάκριση στο ηπειρωτικό και στο αγγλοσαξονικό σύστημα, η οποία σχετίζεται με την οργανωτική δομή των ελεγκτικών οργάνων και ταυτόχρονα ως διάκριση σχετίζεται και τη λογιστική αρχή της ταμειακής ή δεδουλευμένης βάσης που τηρείται στα κράτη μέλη. Στην εργασία συμπεριλαμβάνεται και ο ρόλος του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών( INTOSAI) καθώς και η σημασία της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημόσιου Τομέα (IPSAS) ως το επόμενο βήμα για τη διαφάνεια των δημόσιων λογαριασμών και την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων των κυβερνήσεων, συμβάλλοντας στην πρόοδο και ανάπτυξη των κρατών παγκοσμίως.

## **Λέξεις κλειδιά**

Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων

Γενικό Λογιστήριο του Κράτους

Δημοσιονομική Υπηρεσία Εποπτείας και Ελέγχου

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα

Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών

Έκτακτος έλεγχος

Ελεγκτικό Συνέδριο

Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο

Κανονικότητα

Κατασταλτικός έλεγχος

Νομιμότητα

Προληπτικός έλεγχος

Τακτικός έλεγχος



## Εισαγωγή

Ο ρόλος του ελέγχου στις δημόσιες οντότητες έχει αναδειχθεί δραματικά τα τελευταία χρόνια λόγω της αυξανόμενης πολυπλοκότητας των δραστηριοτήτων των δημοσίων φορέων, των γρήγορων εξελίξεων, των οικονομικών σκανδάλων αλλά και της προστιθέμενης αξίας που δημιουργείται όταν ελαχιστοποιούνται ή εξαλείφονται οι κίνδυνοι.

Καταρχάς, ως διαδικασία συμβάλλει στην ανάδειξη διαδικασιών, αντικειμένων και ρόλων που έχουν ιδιαίτερη σημασία στην απόδοση ενός φορέα, αναλύοντας τα δυνατά και αδύναμα σημεία λαμβάνοντας υπόψη τον τρόπο με τον οποίο η ηγεσία, το περιβάλλον και η κουλτούρα μιας χώρας μπορεί να επηρεάσουν την επίτευξη των στόχων.

Περαιτέρω, ως διαδικασία λειτουργεί αποτρεπτικά σε φαινόμενα κακοδιαχείρισης, απάτης και διαφθοράς, τα οποία αποτελούν τροχοπέδη της οικονομικής και πολιτικής ανάπτυξης των χωρών παγκοσμίως, διότι δημιουργούν στρεβλώσεις στα κίνητρα για επενδύσεις, υπονομεύουν τις αρχές της δημοσιονομικής διαχείρισης και τους δημόσιους θεσμούς εν γένει, με αποτέλεσμα να ανακατανέμεται ο πλούτος με λάθος τρόπο και να δημιουργείται δυσπιστία στην κοινωνία.

Ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου ορίζει τη διαφθορά στον δημόσιο τομέα ως την κατάχρηση δημόσιας εξουσίας ή εμπιστοσύνης για ιδιωτικό όφελος, ενώ η διαφθορά στον ιδιωτικό τομέα κατά τον Wells (2003) είναι η «πράξη στην οποία ένα άτομο χρησιμοποιεί τη θέση του για να κερδίσει κάποιο προσωπικό πλεονέκτημα εις βάρος του οργανισμού που εκπροσωπεί».

Σύμφωνα με στοιχεία του Παγκόσμιου Οικονομικού Φόρουμ το κόστος της διαφθοράς υπολογίζεται σε 2,6 τρισεκατομμύρια δολάρια, ποσό που αντιστοιχεί σχεδόν στο 5% του παγκόσμιου ΑΕΠ. Επιπλέον σύμφωνα με δημοσιευμένα στοιχεία του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου, οικονομικού έτους 2016, το κόστος των δωροδοκιών υπολογίζεται στο 2% του παγκόσμιου ΑΕΠ ετησίως.

Λόγω λοιπών των μεγεθών, που συνδέονται με το φαινόμενο της διαφθοράς, οι κυβερνήσεις οφείλουν να αυξήσουν τα μέτρα καταπολέμησης του φαινομένου αυτού, που όπως προαναφέρθηκε, κύριο λόγο κατά του φαινομένου αυτού έχει ο

έλεγχος, διότι οι ελεγκτές ως εκπρόσωποι του δημοσίου συμφέροντος παρακολουθούν, ελέγχουν και επιβάλλουν την συμμόρφωση των δημοσίων φορέων σε καθορισμένα πρότυπα. Εξάλλου, κατά τον Jerpesen (2018) έχουν την δύναμη να συμμετάσχουν στην καταπολέμηση της κακοδιαχείρισης του δημοσίου χρήματος, αφού ο έλεγχος του δημόσιου τομέα έχει σε κάποιο βαθμό, την έννοια της πρόληψης.

Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα πρέπει να είναι προετοιμασμένοι να αναγνωρίζουν και να αναφέρουν τη διαφθορά, την κατάχρηση εξουσίας ή την ανυπαρξία δικαιοσύνης. Από πραγματικά στοιχεία ελέγχων του δημόσιου τομέα διαφαίνεται ότι η ανεξαρτησία του ελέγχου και ο επαγγελματισμός μειώνει το επίπεδο διαφθοράς σε μια χώρα ( Gustavson και Sundström, 2016).

Έτσι, ο έλεγχος μπορεί να διαδραματίσει δύο διαφορετικούς ρόλους, της πρόληψης και της καταστολής. Κάθε κράτος δικαίου οφείλει να νομοθετεί υπέρ διαδικασιών που συμβάλλουν στην λειτουργία ενός αποτελεσματικού συστήματος ελέγχου, εσωτερικού και εξωτερικού. Διότι, οι δύο αυτοί μηχανισμοί μπορούν να συνδυαστικά να εντοπίσουν και να διορθώσουν τα κακώς κείμενα της δημόσιας διοίκησης. Εξάλλου, το παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον και η ανάγκη εναρμόνισης με κοινούς κώδικες εντός της Ευρώπης, αλλά και όχι μόνο, αναπόδραστα δημιουργεί την ανάγκη για συμμόρφωση και υποστήριξη τέτοιων κανόνων προς όφελος των Ευρωπαίων πολιτών. Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό συνέδριο αλλά και ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών λειτουργεί προς αυτή την κατεύθυνση, της θέσπισης κοινών κανόνων ώστε να επιτευχθεί η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα μεταξύ κρατών. Εξάλλου, οποιαδήποτε πρόοδος σημειώνεται επί της δημόσιας διοίκησης αυξάνει την ευημερία των λαών και αποτελεί την αποταμίευση για τις μελλοντικές γενιές.

## **Κεφάλαιο 1-Ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην Ελλάδα**

### **1.1 Εισαγωγή**

Η πρόληψη και η καταστολή, ως βασικότερες αρχές του ανθρώπου στην αντιμετώπιση οποιουδήποτε προβλήματος, ομοίως βρίσκουν εφαρμογή και στον δημόσιο βίο, ακόμη και στο σκέλος της δημοσιονομικής διαχείρισης. Ως εκ τούτου, κάθε κράτος δικαίου οφείλει να νομοθετεί υπέρ τέτοιων κατευθυντήριων γραμμών, ώστε να προστατεύεται η δημόσια περιουσία και να προάγονται οι αξίες της ορθολογικής και συνετής διαχείρισης, ώστε να προωθείται παράλληλα και η ανάπτυξη των κρατών.

Στην Ελλάδα όπως σε όλα τα κράτη- μέλη της Ευρώπης, ο ανώτατος θεσμός που προασπίζει τις αξίες της αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας και οικονομικότητας επί των δημοσίων οικονομικών είναι το Ελεγκτικό Συνέδριο. Μεταξύ των κρατών παρατηρούνται μεν ομοιότητες και διαφορές κυρίως ως προς την μορφή και οργάνωση των ιδρυμάτων αυτών, ωστόσο, όντας μέλη του Διεθνή Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών (INTOSAI), υπακούουν στις ίδιες βασικές αξίες, γεγονός που αντανακλάται στην πρακτική των ελέγχων που διεξάγουν καθώς και στους επιδιωκόμενους σκοπούς τους.

### **1.2 Σύνταγμα, το θεμέλιο της έννομης τάξης**

Η ανάγκη προσδιορισμού των ορίων εντός των οποίων οφείλουν να δρουν τα κρατικά όργανα εκπορεύεται καταρχάς από την αρχή του κράτους δικαίου και σημαίνει την υποχρέωση υπακοής των κρατικών οργάνων στους κανόνες δικαίου που θεσπίζουν το Σύνταγμα και οι νόμοι, ώστε να προστατεύονται τα θεμελιώδη δικαιώματα των διοικούμενων αλλά και η δημόσια περιουσία. Έτσι, κατά τον Παπαδόπουλο (2015), «η διοίκηση μπορεί να κάνει μόνο ό,τι ρητά επιτάσσει ή επιτρέπει ο νόμος, ως απόρροια της αρχής του κράτους δικαίου».

Ως εκ τούτου και προκειμένου να διασφαλιστεί η νομιμότητα των πράξεων της δημόσιας διοίκησης, σύμφωνα με τους Ακριβοπούλου και Ανθόπουλο (2015)

έχουν διαμορφωθεί επτά θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου, οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

- Η αρχή της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης.:
- Η αρχή της υπεροχής και της προστασίας του δημόσιου συμφέροντος.
- Η αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- Η αρχή της αναλογικότητας.
- Η αρχή της αμεροληψίας των οργάνων της δημόσιας διοίκησης.
- Η αρχή της ισότητας και της αξιοκρατίας
- Η αρχή της διαφάνειας και της αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσης.

Στο πλαίσιο λοιπόν των αρμοδιοτήτων του, ο δημόσιος υπάλληλος-λειτουργός οφείλει κατά την άσκηση των καθηκόντων του να κινείται εντός των ορίων που του τάσσουν οι παραπάνω αρχές διαφορετικά, σε περίπτωση υπαίτιας πράξης ή παράλειψής του ευθύνεται α) πειθαρχικά, β) ποινικά και γ) αστικά.

Προκειμένου βέβαια να διασφαλιστεί η τήρηση όλων των παραπάνω αρχών, το ίδιο το κράτος δικαίου έχει προβλέψει μια σειρά από θεσμούς, όργανα και διαδικασίες που εποπτεύουν και ελέγχουν τη δημόσια διοίκηση, δηλαδή τους ασκούντες δημόσια εξουσία.

Ο έλεγχος ασκείται με διάφορους τρόπους. Δύναται να είναι πολιτικός, δικαστικός, διοικητικός και εσωτερικός έλεγχος. Τα όργανα δε που ασκούν τις παραπάνω μορφές ελέγχου είναι:

- Πολιτικός έλεγχος: Αφορά τον κοινοβουλευτικό έλεγχο που ασκείται από τη Βουλή στον Πρωθυπουργό και τα μέλη της Κυβέρνησης.
- Δικαστικός: Ασκείται από τα Δικαστήρια και στοχεύει στην «πραγμάτωση» των κανόνων δικαίου που τίθενται από το νομοθέτη (Ακριβοπούλου και Ανθόπουλος, 2015). Εκτός όμως από τα δικαστήρια, στο ελληνικό Σύνταγμα προβλέφθηκε και ο δικαστικός χαρακτήρας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που αναλύεται σε επόμενο κεφάλαιο.
- Διοικητικός: Σημαίνει ότι ασκείται από την ίδια της Διοίκηση. Παράδειγμα αποτελεί ο έλεγχος που ασκείται από το Ελεγκτικό

Συνέδριο αλλά και από πλήθος άλλων φορέων, οι οποίοι αναλύονται ομοίως σε επόμενο κεφάλαιο.

- **Εσωτερικός:** Πολύπλευρη έννοια, με πολλές εκφάνσεις εντός ενός ευνομούμενου κράτους, ωστόσο για λόγους συνάφειας με την παρούσα εργασία, στον εσωτερικό έλεγχο θα παρουσιαστούν τα κυριότερα σώματα ελεγκτών της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, καθώς και με πιο αναλυτική περιγραφή, ο έλεγχος που ασκούν οι Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

### **1.3 Βασικές αρχές και έννοιες του δημόσιου λογιστικού συστήματος**

Ο Κρατικός Προϋπολογισμός και οι προϋπολογισμοί των λοιπών φορέων της γενικής κυβέρνησης διέπονται από νομοθετημένες αρχές που αποσκοπούν στην εξασφάλιση της ορθής και υγιούς διαχείρισης του δημοσίου χρήματος. Δεσμεύουν τα αρμόδια όργανα της κατάρτισης, της εκτέλεσης και του ελέγχου της εκτέλεσης των προϋπολογισμών της Γενικής Κυβέρνησης, ενώ ταυτόχρονα αποτελούν και μέσα ελέγχου της κυβέρνησης από τη Βουλή. Ως γενικές αρχές του δημόσιου λογιστικού λοιπόν, σύμφωνα με τον Μπάρμπα (2016), προβλέπονται οι παρακάτω:

(α) **Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης** που εφαρμόζεται σε όλη τη δημοσιονομική διαχείριση και τη διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Ειδικότερα, κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού, ο έλεγχος τήρησης της αρχής στοχεύει στη διασφάλιση ότι οι πιστώσεις του προϋπολογισμού διατίθενται σύμφωνα με τις αρχές της οικονομικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας.

(β) **Η αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας**, σύμφωνα με την οποία η Κυβέρνηση είναι υπεύθυνη και λογοδοτεί στη Βουλή για τη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών όλης της Γενικής Κυβέρνησης.

(γ) **Η αρχή της διαφάνειας**. Η αρχή αυτή μαζί με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης αποσκοπούν όχι μόνο στο να αναδείξουν μια αποτελεσματική διαχείριση αλλά και να προλάβουν ή και να καταπολεμήσουν την εμφάνιση φαινομένων παρατυπιών και διαφθοράς, καθιστώντας εφικτό έναν αποτελεσματικό δημοσιονομικό έλεγχο.

(δ) **Η αρχή της ειλικρίνειας.** Με την αρχή αυτή αναγνωρίζεται ότι το περιεχόμενο οποιουδήποτε εγγράφου ή έκθεσης πρέπει να εμπεριέχει αληθείς οικονομικές και δημοσιονομικές προβλέψεις, στο βαθμό που αυτό είναι ευλόγως και πρακτικώς δυνατό.

Έτσι, λοιπόν, με γνώμονα αυτές τις αρχές, οι δημόσιοι φορείς οφείλουν να οργανώνουν τα πλαίσια δράσης και λειτουργίας τους, ώστε να εγγυώνται με τον τρόπο αυτό την προστασία των δημοσίων πόρων. Για λόγους συνάφειας με την παρούσα εργασία ακολουθεί η ορολογία κάποιων εκ των βασικότερων εννοιών που συναντάμε στον έλεγχο των δημοσίων δαπανών, ώστε να αποτυπωθεί ένα σύντομο γλωσσάρι βασικών εννοιών. Ως εκ τούτου, έχουμε τους εξής ορισμούς:

- Δημόσια δαπάνη, σύμφωνα με το άρθρο 77, παρ.1 και 2 του Ν.4270/2014, είναι η χρησιμοποίηση πίστωσης για την εκπλήρωση των λειτουργικών δραστηριοτήτων ή της αποστολής της Κεντρικής Διοίκησης. Ως δημόσιες δαπάνες αναγνωρίζονται όσες προβλέπονται από διάταξη τυπικού νόμου ή κανονιστικής διοικητικής πράξης. Κατ'εξίαιρηση αναγνωρίζονται ως δημόσιες δαπάνες και όσες δεν προβλέπονται ρητά από διάταξη νόμου αλλά εξυπηρετούν αιτιολογημένα τους σκοπούς των φορέων της Κεντρικής Διοίκησης.
- Διατάκτης, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4270/2014, κάθε Υπουργείου, ορίζεται ο Υπηρεσιακός Γραμματέας του οικείου Υπουργείου στις περιπτώσεις που αυτός υπάρχει ή ο Υπουργός στις λοιπές περιπτώσεις ή το προβλεπόμενο από την κείμενη νομοθεσία ή τις οργανικές διατάξεις όργανο κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης ή οποιοδήποτε άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτούς όργανο, που είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση του προϋπολογισμού του φορέα του, αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού αυτού και προσδιορίζει τις απαιτήσεις σε βάρος του.
- Ανάλυση δαπάνης, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ. 80/2016, είναι η διοικητική πράξη με την οποία γεννάται ή βεβαιώνεται υποχρέωση του Δημοσίου και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης έναντι τρίτων

(νομική δέσμευση). Προκειμένου να αναληφθεί εγκαίρως οποιαδήποτε δέσμευση ή να εκτελεσθεί οποιαδήποτε δαπάνη, εκδίδεται απόφαση ανάληψης υποχρέωσης η οποία περιέχει βεβαίωση του αρμόδιου οργάνου περί ύπαρξης και δέσμευσης της αναγκαίας πίστωσης (δημοσιονομική δέσμευση).

- Χρηματικό Ένταλμα Πληρωμής. Ως χρηματικό ένταλμα πληρωμής κατά το άρθρο 92 του Ν.4270/2014, νοείται η έγγραφη εντολή για την πληρωμή εξόδων του Δημοσίου. Είναι τίτλος πληρωμής που εκδίδεται από την Δημοσιονομική Υπηρεσία Εποπτείας και Ελέγχου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους ή από άλλο αρμόδιο κατά νόμο όργανο, για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων πιστωτών του Δημοσίου σε βάρος πιστώσεων του Κρατικού Προϋπολογισμού.
- Χρηματικό Ένταλμα Προπληρωμής, κατά το άρθρο 100 του Ν.4270/2014, ορίζεται το χρηματικό ένταλμα με το οποίο προκαταβάλλεται χρηματικό ποσό σε οριζόμενο υπόλογο, ο οποίος αποδίδει λογαριασμό σε τακτή προθεσμία με την υποβολή των νόμιμων δικαιολογητικών.
- Πάγιες προκαταβολές χρηματικού είναι ποσά που σύμφωνα με το άρθρο 108 του Ν.4270/2014 τίθενται στη διάθεση δημοσίων υπηρεσιών με χρηματικά εντάλματα, που εκδίδονται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους στο όνομα υπολόγων διαχειριστών για την άμεση αντιμετώπιση δαπανών, η πληρωμή των οποίων λόγω της φύσης τους δεν μπορεί να αναβληθεί μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας δικαιολόγησης αυτών, όπως για παράδειγμα η πληρωμή καυσίμων κίνησης των αυτοκινήτων των Αστυνομικών Διευθύνσεων και Τμημάτων της χώρας μας.
- Δημοσιονομική διόρθωση είναι η αφαίρεση ποσού από τον προϋπολογισμό ενός φορέα, το οποίο αντιστοιχεί στην οικονομική ζημία που προέκυψε για τον Κρατικό Προϋπολογισμό ή τον προϋπολογισμό του φορέα από μεμονωμένη ή συστηματική παρατυπία των οργάνων του και η επαναφορά του στον Κρατικό Προϋπολογισμό (Άρθρο 2 του 2/40379/ΔΥΕΠ/30.04.2013 Κανονισμού της Γ.Δ.Δ.Ε. περί επιβολής Δημοσιονομικών Διορθώσεων).

#### 1.4 Το Ελεγκτικό Συνέδριο στην Ελλάδα

Το Ελεγκτικό Συνέδριο ως θεσμός του Ελληνικού Κράτους συγκροτήθηκε με το βασιλικό διάταγμα αριθμ. 32 της 27<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου/9<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1833 «Περί Συστάσεως του Ελεγκτικού Συνεδρίου», στην ουσία στα πλαίσια ανασυγκρότησης του ελληνικού κράτους μετά τον απελευθερωτικό αγώνα του 1821, στα πρότυπα του αντίστοιχου γαλλικού θεσμού, γνωστού ως Cours de Comptes (Δικαστήριο των Λογαριασμών). Το διάταγμα λοιπόν της 27<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου/9<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 1833 αποτέλεσε τον θεμέλιο λίθο της οργάνωσης και λειτουργίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Απαρτίστηκε από 63 άρθρα που προέβλεπαν μεταξύ άλλων, στα άρθρα 10 κ 16, την ανεξαρτησία του «από πάσαν Γραμματείαν ως προς τας εργασίας του» και με χρέος «να εξετάζη και να ελέγχη τους λογαριασμούς όλων, όσοι εισπράττουν ή ξοδεύουν δημόσια χρήματα». Κατά τ'άλλα, ουσιαστικό σκοπό είχε κατά γράμμα του ιδίου διατάγματος, «να πληροφορείται δια επεξεργασίας των λογαριασμών ότι διατηρούνται αι γενικαί 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 ευσυνειδότως 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') καθώς και «να κρίνη εκ των αποτελεσμάτων των λογαριασμών της διαχειρίσεως, αν και οποία μεταβολαί είναι αναγκαίαι ή κατάλληλοι δια τον γενικόν σκοπόν» (παρ.2 β')».

Σημαντικός σταθμός στην εξέλιξη του σύμφωνα με τον Σκιαδά (2016), αποτέλεσε ο Ν. ΑΥΟΖ'/1887 (ΦΕΚ 136/1887/Α' ) «Περί της Υπηρεσίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου», επί Πρωθυπουργίας Χαριλάου Τρικούπη, με τον οποίο καθιερώθηκε ρητώς και με σαφήνεια ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο, αφού στο άρθρο 3 νομοθετήθηκε η διαδικασία «τα προς πληρωμήν δημοσίων εξόδων απευθείας υπό τον Υπουργόν, ή τον παρ'αυτον Τμηματάρχην, καθίστανται πληρωτέα, αφού μετά προηγουμένην εξελέγξιν θεωρηθώσιν υπό του προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου, προς βεβαίωσιν, ότι υπάρχει νομίμω κεχορηγήνη ανάλογος πίστωσιν και ότι κατά την αναγνώρισιν της εντελλόμενης δαπάνης ετηρήθησαν οι όροι περί δημοσίου λογιστικού και παντως



άλλου σχετικού νόμου και διατάγματος. Εν ελλείψει πιστώσεως, ή εν περιπτώσει παραβάσεως σχετικής τίνος διατάξεως , το ελεγκτικόν συνέδριον αρνείται τη θεώρησιν του εντάλματος και σημειοί επ αυτόν τον λόγον συντόμως».

Σήμερα, ως θεσμός κατοχυρώνεται συνταγματικά στο άρθρο 98 του Συντάγματος 1975/86/01/08 και κατά τον Σπηλιωτόπουλο (2012) έχει διττό χαρακτήρα , ήτοι διοικητικό όργανο με ελεγκτική και γνωμοδοτική αρμοδιότητα για δημοσιονομικά και συνταξιοδοτικά ζητήματα και επιπλέον αναγνωρίζεται ως το Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο ομοίως με ελεγκτικές, γνωμοδοτικές και δικαστικές αρμοδιότητες (Δαγτόγλου, 1994).

Σύμφωνα με το άρθρο 98 του Συντάγματος, όπως αναθεωρήθηκε με το ψήφισμα της 27<sup>ης</sup> Μαΐου 2008 της Η' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων, καθώς και σε συνδυασμό με τον ισχύοντα Ν.4129/2013 «Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο», επιτελεί τις κάτωθι αρμοδιότητες:

*α) Ασκεί τον προβλεπόμενο από το άρθρο 98 παρ.1 περίπτωση α' του Συντάγματος έλεγχο των δαπανών του Κράτους, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων που με ειδική διάταξη νόμου υπάγονται κάθε φορά στον έλεγχο αυτόν.*

*β) Διενεργεί υποχρεωτικά κατασταλτικό έλεγχο σε όλους τους λογαριασμούς ή τους απολογισμούς των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, καθώς και στον εκτός Κρατικού Προϋπολογισμού λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικός Λογαριασμός Εγγυήσεων Γεωργικών Προϊόντων. Σε κατασταλτικό έλεγχο υπόκειται και κάθε φορέας που έλαβε καθ' οιονδήποτε τρόπο χρηματοδότηση ή επιχορήγηση από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.*

*γ) Παρακολουθεί τα έσοδα του Κράτους.*

*δ) Παρακολουθεί την κανονική είσπραξη των εσόδων των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους προσώπων σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 52 του παρόντος νόμου.*

*ε) Αποφαίνεται επί του απολογισμού και του γενικού ισολογισμού του Κράτους.*

*στ) Εποπτεύει τους δημόσιους υπολόγους όσον αφορά την τήρηση των διατάξεων του Δημοσίου Λογιστικού.*

*θ) Ασκεί έλεγχο νομιμότητας στις διαδικασίες ανάθεσης συμβάσεων έργων, προμηθειών και παροχής υπηρεσιών.*

*ιε) Δικάζει τις υποθέσεις που αναφέρονται στην αστική ευθύνη των πολιτικών και στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων, καθώς και των υπαλλήλων των Ο.Τ.Α. και*

των άλλων Ν.Π.Δ.Δ. για ζημία που προκλήθηκε στο Δημόσιο, στους Ο.Τ.Α. ή σε άλλα Ν.Π.Δ.Δ..

ιστ) Γνωμοδοτεί, σύμφωνα με το άρθρο 73 παρ. 2 του Συντάγματος, σε νομοσχέδια που αναφέρονται στην τροποποίηση των συνταξιοδοτικών νόμων ή στην απονομή σύνταξης ή στην αναγνώριση υπηρεσίας που παρέχει δικαίωμα σε σύνταξη, εφόσον η σύνταξη βαρύνει το δημόσιο ταμείο ή τον προϋπολογισμό Ν.Π.Δ.Δ.».

Επικεφαλής του Ελεγκτικού Συνεδρίου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 12 παρ. 1 του Ν. 4129/2013, είναι ο Πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ο οποίος έχει τη συνολική ευθύνη των εργασιών που εκτελούνται από το Συνέδριο. Διαρθρώνεται από την Ολομέλεια, την Γενική Επιτροπεία της Επικρατείας, οκτώ (8) Τμήματα, επτά (7) Κλιμάκια ελέγχου, τρεις (3) Υπηρεσίες Γενικών Συντονιστών Επιτρόπων και εκατόν εννέα (109) Υπηρεσίες Επιτρόπων. Στελεχώνεται από τον Πρόεδρο, τον Γενικό Επίτροπο της Επικρατείας, εννέα (9) Αντιπροέδρους, έναν (1) Επίτροπο της Επικρατείας, είκοσι εννέα (29) Συμβούλους, τρεις (3) Αντεπιτρόπους της Επικρατείας, σαράντα τρεις (43) Παρέδρους, σαράντα επτά (47) Εισηγητές, τρεις (3) Γενικούς Συντονιστές Επιτρόπων και εβδομήντα τρεις (73) Επιτρόπους. Απασχολεί περίπου πεντακόσιους πενήντα οκτώ (558) υπαλλήλους, στους τομείς του ελέγχου και της διοικητικής υποστήριξης.

Όσον αφορά στην σύνθεση του Ε.Σ., με την αριθμ. 7818/1979 Απόφαση της Ολομέλειας του Ε.Σ., (η οποία συμπληρώθηκε με τις αριθμ. 5152/1982 και 18621/1990 όμοιες αποφάσεις) και τον Ν. 1756/1988 «Κώδικας Οργανισμού Δικαστηρίων και κατάσταση δικαστικών λειτουργιών» διακρίνουμε τα παρακάτω κλιμάκια, με διακριτές μεταξύ τους αρμοδιότητες:

- Α' Κλιμάκιο: Παρακολούθηση δημοσίων εσόδων. Εποπτεία δημοσίων υπολόγων και εγγυήσεων αυτών. Έλεγχος των λογαριασμών της δημοσίας εν γένει διαχειρίσεως και των απολογισμών των ΟΤΑ. Καταλογισμοί.
- Β' Κλιμάκιο: Έλεγχος απολογισμών Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου Οργανισμών, Ειδικών Ταμείων, αποκεντρωμένων δημοσίων υπηρεσιών και εκτός του δημοσίου προϋπολογισμού ειδικών λογαριασμών.

- Γ' Κλιμάκιο: Επίλυση αμφισβητήσεων που αφορούν τη συμπλήρωση 35ετίας των δημοσίων υπαλλήλων σύμφωνα με το άρθρο 1 ν. 1232/1982 (προσδιορισμός πραγματικής και συντάξιμης υπηρεσίας).
- Δ' Κλιμάκιο: Παρακολούθηση ζητημάτων που σχετίζονται με το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, με τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα των κρατών - μελών της Ε.Ε, καθώς και με άλλους Ευρωπαϊκούς ή και Διεθνείς Οργανισμούς.
- Ε' Κλιμάκιο: Έλεγχος νομιμότητας συμβάσεων εκτέλεσης έργων μεγάλης οικονομικής αξίας.
- ΣΤ' Κλιμάκιο: Έλεγχος νομιμότητας συμβάσεων παροχής υπηρεσιών μεγάλης οικονομικής αξίας.
- Ζ' Κλιμάκιο: Έλεγχος νομιμότητας συμβάσεων παροχής υπηρεσιών με προϋπολογιζόμενη δαπάνη που υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000.000).

### **1.5 Κώδικας Δεοντολογίας του Ελεγκτικού Συνεδρίου**

Ο ασκούμενος από το Ελεγκτικό Συνέδριο, έλεγχος διέπεται από τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τα ελεγκτικά πρότυπα του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων. Μεταξύ των προτύπων ελέγχων που εκδίδει ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών θεσμών (INTOSAI), σύμφωνα με τον Azuma (2008), συγκαταλέγονται και αυτά με τίτλο «Προαπαιτούμενα για τη λειτουργία των ανώτατων ελεγκτικών θεσμών», όπου αναφέρονται οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την εύρυθμη λειτουργία και επαγγελματική συμπεριφορά των Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών και ειδικότερα οι αρχές και κατευθύνσεις σχετικά με τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας τους, της ακεραιότητας, της επαγγελματικής επάρκειας των ελεγκτών τους καθώς και της ποιότητας των ελέγχων που διεξάγουν. Ο Κώδικας Δεοντολογίας που έχει εκδώσει ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών θεσμών (INTOSAI) στόχο έχει να αποτελέσει το θεμέλιο λίθο του αντίστοιχων Κωδίκων Δεοντολογίας Ελεγκτών που θεσπίζει κάθε Ανώτατη Ελεγκτική Αρχή των κρατών που μετέχουν στον Οργανισμό INTOSAI (Bemelmans- Videnc κα, 2005). Διότι οι εθνικές διαφορές

λόγω γλώσσας, κουλτούρας, νομοθετικού πλαισίου και κοινωνικών συνθηκών πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τη διαμόρφωση του κάθε Εθνικού Κώδικα Δεοντολογίας.

Ταυτόχρονα, η συμπεριφορά των ελεγκτών κατά την άσκηση των καθηκόντων τους διέπεται και από τον Κώδικα Κατάστασης Δικαστικών Υπαλλήλων (Ν.2812/2000), καθώς και τον Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο (Ν.4129/2013), ώστε να επιτυγχάνεται στο μέγιστο δυνατό η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα του εν λόγω οργάνου, ενώ διασφαλίζεται και ο εμπιστευτικός χαρακτήρας των πληροφοριών που συγκεντρώνονται κατά τη διενέργεια των ελέγχων.

Οι θεμελιώδεις αρχές λοιπόν που ακολουθούν οι ελεγκτές του Ε.Σ., είναι:

1. Ακεραιότητα, που σημαίνει ευθύτητα, τιμιότητα και ειλικρίνεια στις σχέσεις των ελεγκτών με το προσωπικό των ελεγχόμενων φορέων.

2. Αντικειμενικότητα, που σημαίνει αποτροπή συμμετοχής σε ελεγκτικά κλιμάκια όταν προκύπτει σύγκρουση συμφερόντων. Επίσης, απαγόρευση καταχρηστικής επιρροής άλλων ή σύμπτωση στο πρόσωπο των ελεγκτών των ιδιοτήτων του ελέγχοντος και του ελεγχόμενου, για λόγους διασφάλισης της ακεραιότητας της γνώμης τους.

3. Επαγγελματική επάρκεια και δέουσα προσοχή, δηλαδή απόκτηση επαγγελματικών γνώσεων και δεξιοτήτων για ποιοτικότερη άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων τους και συνεχής βελτίωση αυτών.

4. Εχεμύθεια, ήτοι εμπιστευτικότητα πληροφοριών που αποκτήθηκαν εκ των ελεγκτικών διεργασιών.

5. Επαγγελματική συμπεριφορά, δηλαδή συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς.

Επιπλέον σημαντική παράμετρος του κώδικα δεοντολογίας του ελληνικού θεσμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου που είναι σε εναρμόνιση με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ISSAI-10, που επικυρώθηκε με την διακήρυξη του Μεξικό, είναι ότι οι Ανώτατοι Ελεγκτικοί Θεσμοί με την επιφύλαξη των νόμων που θέτει η νομοθετική εξουσία που τους επικουρεί, δεν υπόκεινται σε καμία καθοδήγηση ή ανάμειξη από τη νομοθετική ή εκτελεστική εξουσία, αναφορικά με την επιλογή των αντικειμένων ελέγχου, το σχεδιασμό, προγραμματισμό, διενέργεια, σύνταξη έκθεσης ελέγχου και διενέργεια ελέγχων συμμόρφωσης (Azuma, 2008). Επιπλέον, δέον να μην ασκούν

πολιτικές δραστηριότητες οι ίδιοι οι ελεγκτές, διότι κάτι τέτοιο είναι δυνατό να επηρεάσει την εκτέλεση του ελεγκτικού τους έργου και να οδηγήσει σε σύγκρουση ρόλων (Gendron και άλλοι, 2001).

Εν κατακλείδι, όλοι οι δικαστικοί λειτουργοί και ελεγκτές του Ε.Σ. πρέπει να υπακούουν στον Κώδικα Δεοντολογίας που έχει διαμορφωθεί, μεταξύ των οποίων ο Πρόεδρος και το ανώτατο προσωπικό, ήτοι Γενικοί Συντονιστές, Επίτροποι και Τμηματάρχες πρέπει να αποτελούν πρότυπο συμπεριφοράς.

## **1.6 Ο Προληπτικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου**

Η ελεγκτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου αφορά τον προληπτικό και τον κατασταλτικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών. Η διάκριση σχετίζεται με το χρονικό σημείο που επέρχονται τα χρηματικά εντάλματα ή οι τίτλοι πληρωμής για θεώρηση από το Ελεγκτικό Συνέδριο, πριν την πληρωμή της δαπάνης ή εκ των υστέρων.

Καταρχάς, θεμέλιο λίθο του προληπτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί το άρθρο 98 του Συντάγματος όπου σύμφωνα με τον Μπάρμπα (2016), είναι ξεκάθαρη η αρμοδιότητα αυτή ώστε να μην υπάρχει κίνδυνος καταστρατηγήσεώς της, από κατώτερης ισχύος τυπικούς νόμους, αφού το Σύνταγμα αποτελεί την κορυφή της διοικητικής και νομοθετικής πυραμίδας εντός ενός κράτους δικαίου. Από εκεί και πέρα, ο προληπτικός έλεγχος που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο συνίσταται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών, για τα οποία έχει εκδοθεί τίτλος πληρωμής, ήτοι χρηματικό ένταλμα.

Νόμιμη, όπως προαναφέρθηκε, λογίζεται μια δαπάνη όταν προβλέπεται από γενική ή ειδική διάταξη νόμου ή εξυπηρετεί τις λειτουργικές ανάγκες της Υπηρεσίας που αφορά και υπάρχει διαθέσιμη πίστωση. Επίσης, έχει γίνει αποδεκτό από τη νομολογία των πράξεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου που εκδίδονται στα πλαίσια επίλυσης των διαφωνιών που ανακύπτουν κατά την θεώρηση των χρηματικών ενταλμάτων, ότι επιτρέπεται η έκδοση χρηματικών ενταλμάτων για την πληρωμή δαπανών που ναι μεν δεν ορίζονται ρητά σε νόμο, ωστόσο βοηθούν στην επίτευξη

των επιδιωκόμενων σκοπών του δημοσίου φορέα, για τον οποίο γίνονται, πχ πράξεις εθιμοτυπίας, διεξαγωγή πολιτιστικών εκδηλώσεων, πράξεις τουριστικής προβολής<sup>1, 2</sup>.

Κανονική, κατά το άρθρο 91 του Ν.4270/2014, θεωρείται μια δαπάνη όταν επισυνάπτομαι όλα τα νόμιμα δικαιολογητικά και η σχετική απαίτηση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ως νόμιμα δικαιολογητικά θεωρούνται τα προβλεπόμενα από τις κείμενες διατάξεις. Η εξέταση ζητημάτων που ενδέχεται να προκύψουν παρεμπιπτόντως του προληπτικού ελέγχου, ήτοι έλεγχο σκοπιμότητας της εκτελούμενης δαπάνης, δεν θεωρείται παράβαση καθήκοντος, αντιθέτως στον Οργανισμό του Ελεγκτικού Συνεδρίου νομιμοποιείται η εξέταση και των παρεμπιπτόντως αναφευομένων ζητημάτων, επιφυλασσομένων των περί δεδिकाσμένου διατάξεων.

Οι λόγοι που αποστέλλονται για προληπτικό έλεγχο στο Ελεγκτικό συνέδριο οι δημόσιες δαπάνες είναι καταρχάς η προστασία του δημοσίου συμφέροντος μέσω του ελέγχου των προσώπων που συμμετείχαν στις διαδικασίες προετοιμασίας, εκτέλεσης και ανάθεσης αυτών καθώς και για την ανάγκη εμπέδωσης κλίματος ασφάλειας, εμπιστοσύνης και οικονομικότητας σε σχέση με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος. Εξάλλου, κατά τον Σολδάτο (2001), σε περίπτωση μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας τουλάχιστον καθίσταται ευχερής η ματαίωση της εξεταζόμενης δαπάνης, ενώ κάτι τέτοιο θα ήταν πλήρως αδύνατο να γίνει, σε περίπτωση που δαπάνες μεγάλης οικονομικής αξίας υπόκεινταν μόνο σε κατασταλτικό έλεγχο.

Περαιτέρω, κατά τον Σαρμά (2006), η σπουδαιότητα του προληπτικού ελέγχου συνδέεται σαφώς και την δυνατότητα να αποφευχθεί εγκαίρως παράνομη εξόφληση ενός χρηματικού εντάλματος, γεγονός που ενδέχεται να αποκαλυφθεί σε μεταγενέστερο χρόνο, οπότε απαιτείται η αποκατάσταση του ελλείμματος, καταλογισμός ευθυνών κατά των προσώπων που συνέπραξαν στην έκδοση του χρηματικού εντάλματος καθώς και έλεγχο τήρησης των διατάξεων περί αδικαιολόγητου πλουτισμού των συνυπεύθυνων οργάνων. Εξάλλου, σύμφωνα με τον Azuma (2008), κάτι τέτοιο συμφωνεί και με τον Κώδικα Δεοντολογίας του Διεθνή Οργανισμού INTOSAI, σύμφωνα με τον οποίο, στο κεφάλαιο II «Γενικά πρότυπα

---

<sup>1</sup> Πράξη 248/2011 Ελ.Συν./Τμ 7 με την οποία κρίθηκε νόμιμη δαπάνη του Οργανισμού Νεολαίας και Άθλησης του Δήμου Αθηναίων ποσού 8.000,00 ευρώ, για την ανάθεση δημοσίευσης στον τύπο καταχωρίσεων για την προβολή διοργανωθέντος ποδηλατικού γύρου έτους 2010.

<sup>2</sup> Πράξη VII Τμήματος 295/2011, με την οποία κρίθηκαν νόμιμες δαπάνες παράθεσης γευμάτων στα πλαίσια καλλιτεχνικής εκδήλωσης, διότι συνιστούν δαπάνες που επιβάλλονται από τους κανόνες της σύγχρονης εθιμοτυπίας.

στους κυβερνητικούς ελέγχους», ορίζεται η σπουδαιότητα του «a priori» ελέγχου σε σχέση με τον «a posteriori», διότι ο προληπτικός έλεγχος επιτρέπει την διακοπή παρατυπιών, εν αντιθέσει με τον κατασταλτικό έλεγχο, όπου πλέον είναι δύσκολη η αποκατάσταση των ελλείψεων, παρατυπιών (Azzuma, 2008).

Για όλους αυτούς τους λόγους έχει αναδειχθεί η σημασία του προληπτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο, διαδικασία ωστόσο που βαίνει μειούμενη με την πάροδο του χρόνου, καθώς από 01.01.2017, με τον Ν.4337/2015 που τροποποίησε σε σημεία τον Ν.4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ)- δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις», καταργήθηκε ο προληπτικός έλεγχος από το Ε.Σ. των δαπανών του Κράτους<sup>3</sup> και ταυτόχρονα, όσον αφορά τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών Ο.Τ.Α, ενώ αρχικώς είχε προβλεφθεί με τον ίδιο νόμο, η κατάργηση του από 01.01.2019, με την εκ νέου τροποποίηση του Ν.4270/2014 που επήλθε με τον Ν.4607/2019, άρθρο 58<sup>4</sup>, η ημερομηνία 01.01.2019 αντικαταστάθηκε από την ημερομηνία 01.01.2020, δηλαδή κρίθηκε σκόπιμο η παύση του προληπτικού ελέγχου για τις δαπάνες ΟΤΑ, να ξεκινήσει από 01.01.2020. Ωστόσο, με τον νεότερο Ν.4611/2019 και άρθρο 125 «Άσκηση προληπτικού ελέγχου στις δαπάνες των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης»<sup>5</sup>, η ημερομηνία «1.1.2020» αντικαταστάθηκε με την ημερομηνία «31.7.2019». Δηλαδή από 01.08.2019 και εφεξής έπαψε και ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών ΟΤΑ από το Ε.Σ.

### **1.7 Ο προληπτικός έλεγχος των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας**

Καταρχάς, ο προληπτικός έλεγχος των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας κατοχυρώθηκε συνταγματικά με την αναθεώρηση του 2001, οπότε είναι ξεκάθαρο και κατοχυρωμένο ως βήμα κατά τη διαδικασία ανάθεσης προμηθειών,

---

<sup>3</sup> Άρθρο 10 του Ν.4337/2015, περί τροποποιήσεων διατάξεων του ν. 4270/2014 (Α' 143): « Από 1.1.2017, κατά παρέκκλιση των σχετικών διατάξεων του ν. 4129/2013 (Α'52), δεν ασκείται προληπτικός έλεγχος στις δαπάνες του Κράτους» και «Από 1.1.2019, κατά παρέκκλιση των σχετικών διατάξεων του ν. 4129/2013, δεν ασκείται προληπτικός έλεγχος στις δαπάνες των ΟΤΑ και των προαναφερόμενων λοιπών νομικών προσώπων».

<sup>4</sup> Άρθρο 58, παρ. 1 του Ν. 4607/2019 « Στο τρίτο εδάφιο της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης α' του άρθρου 31 του ν. 4270/2014 (Α' 143), η ημερομηνία «1.1.2019» αντικαθίσταται από την ημερομηνία «1.1.2020»

<sup>5</sup> Άρθρο 125, παρ. 1. Ν. 4611/2019: « Στο τρίτο εδάφιο της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης α' του άρθρου 31 του ν. 4270/2014 (Α' 143), όπως τροποποιήθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν. 4607/2019 (Α' 65), η ημερομηνία «1.1.2020» αντικαθίσταται με την ημερομηνία «31.7.2019».

έργων και υπηρεσιών που χρηματοδοτούνται από το δημόσιο χρήμα (Μπάλτα, 2009). Περαιτέρω, και πιο συγκεκριμένα, στο άρθρο 35 του Ν.4129/2019 «Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο» προβλέπεται ότι σε περιπτώσεις σύναψης συμβάσεων προμήθειας αγαθών, εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών, που συνάπτονται από το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. και τις δημόσιες επιχειρήσεις ή οργανισμούς, η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος νομιμότητας, πριν από τη σύναψή τους, από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου που κατά το άρθρο 1 του Ν.4254/2014, είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών των φορέων αυτών. Όταν δε, η προϋπολογιζόμενη δαπάνη υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος νομιμότητας της οικείας σύμβασης, πριν από τη σύναψή της, από Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Ν.4412/2016). Επίσης, σε προληπτικό έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο υπόκεινται και οι συμφωνίες πλαίσιο (ήτοι συμφωνίες που συνάπτεται μεταξύ μιας ή ενός ή περισσότερων αναθετουσών αρχών/αναθετόντων φορέων και ενός ή περισσότερων οικονομικών φορέων, που αποσκοπούν στον καθορισμό των όρων που διέπουν τις συμβάσεις που πρόκειται να συναφθούν κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου, ιδίως όσον αφορά τις τιμές και, όπου ενδείκνυται, τις προβλεπόμενες ποσότητες) ενώ οι εκτελεστικές αυτών συμβάσεις μόνο εφόσον η αξία τους υπερβαίνει αυτοτελώς τα εκάστοτε ισχύοντα όρια.

Όσον αφορά στον προληπτικό έλεγχο των συμβάσεων προμήθειας αγαθών, εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών των Ο.Τ.Α. και των νομικών τους πρόσωπων, το χρηματικό όριο άνω του οποίου απαιτείται προσυμβατικός έλεγχος προκειμένου να κριθεί νόμιμη μια σύμβαση-δαπάνη, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 258 του Ν.3852/2010, είναι το ποσό άνω των διακοσίων χιλιάδων ευρώ, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) και διενεργείται από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών τους. Ο έλεγχος νομιμότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου πρέπει να ολοκληρωθεί μέσα σε τριάντα ημέρες από τη διαβίβαση του σχετικού φακέλου. Εάν δεν διενεργηθεί ο έλεγχος νομιμότητας κατ'επιταγή του άρθρου 36 του Ν.4129/2013, η σύμβαση που συνάπτεται είναι άκυρη.

Η νομική κατοχύρωση του προσυμβατικού ελέγχου από το κατεξοχήν αρμόδιο όργανο, το Ελεγκτικό Συνέδριο, αναδεικνύει τη σημασία που δίνει ο



νομοθέτης στην ενίσχυση της διαφάνειας και του υγιούς ανταγωνισμού, αφού κατά τον Ράικο (2014), η μεσολάβηση του ανώτατου αυτού ελεγκτικού οργάνου εγγυάται τη νομιμότητα των διαγωνιστικών ενεργειών, προστατεύοντας έτσι όχι μόνο το δημόσιο χρήμα αλλά και τους συμμετέχοντες στις διαγωνιστικές διαδικασίες. Ταυτόχρονα, βελτιώνει τους μηχανισμούς πρόληψης και καταπολέμησης της διαφθοράς και ενισχύει τη διοικητική ικανότητα των αναθετουσών αρχών και τη διασφάλιση των κανόνων καλής διακυβέρνησης στον τομέα αυτό.

Σύμφωνα με τον Μπάρμπα (2016), συνηθισμένες διαπιστώσεις κατά την άσκηση του προληπτικού ελέγχου των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας είναι η παραβίαση της νομοθεσίας σε θέματα επιλογής των διαδικασιών ανάθεσης, την νομιμότητα των όρων της διακήρυξης, την κατακύρωση των διαγωνισμών κατά παράβαση των όρων της διακήρυξης, κ.α.. Σύμφωνα με έκθεση του ΟΟΣΑ έτους 2017, με θέμα «Καταπολέμηση της διαφθοράς στον δημόσιο τομέα: ακεραιότητα στις δημόσιες συμβάσεις», προέκυψε ότι οι δημόσιες συμβάσεις είναι οι περισσότερο επιρρεπείς σε κατασπατάληση, απάτη και διαφθορά κρατική δραστηριότητα, λόγω του σύνθετου χαρακτήρα της, του ύψους των χρηματοοικονομικών ροών που δημιουργεί και της στενής αλληλεπίδρασης δημόσιου και ιδιωτικού τομέα. Εξάλλου, σύμφωνα με την ετήσια έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου έτους 2016, η ίδια η πολυπλοκότητα του νομοθετικού και διοικητικού πλαισίου, η έλλειψη διοικητικής ικανότητας των δημοσίων φορέων ως προς τη διεξαγωγή της διαδικασίας σύναψης δημοσίων συμβάσεων και τεχνικής εμπειρογνωσίας σχετικά με τα συγκεκριμένα έργα ή τις συγκεκριμένες υπηρεσίες που αποτελούν το αντικείμενο δημοσίων συμβάσεων και ο ανεπαρκής προγραμματισμός των συμβάσεων, εξηγούν την επιρρέπεια των δημοσίων συμβάσεων σε παρατυπίες και λάθη.

### **1.8 Ο κατασταλτικός έλεγχος του Ελεγκτικού Συνεδρίου**

Διαφέρει, όπως προαναφέρθηκε, από τον προληπτικό ως προς το γεγονός ότι εδώ οι δαπάνες αποστέλλονται για έλεγχο, μετά την έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων καθώς και την εξόφληση τους. Με την γενική έννοια, ο κατασταλτικός συνίσταται σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δημοσίων δαπανών, της διαχείρισης των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, των υπολόγων των Ο.Τ.Α. και των λοιπών νομικών προσώπων, που υποχρεούνται σε έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, διακρίνουμε τους:

A. Τακτικούς διαχειριστικούς ελέγχους που αφορούν την εφ'όλης της ύλης επισκόπηση της διαχείρισης των ελεγχόμενων φορέων, με απώτερο σκοπό τον εντοπισμό παθογενειών στην λειτουργία των φορέων μέσω συστάσεων που έχουν κυρίως συμβουλευτικό ή αποτρεπτικό χαρακτήρα για το μέλλον. Διεξάγονται μετά το τέλος κάθε οικονομικής χρήσης, είναι δειγματοληπτικοί εκτός εάν από το δειγματοληπτικό έλεγχο προκύψουν λόγοι που επιβάλλουν τη γενίκευση του κατασταλτικού ελέγχου. Προβλέπεται συγκεκριμένη μέθοδος εξαγωγής του δείγματος που είναι η στρωματοποιημένη τυχαία δειγματοληψία σε ποσοστό 50% για τις δαπάνες που αφορούν έργα, εργασίες, προμήθειες και υπηρεσίες και σε ποσοστό δείγματος 40% για τις λοιπές κατηγορίες δαπανών. Κατά τον ασκούμενο έλεγχο, εξετάζονται και τα παρεμπιπτόντως αναφερόμενα ζητήματα επιφυλασσομένων των διατάξεων για το δεδικασμένο από το Νομικό Συμβούλιο του κράτους (παρεμπιπτόντων ελέγχος).

B. Κατασταλτικούς ελέγχους φορέων που χρηματοδοτούνται ή επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Σε αυτή την περίπτωση, ο έλεγχος στοχεύει στην εξακρίβωση των ποσών του ισοζυγίου χρηματικής διαχείρισης και τη συμφωνία του υπολοίπου τέλους χρήσης σε αντιπαραβολή με τα extraits των τραπεζικών λογαριασμών των ελεγχθέντων φορέων.

Γ. Στοχευμένους ελέγχους σε τομείς- φορείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος «είτε περί την ακρίβεια και ορθότητα καταγραφής των λογαριασμών και την τήρηση της αρχής της κανονικότητας και νομιμότητας της δημόσιας δαπάνης, είτε επιδόσεων, καθώς και επαναληπτικούς ελέγχους συμμόρφωσης» (Μπαλτάς, 2016). Συνήθη κριτήρια επιλογής των αντικειμένων προκειμένου να ελεγχθούν στοχευμένα είναι : α) το ελεγκτικό ενδιαφέρον από άποψη εκτιμώμενων κινδύνων, σύμφωνα με το Ετήσιο Πρόγραμμα Ελέγχων που εκπονεί η Ολομέλεια του Σώματος, β) η εφικτότητα διενέργειας και γ) η ποικιλία ως προς το αντικείμενο τους. Στόχος των ελέγχων αυτού του τύπου είναι η αποκάλυψη αδυναμιών των συστημάτων εσωτερικών δικλίδων των ελεγχόμενων φορέων και η ανάδειξη περιπτώσεων μη αποτελεσματικής διαχείρισης των πόρων τους.

Ως μορφή ελέγχου κρίνεται απόλυτα αναγκαία και καίριας σημασίας, διότι αποσκοπεί στην συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, ώστε η γνώμη που θα

διαμορφωθεί να παρέχει επαρκή και αξιόπιστη πληροφόρηση στους υπεύθυνους για την διακυβέρνηση για τα πεπραγμένα ως προς τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος από τους δημόσιους φορείς. Εξάλλου ετησίως συντάσσεται έκθεση από το Ελεγκτικό Συνέδριο, η οποία δημοσιεύεται και κατατίθεται στη Βουλή, συνοδεύοντας τον Απολογισμό και Ισολογισμό του κράτους.

Σύμφωνα με το άρθρο 39 του 4129/2013 κατά τον κατασταλτικό έλεγχο σημαντικά σημεία ελέγχου είναι:

«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,

γ) η τήρηση και ενημέρωση των λογαριασμών ώστε να απεικονίζουν με ακρίβεια το περιεχόμενο των οικονομικών πράξεων και δημοσιονομικών ενεργειών,

ζ) τα συστήματα λειτουργίας του φορέα (έλεγχος συστημάτων) και

η) η συμμόρφωση του φορέα σε προηγούμενες υποδείξεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου».

Περαιτέρω, από την συνδυαστική ερμηνεία των άρθρων 1 παρ.2, 40, 41 του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο και των πρακτικών της 13<sup>ης</sup> Συνεδρίασης Ολομέλειας του Ε.Σ. της 27<sup>ης</sup> Ιουνίου 2016 προκύπτει ότι οι κατασταλτικοί έλεγχοι που διενεργεί «ανεξαρτήτως του ελεγκτικού τους ενδιαφέροντος, στους λογαριασμούς του Δημοσίου και στους απολογισμούς των ΟΤΑ, και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και οι έλεγχοι αφενός σε στοχευμένους τομείς υψηλού δημοσιονομικού ενδιαφέροντος και υψηλού δημοσιονομικού κινδύνου αφετέρου στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση των ποσών της επιχορήγησης ή χρηματοδότησης, που λαμβάνουν το μεν οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης απευθείας από τον κρατικό προϋπολογισμό το δε τα ιδιωτικά νομικά πρόσωπα από φορείς της Κεντρικής ή γενικής Κυβέρνησης, διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα και τα ελεγκτικά πρότυπα του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών (INTOSAI)».

Η ανάγκη εναρμόνισης των κατασταλτικών ελέγχων με τα διεθνή πρότυπα έλεγχου αναγνωρίστηκε σε συνεδρίαση της Ολομέλειας του Ε.Σ. την 30/10/2013 (Πρακτικά 19<sup>ης</sup> Γενικής Συνέλευσης) και ως εκ τούτου με την αριθμ. 132/17.02.2014 απόφαση του τότε Προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποφασίστηκε η

συγκρότηση ομάδας εργασίας προκειμένου να εκπονήσει εγχειρίδιο διενέργειας ελέγχων από το Ελεγκτικό Συνέδριο, λαμβανομένων υπόψη των διεθνών προτύπων ελέγχων. Ακολούθως, με απόφαση της Ολομέλειας του Ε.Σ. της 27<sup>ης</sup> Ιουνίου 2016 υιοθετήθηκε το εγχειρίδιο που δημιουργήθηκε στα πρότυπα που ορίζονται από τον Οργανισμό INTOSAI, και πλέον αποτελεί υποχρέωση των ελεγκτών η συμμόρφωση με αυτό.

Εξάλλου, το σκεπτικό αυτής της ενεργείας είναι ότι τα διεθνή πρότυπα ελέγχου του Οργανισμού INTOSAI συμπληρώνουν και δεν υποκαθιστούν το εθνικό κανονιστικό πλαίσιο που διέπει τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις των ανώτατων εθνικών ελεγκτικών θεσμών (Bemelmans-Vidéc et al , 2005).

Η υιοθέτηση της πρακτικής αυτής εκφράζει στην ανάγκη διασφάλισης της ποιότητας και αξιοπιστίας των διενεργούμενων ελέγχων αλλά και την προστασία του ελεγκτή.

Για τον παραπάνω λόγο, οι ελεγκτές του Ε.Σ., οφείλουν να τηρούν συγκεκριμένο ελεγκτικό εγχειρίδιο που καταρτίστηκε από συγκεκριμένη ομάδα εργασίας, προκειμένου να προσεγγίζουν το ελεγκτικό αντικείμενο σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα των ανώτατων ελεγκτικών θεσμών που έχουν ληφθεί υπόψη για την κατάρτιση του. Επιπλέον, οφείλουν να μεριμνούν για την εναρμόνιση των ελεγκτικών ενεργειών που διεξάγουν με τυποποιημένα ερωτηματολόγια/ προγράμματα/ έγγραφα/ εκθέσεις ελέγχου που παρατίθενται σε παραρτήματα στο εν λόγω ελεγκτικό εγχειρίδιο.

Με την υιοθέτηση λοιπόν των ελεγκτικών προτύπων του Οργανισμού INTOSAI, οι κατασταλτικοί έλεγχοι που διεξάγονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο, θα μπορούσαν να διακριθούν σε τρεις κατηγορίες: στους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων (χρηματοοικονομικοί έλεγχοι), στους ελέγχους συμμόρφωσης και στους ελέγχους επιδόσεων.

- Ο **χρηματοοικονομικός έλεγχος** εστιάζει στον προσδιορισμό του κατά πόσον οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων φορέων, είναι σύμφωνες με το ισχύον νομικό και κανονιστικό πλαίσιο<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Παράδειγμα διενέργειας χρηματοοικονομικού έλεγχου: «Διενεργήθηκε χρηματοοικονομικός έλεγχος της Ενιαίας Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Συμβάσεων (Ε.Α.ΔΗ. ΣΥ.), για τα έτη 2013 και 2014, στον οποίο ενσωματώθηκαν και στοιχεία ελέγχου επιδόσεων και συμμόρφωσης. Διαπιστώθηκαν: 1) Αδυναμίες και ελλείψεις στο σχεδιασμό και την εφαρμογή εσωτερικών δικλίδων διοίκησης. 2)

- Ο έλεγχος επιδόσεων εστιάζει στο εάν οι δημόσιοι φορείς εκτελούν τους σκοπούς τους σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας και αν υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης.
- Ο έλεγχος συμμόρφωσης εστιάζει στο εάν το αντικείμενο του ελέγχου είναι σε συμμόρφωση με συγκεκριμένες αρχές, όπως νομικές ή κανονιστικές διατάξεις, επαγγελματικά πρότυπα, κ.τ.λ. που προσδιορίζονται ως κριτήρια.

---

Καθυστέρηση στην ανάληψη επαρκών και αποτελεσματικών δράσεων για την επίτευξη της δημιουργίας Εθνικής Βάσεως Δεδομένων Δημοσίων Συμβάσεων. 3) Απουσία μηχανισμού ελέγχου και επαλήθευσης της πληρότητας και της ακρίβειας της εισπραχθείσας κράτησης 0,10% επί των δημοσίων συμβάσεων. 4) Παραλείψεις, ελλείψεις, παρατυπίες και αδυναμίες στις διαδικασίες που ακολουθήθηκαν για τη στελέχωση των υπηρεσιών της Αρχής, έλλειψη δικλίδων ελέγχου και σημαντικός κίνδυνος παραβίασης των αρχών της διαφάνειας, αντικειμενικότητας και αξιοκρατίας. 5) Παράλειψη εξέτασης της αρχής της οικονομικότητας, καθώς και του κριτηρίου της εμπειρίας και εξειδίκευσης του αποσπασμένου προσωπικού σε δύο περιπτώσεις σύναψης σύμβασης παροχής υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να μην επιτευχθεί η κατά το δυνατό ελάχιστη επιβάρυνση του προϋπολογισμού της Αρχής. 6) Παραλείψεις, τόσο στη διαδικασία σύνταξης και υπογραφής συμβάσεων, όσο και στον έλεγχο των όρων τους από την Αρχή, καθώς επίσης και στη διαδικασία σύνταξης και κοινοποίησης εγγράφων στους προβλεπόμενους παραλήπτες και στην καταχώριση στοιχείων σε νομοθετικά προβλεπόμενες διαδικασίες (ΚΗΜΔΗΣ).- Από Ετήσια Έκθεση οικονομικού έτους 2016 του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

## **Κεφάλαιο 2 - Ο ρόλος των Δημοσιονομικών Υπηρεσιών Εποπτείας και Ελέγχου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους**

### **2.1 Εισαγωγή**

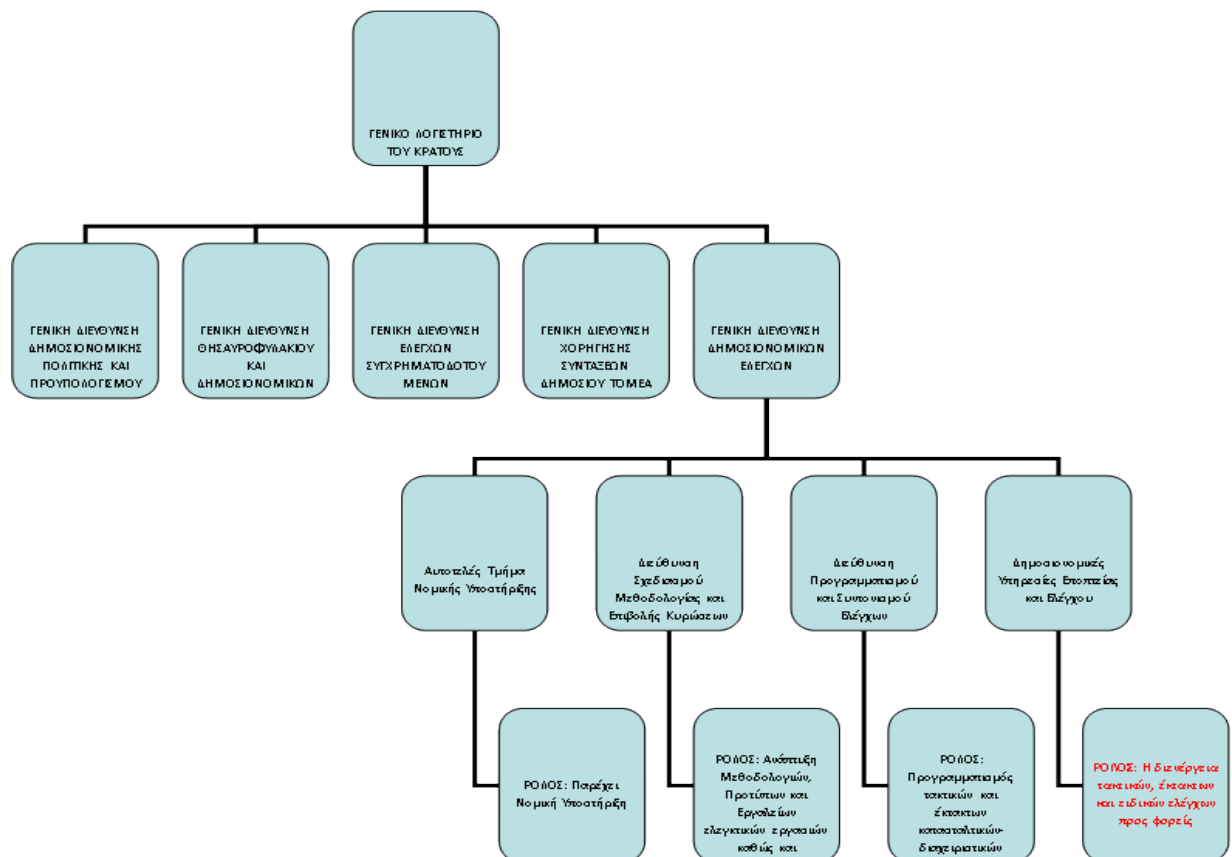
Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (Γ.Λ.Κ.) επικουρεί τον Υπουργό Οικονομικών στην εκτέλεση των καθηκόντων του. Ανάμεσα στις αρμοδιότητες του Γενικού Λογιστηρίου ξεχωρίζουμε, σύμφωνα με τον Μπαλά (2007), για λόγους συνάφειας με την παρούσα εργασία, την αρμοδιότητα του να ασκεί έλεγχο στην οικονομική διαχείριση των δημόσιων επιχειρήσεων και δημόσιων οργανισμών, των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν στο Δημόσιο και επιχορηγούνται ή χρηματοδοτούνται με οποιονδήποτε τρόπο από τον Κρατικό Προϋπολογισμό σε ποσοστό τουλάχιστον 50% του προϋπολογισμού τους ή από τον προϋπολογισμό φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, την Ευρωπαϊκή Ένωση ή άλλους διεθνείς οργανισμούς ή είναι δημόσιες επιχειρήσεις και δημόσιοι οργανισμοί.

### **2.2 Η οργανωτική δομή των Δημοσιονομικών Υπηρεσιών Εποπτείας και Ελέγχου**

Προς εκπλήρωση λοιπόν της ανωτέρω αρμοδιότητάς του, σύμφωνα με τον «Οργανισμό του Υπουργείου Οικονομικών» (Π.Δ. 142/2017), στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους έχει συσταθεί και λειτουργεί η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων, η οποία βάσει του άρθρου 1 του Ν.3492/2006, έχει ως βασική αποστολή τη «διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και του προϋπολογισμού των φορέων» που εμπίπτουν στην αρμοδιότητά της προκειμένου να διαπιστωθεί αν όλα τα ποσά τα οποία ψηφίζονται ή χορηγούνται, δαπανώνται και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς για τους οποίους εγκρίθηκαν ή χορηγήθηκαν. Παράλληλα, ασκεί έλεγχο στα συστήματα αξιολόγησης και ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί η επάρκειά τους, λαμβάνει ή εισηγείται τα κατάλληλα μέτρα για την βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων και τέλος, επιβάλλει τις προβλεπόμενες κυρώσεις όταν διαπιστώνει παρεκκλίσεις από την τήρηση των δημοσιολογιστικών διατάξεων. Ετησίως, συντάσσεται έκθεση ελέγχου με τα πεπραγμένα της εν λόγω Γενικής Διεύθυνσης.

Βασικός άξονας των ελέγχων στο δημόσιο λογιστικό αποτέλεσε ο νόμος 3492/2006 περί «Οργάνωσης του συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις», με τον οποίο συστήθηκε η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.).

Καταρχάς, η συγκεκριμένη Γενική Διεύθυνση, απαρτίζεται από τέσσερα τμήματα. Το τμήμα που έχει το καθήκον της διενέργειας των δημοσιονομικών ελέγχων είναι οι Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου (Δ.Υ.Ε.Ε.), οι οποίες εδρεύουν σε κάθε πρωτεύουσα νομού της χώρας μας και είναι στελεχωμένες από τους Δημοσιονομικούς Ελεγκτές. Οι έλεγχοι σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.3492/2006, που διενεργούνται είναι τακτικοί διαχειριστικοί, βάσει ετησίου προγράμματος που ψηφίζεται από την Γ.Δ.Δ.Ε., καθώς και έκτακτοι εισαγγελικοί ή ειδικοί έλεγχοι, που ξεκινούν ύστερα από καταγγελίες, δημοσιεύματα, δωροδοκίες, απάτες, ατασθαλίες, διαχειριστικές ανωμαλίες ή κατόπιν εντολής Υπουργού Οικονομικών ή κατόπιν αιτημάτων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.



Πηγή: Ίδια επεξεργασία του Π.Δ. 142/2017 «Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών»

Η στρατηγική ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) προκύπτει μέσα από νόμους και υπουργικές αποφάσεις, με απώτερο σκοπό την παροχή επαρκούς διαβεβαίωσης στον Υπουργό Οικονομικών για την τήρηση των νόμιμων διατυπώσεων, η οποία αποτυπώνεται σε ετήσια έκθεση στο τέλος κάθε οικονομικού έτους και συνοδεύει τον προϋπολογισμό του επόμενου έτους.

Θεμέλιο λίθο των δημοσιονομικών ελέγχων από τη Γ.Δ.Δ.Ε. αποτελεί η Απόφαση 2/79353/ΔΥΕΠ/28.03.2013 Αν. Υπ.Οικονομικών «Κανονισμός Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών», ο οποίος περιγράφει τη μεθοδολογία που πρέπει να ακολουθείται κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου των υπηρεσιών της Γ.Δ.Δ.Ε., η οποία βασίζεται στα Πρότυπα του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων Οργάνων Ελέγχων, στα Διεθνή Πρότυπα Λογιστικής και στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

Πιο συγκεκριμένα, κάθε έλεγχος πραγματοποιείται σε τέσσερα στάδια. Το πρώτο στάδιο αφορά τη στρατηγική και τον σχεδιασμό των ελέγχων, το δεύτερο στάδιο αφορά τη διεξαγωγή της ελεγκτικής διαδικασίας, το τρίτο τις διαδικασίες μετά το πέρας του ελέγχου και το τέταρτο την υποβολή αναφορών.

Κάθε στάδιο αναλύεται λεπτομερέστερα παρακάτω.

### 2.3 Στρατηγική και σχεδιασμός των ελέγχων

Αρχικά, προσδιορίζεται το ελεγκτικό περιβάλλον, δηλαδή το σύνολο των φορέων που επιχορηγούνται ή χρηματοδοτούνται απευθείας από τον κρατικό προϋπολογισμό. Κατόπιν, γίνεται χρήση μοντέλου ανάλυσης κινδύνου. Δηλαδή, για κάθε φορέα προσδιορίζονται δύο τύποι κινδύνου.

**Εγγενής κίνδυνος (Inherent Risk):** Είναι ο κίνδυνος που σχετίζεται με την πολυπλοκότητα του συστήματος και ταυτίζεται με την πιθανότητα επέλευσης σημαντικού σφάλματος στην απουσία εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου (Best, 2000). Παράγοντες που επηρεάζουν τον εγγενή κίνδυνο, άρα και την βαθμολόγησή του είναι το ύψος του προϋπολογισμού του φορέα, το ύψος των δανείων, των επιχορηγήσεων, η πολυπλοκότητα του, η ύπαρξη ή μη εσωτερικού ελέγχου, τα ευρήματα προηγούμενων ελέγχων, κτλ.

**Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου (Control Risk):** Είναι ο κίνδυνος το σύστημα εσωτερικού ελέγχου να μην εντοπίσει τα σημαντικά σφάλματα. Για τους φορείς οι



οποίοι έχουν ελεγχθεί μία τουλάχιστον φορά, υπάρχει καταγεγραμμένη η εμπειρία του κατά πόσο ο φορέας συμμορφώνεται με θεμελιώδεις απαιτήσεις, ενώ για φορείς οι οποίοι δεν έχουν ελεγχθεί ξανά ο συγκεκριμένος κίνδυνος δεν λαμβάνεται υπόψη.

Οι δύο παραπάνω κίνδυνοι, αξιολογούνται για κάθε φορέα, και πολλαπλασιαζόμενοι δίνουν τον **Κίνδυνο Επέλευσης Σημαντικού Σφάλματος** στην απουσία εξωτερικού ελέγχου, που αποτυπώνεται ως **RMM= IR x CR** (Risk of Material Misstatement).

Κάθε φορέας βαθμολογείται με βάση πέντε (5) κριτήρια εγγενούς κινδύνου, τα οποία είναι οι επιχορηγήσεις, τα συνολικά έσοδα, οι δαπάνες μισθοδοσίας, οι συνολικές δαπάνες και οι ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις. Εν συνεχεία, οι φορείς που δραστηριοποιούνται στο ελεγκτικό περιβάλλον κατηγοριοποιούνται σε εννέα (9) ομάδες, οι οποίες είναι οι Δήμοι, οι Περιφέρειες, τα ΝΠΔΔ Δήμων, τα ΝΠΙΔ Δήμων, τα νοσοκομεία, οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης, τα ΝΠΙΔ Κεντρικής Κυβέρνησης, τα ΝΠΔΔ Κεντρικής κυβέρνησης, και οι ΔΕΚΟ. Κάθε ομάδα αποτελείται από φορείς με κοινά χαρακτηριστικά και ίδιο κανονιστικό πλαίσιο λειτουργίας. Οι φορείς ταξινομούνται έπειτα με φθίνουσα διάταξη, με βάση την τιμή του εγγενούς κινδύνου και στη συνέχεια επιλέγονται οι πιο επικίνδυνοι, λαμβάνοντας υπόψη τους ετήσιους στόχους και προτεραιότητες της Γ.Γ.Δ.Ε.

Εφόσον οριστικοποιηθεί το πλήθος των φορέων που θα ελεγχθούν, ανατίθενται οι σχετικοί έλεγχοι στις αρμόδιες Δημοσιονομικές Υπηρεσίες, αρχικά με κριτήριο τη χωρική αρμοδιότητα και την διαθεσιμότητα των δημοσιονομικών ελεγκτών.

## 2.4 Διενέργεια των ελέγχων

Μετά τον σχεδιασμό, ακολουθεί η ανάθεση των ελέγχων στους δημοσιονομικούς ελεγκτές.

Ο πραγματοποιούμενος έλεγχος είναι διοικητικός-κατασταλτικός και σύμφωνα με την γνωμοδότηση 123/2017 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, έχει διττό χαρακτήρα, τον δημοσιονομικό έλεγχο όσο και τον έλεγχο επί του φυσικού αντικειμένου.

Κατά το στάδιο της εκτέλεσης της ελεγκτικής διαδικασίας, σε εφαρμογή του άρθρου 15 του Ν.3492/2006, οι ελεγκτές οφείλουν να ελέγχουν την επάρκεια των

συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων, 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. Επίσης, κατ'επιταγή του ίδιου άρθρου και νόμου, νομιμοποιούνται να κάνουν εκτάκτως έλεγχο της διαχείρισης παγίων προκαταβολών, ακόμη δε και άσκηση επιτόπιων ελέγχων στην έδρα του ελεγχόμενου φορέα ή στους χώρους εκτέλεσης του φυσικού αντικειμένου του έργου του, εφόσον αυτό κρίνεται απαραίτητο.

Πιο αναλυτικά, τα στάδια που αφορούν τον έλεγχο είναι τα εξής:

**Στάδιο 1<sup>ο</sup> : Ετήσιος προγραμματισμός των ελέγχων (ισχύει μόνο για τους προγραμματισμένους).** Εφόσον αποφασιστεί από το αρμόδιο τμήμα της Γ.Δ.Δ.Ε το σύνολο των φορέων που θα ελεγχθούν, ανατίθενται κατόπιν οι έλεγχοι στις αρμόδιες Δ.Υ.Ε.Ε.

**Στάδιο 2<sup>ο</sup> : Διαδικασία ελέγχου.** Σε αυτό το στάδιο πραγματοποιείται αρχικώς η σύσταση της ομάδας ελέγχου, η οποία ως αποκλειστικά αρμόδια έρχεται σε επικοινωνία με τον φορέα για τη συγκέντρωση όλων των απαραίτητων στοιχείων και πληροφοριών. Οι ελεγχόμενοι φορείς συμπληρώνουν τα φύλλα ελέγχου-ερωτηματολόγια που τους έχουν προωθήσει για συμπλήρωση οι ελεγκτές. Τα ερωτηματολόγια ελέγχου είναι υποδείγματα προβλεπόμενα από την Υπουργική Απόφαση 2/79353/2013 «Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γεν. Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων» και είναι δομημένα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε μέσω της επαλήθευσης αυτών, οι ελεγκτές να αξιολογούν τη λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα καθώς και της διαχείρισης του προϋπολογισμού του και να αποφαίνονται για την αξιοπιστία του.

Μέσω των ερωτήσεων διερευνάται εάν ο ελεγχόμενος φορέας συμμορφώνεται σε μια υποχρέωση, η οποία ορίζεται από διάταξη νόμου και λοιπές κανονιστικές διατάξεις. Ανάλογα, λοιπόν, με τη σημασία της ερώτησης η απάντηση του ερωτήματος για την επαλήθευση του αντίστοιχου σημείου ελέγχου, έχει υψηλή ή χαμηλή βαρύτητα, η οποία καθορίζεται στο ερωτηματολόγιο ελέγχου.

Σαφώς δεν υπάρχει η δυνατότητα η ελεγκτική ομάδα μεταβαίνοντας στην έδρα του ελεγχόμενου φορέα να επαληθεύσει όλες τις απαντήσεις που έχει δώσει ο τελευταίος στο ερωτηματολόγιο, γι' αυτό χρησιμοποιείται η δειγματοληψία για την επαλήθευση των σημαντικότερων σημείων. Όταν αναφερόμαστε σε ποσοτικοποιημένα στοιχεία, (π.χ συμβάσεις προμηθειών) τα αντικείμενα του πληθυσμού στρωματοποιούνται με βάση το ύψος της δαπάνης και επιλέγονται τα υψηλότερης δαπάνης αντικείμενα. Όταν τα στοιχεία του πληθυσμού είναι ποιοτικά, το δείγμα επιλέγεται τυχαία.

**Στάδιο 3<sup>ο</sup>: Αξιολόγηση λειτουργίας του φορέα.** Έπειτα από τη συγκέντρωση των αποδεικτικών στοιχείων (τεκμηρίων), η ομάδα ελέγχου οριστικοποιεί τις απαντήσεις και διατυπώνει ευρήματα και συστάσεις. Επίσης, βαθμολογεί τον φορέα που ελέγχεται, χρησιμοποιώντας τετραβάθμια κλίμακα, ως εξής:

- ❖ Λειτουργεί καλά-απαιτούνται μόνο επουσιώδεις βελτιώσεις
- ❖ Λειτουργεί, όμως απαιτούνται κάποιες βελτιώσεις
- ❖ Λειτουργεί μερικώς. Απαιτούνται ουσιαστικές βελτιώσεις
- ❖ Ουσιαστικά δεν λειτουργεί.

Στη συνέχεια ακολουθούν η σύνταξη της έκθεσης των αποτελεσμάτων του ελέγχου εντός μηνός από την διενέργεια του ελέγχου (άρθρο 16 του Ν.3492/2006 ) και ακολουθεί η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων στον ελεγχόμενο φορέα, ο οποίος έχει δικαίωμα να υποβάλλει εγγράφως αντιρρήσεις κατά της έκθεσης, εντός προθεσμίας ενός (1) μηνός από την παραλαβή αυτής (άρθρο 17 του Ν. 3492/2006 ). Σε περίπτωση μη υποβολής αντιρρήσεων, η έκθεση ελέγχου οριστικοποιείται και ο ελεγχόμενος φορέας καλείται σε υλοποίηση των συστάσεων. Επιπλέον, ακολουθεί και η επιβολή κυρώσεων εφόσον είναι απαραίτητες.

**Στάδιο 4: Παρακολούθηση της συμμόρφωσης των φορέων.** Οι ελεγχόμενοι φορείς παρακολουθούνται, ανά έλεγχο, από την Γ.Δ.Δ.Ε μέσω της Δ.Υ.Ε.Ε που διενήργησε τον έλεγχο, σε σχέση με τα μέτρα που λαμβάνουν προκειμένου να συμμορφωθούν στις συστάσεις που τους απευθύνονται. Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης επί των συστάσεων των οριστικών εκθέσεων εντός των

οριζομένων σε αυτές προθεσμιών επιβάλλονται δημοσιονομικές διορθώσεις, κατ'εφαρμογή του άρθρου 17 του Ν.3492/200).

Οι δημοσιονομικές διορθώσεις στην ουσία, αποτελούν μείωση των πιστώσεων του συνολικού προϋπολογισμού του φορέα, ο οποίος ελέγχθηκε και διαπιστώθηκαν παρατυπίες. Αν για οποιονδήποτε λόγο δεν ολοκληρωθεί η είσπραξη του ποσού εντός του έτους που ορίζει η απόφαση επιβολής της δημοσιονομικής διόρθωσης, τότε το ποσό αφαιρείται από τον προϋπολογισμό του φορέα του επόμενου οικονομικού έτους (άρθρο 21 του Ν.3492/2006).

**Στάδιο 5 : Ετήσια έκθεση ελέγχου.** Με το πέρας κάθε ελεγκτικής περιόδου συγγράφεται η ετήσια έκθεση ελέγχου, με την οποία επιδιώκεται η αποτίμηση της ελεγκτικής δραστηριότητας της Γ.Δ.Δ.Ε, η οποία υποβάλλεται στον Υπουργό Οικονομικών. Σε αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.3492/2006, αποτυπώνονται τα συμπεράσματα των ελέγχων της Γ.Δ.Δ.Ε. και αποτελεί τη βάση για την παροχή επαρκούς διαβεβαίωσης προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών ή για τη διατύπωση επιφυλάξεων για το σύνολο ή για μέρος του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου των δημοσιονομικών του Κράτους.

## **2.5 Κώδικας Δεοντολογίας των Δημοσιονομικών Ελεγκτών**

Οι Δημοσιονομικοί Ελεγκτές οφείλουν να εκτελούν τα καθήκοντά τους σύμφωνα με τον εγκεκριμένο Κώδικα Δεοντολογίας των Δημοσιονομικών Ελεγκτών της Γ.Δ.Δ.Ε., ο οποίος έχει εγκριθεί με υπουργική απόφαση και η υποχρέωση συμμόρφωσης προς αυτόν είναι αδιαπραγμάτευτη. Σύμφωνα λοιπόν με τον Κώδικα Δεοντολογίας που διέπει το επάγγελμα, οι δημοσιονομικοί ελεγκτές επιβάλλεται να πράττουν κατά τρόπο που να διασφαλίζεται η νομιμότητα της δράσης τους στον έλεγχο της ορθής διαχείρισης του κρατικού προϋπολογισμού και του προϋπολογισμού των ελεγχόμενων φορέων, τηρώντας κάποιες βασικές αρχές. Οι αρχές που εξειδικεύονται στον παραπάνω Κώδικα συμβάλουν στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος και είναι οι εξής: ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, επαγγελματική ικανότητα και δέουσα προσοχή, εχεμύθεια και επαγγελματική συμπεριφορά.

Οι παραπάνω απαιτήσεις του ελεγκτικού σχετίζονται με το γεγονός ότι οι ελεγκτές κατά την εκτέλεση ελεγκτικών καθηκόντων τους δικαιούνται άμεσης πρόσβασης σε έγγραφα, αρχεία και πληροφορίες σχετικές με το διερευνώμενο θέμα, χωρίς να υπόκεινται στους περιορισμούς εκ των νόμων περί φορολογικού, υπηρεσιακού, χρηματιστηριακού και επιχειρηματικού απορρήτου. Εξάλλου στο άρθρο 14 του Ν.3492/2006 προβλέπεται ότι οι αστυνομικές, λιμενικές, στρατιωτικές και λοιπές αρχές και υπηρεσίες υποχρεούνται, όταν τους ζητηθεί, να συνδράμουν άμεσα και αποτελεσματικά τα ελεγκτικά όργανα και να παρέχουν τις ζητούμενες πληροφορίες ή στοιχεία. Την υποχρέωση παροχής πληροφοριών ή στοιχείων έχει και κάθε δημόσια, δημοτική, κοινοτική ή άλλη αρχή, καθώς και κάθε αρμόδιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Βέβαια, στον αντίποδα των παραπάνω δικαιωμάτων των ελεγκτών συναντάμε την υποχρέωση τους να μεριμνούν για την προστασία προσωπικών δεδομένων και εμπιστευτικών πληροφοριών που αντλούν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Οι πληροφορίες αυτές δεν πρέπει επουδενί να γνωστοποιούνται σε τρίτα πρόσωπα, δηλαδή πρόσωπα που δεν εμπλέκονται με οποιαδήποτε ιδιότητα στους ελέγχους. Η υποχρέωση αυτή ισχύει και μετά την αποχώρηση του υπαλλήλου από την υπηρεσία.

## **Κεφάλαιο 3: Άλλα σώματα ελέγχου και επιθεώρησης στην ελληνική επικράτεια**

### **3.1 Εισαγωγή**

Στην Ελληνική επικράτεια, υπάρχει μεγάλος αριθμός ελεγκτικών σωμάτων και υπηρεσιών επιθεώρησης, με τάση συγκέντρωσης αυτών, για την αποτελεσματικότερη λειτουργία τους, όπως θα δούμε στο επόμενο κεφάλαιο, περί της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας. Θα επιχειρηθεί μια σύντομη αναφορά στις αρμοδιότητες των σημαντικότερων οργάνων ελέγχων, ώστε να διαφανεί η πολυπλοκότητα του ελέγχου ως διαδικασία στον δημόσιο βίο, καθώς και να τονίσουμε ότι δεν είναι ξεκάθαρο το τοπίο ως προς την διάκριση των αρμοδιοτήτων των ελεγκτικών οργάνων. Εξάλλου, από τον κώδικα Ποινικής Δικονομίας είναι επιτρεπτή η σύσταση μικτών ομάδων ελέγχων στα πλαίσια διερευνούμενων

καταγγελιών, που το αντικείμενο τους δύναται να περιλαμβάνει έλεγχο δημοσιονομικών κανόνων, πειθαρχικές, ποινικές διώξεις, κτλ..

### **3.2 Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου**

Σε όλα τα Υπουργεία, τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της χώρας και στους εποπτευόμενους από τα Υπουργεία ή Αποκεντρωμένες διοικήσεις φορείς, οι οποίοι έχουν προϋπολογισμό άνω των τριών εκατομμυρίων ευρώ λειτουργούν υποχρεωτικά μονάδες εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών.

Καταρχάς, ως εσωτερικό έλεγχο εννοούμε σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2014) την «ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες». Οι μεθοδολογίες αυτές κατά τους Drozdzala και άλλους (2011) στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου. Ως μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου ορίζεται η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα (Παπαστάθης, 2014).

Η ίδρυση τους στον δημόσιο τομέα υπαγορεύθηκε από τον Ν.3492/2006, με απώτερο στόχο την συστηματική παρακολούθηση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων των υπηρεσιακών τους μονάδων, τον εντοπισμό και την αποτελεσματική διερεύνηση υποθέσεων διαφθοράς υπαλλήλων των υπουργείων και των εποπτευόμενων από το εκάστοτε υπουργείο φορέων, καθώς και τον τακτικό έλεγχο των παγίων προκαταβολών που έχουν συσταθεί στον φορέα τους. Επίσης, νομιμοποιούνται να διεξάγουν διαχειριστικό έλεγχο των δημοσίων υπολόγων, ένορκη διοικητική εξέταση 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. Τα στοιχεία της ελεγκτικής δραστηριότητας των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου

αποστέλλονται στην Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων και αξιολογούνται συνδυαστικά με τα αποτελέσματα των ελέγχων της ΓΔΔΕ.

Ο σπουδαιότερος λόγος που οδήγησε στην ίδρυση των Μονάδων Εσωτερικών ελέγχου στην ελληνική επικράτεια ήταν η προτεραιότητα του έλληνα νομοθέτη στην καταπολέμηση της διαφθοράς και της κακοδιοίκησης που ως φαινόμενα παρατηρούνται στην δημόσια διοίκηση. Τα φαινόμενα αυτά σε συνδυασμό με την τάση εκσυγχρονισμού του πλαισίου ελέγχου κάνουν τους δημόσιους φορείς υπόλογους απέναντι στους πολίτες και το κράτος για τον τρόπο διαχείρισης των οικονομικών τους πόρων. Επιπλέον, και οι δημόσιοι λειτουργοί διασφαλίζονται γύρω από τις διαδικασίες λειτουργίας και διαχείρισης κινδύνων που ενυπάρχουν στον φορέα τους.

Γι αυτούς ακριβώς τους λόγους η καθιέρωση των μονάδων εσωτερικού ελέγχου, από κοινού με την λειτουργία δικλίδων εσωτερικού ελέγχου μπορούν να συμβάλλουν στην αποτελεσματικότερη λειτουργία των φορέων του δημόσιου, στην διασφάλιση των οργάνων, στον εντοπισμό κινδύνων, ακόμη και στη συρρίκνωση της γραφειοκρατίας (Ζαφειράκου και Ταχυνάκης, 2007).

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να υποστηρίζονται στο έργο τους από τη δημόσια διοίκηση ως προς την επαγγελματική τους πιστοποίηση ώστε να καταρτίζονται σωστά. Ακόμη και η εγγραφή τους από το δημόσιο σε επαγγελματικές ενώσεις, όπως το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, μπορεί να προάγει τις γνώσεις και δεξιότητες των επαγγελματιών του κλάδου αυτού. Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών είναι ο μοναδικός διαπιστευμένος φορέας στην Ελλάδα του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών των ΗΠΑ, καθώς και συνδεδεμένο μέλος αυτού, που μέσω των πληροφοριών που παρέχει προσπαθεί: α) να υπογραμμίσει καταρχάς τη σπουδαιότητα των ελεγκτικών δραστηριοτήτων για την αποτελεσματική διακυβέρνηση του Δημόσιου τομέα και, β) να καθορίσει τον τρόπο που θα μεγιστοποιήσει την αξία που προσφέρουν οι ελεγκτικές διαδικασίες του δημοσίου τομέα.

Σε ένα ιδεατό περιβάλλον, οι εσωτερικοί ελεγκτές των φορέων που διαθέτουν Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να προβαίνουν σε ενεργή επικοινωνία με το σύνολο του προσωπικού, ώστε όλοι να γνωρίσουν το ρόλο και τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου και να επωφεληθούν απ αυτό. Επίσης, να είναι αμερόληπτοι και ακέραιοι ως προς τη διαμόρφωση επαγγελματικής γνώμης, σε συνδυασμό με την

ελευθερία που έπρεπε να τους δινόταν να διεξάγουν το έργο τους χωρίς παρεμβολές, περιορισμούς ή πιέσεις από την ηγεσία του οργανισμού τους (Asare, 2009).

Τέλος, σκόπιμο θα ήταν να δημοσιεύονταν, τα αποτελέσματα των ελέγχων των εσωτερικών ελεγκτών, χωρίς να βλάπτεται το απόρρητο βέβαια, ώστε να αναγνωριστεί η αξία τους και να υποστηρίζονται μελλοντικά από όλους. Απώτερο πλεονέκτημα αποτελεί η βελτίωση της ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών, η αύξηση της αποδοτικότητας, η τήρηση της νομιμότητας και η καταστολή φαινομένων παρατυπιών, κακοδιαχείρισης και διαφθοράς.

### 3.3 Το Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης

Συστήθηκε με το Ν. 2477/1997 «Συνήγορος του Πολίτη, Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημ.Διοίκησης», με σκοπό τη διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της διοίκησης, ιδίως δε την επισήμανση φαινομένων κακοδιοίκησης, αδιαφανών διαδικασιών, αναποτελεσματικότητας, χαμηλής παραγωγικότητας και ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών» με αρμοδιότητα σε όλη την επικράτεια.

Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών (Σ.Ε.Ε.) είχε<sup>7</sup> την αρμοδιότητα να διενεργεί τακτικούς και έκτακτους ελέγχους, επιθεωρήσεις, έρευνες στις υπηρεσίες του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών, στις Υπηρεσίες των Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων που παρείχαν υπηρεσίες ευθύνης του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών, Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας (ΥΠΑ), Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών της Ελλάδος (ΟΤΕ) και τις θυγατρικές του, Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΑΤΑ), Ολυμπιακή Αεροπορία (ΟΑ) και τις θυγατρικές της, Οργανισμό Σιδηροδρόμων Ελλάδος (ΟΣΕ) και τις θυγατρικές του, Οργανισμό Αστικών Συγκοινωνιών Αθηνών (ΟΑΣΑ) και τις θυγατρικές του, Ηλεκτρικοί Σιδηρόδρομοι Αθηνών-Πειραιώς (ΗΣΑΠ), Ηλεκτροκίνητα Λεωφορεία Περιοχής Αθηνών-Πειραιώς (ΗΛΠΑΠ) καθώς και σε οποιοδήποτε ιδιωτικό φορέα, στον οποίο έχει ανατεθεί έργο αρμοδιότητας του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών.

Σκοπός των ελέγχων που διενεργούσε το Σ.Ε.Ε. ήταν η διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας των προαναφερθέντων υπηρεσιών, η εξασφάλιση της συνοχής της έννομης τάξης, η τήρηση των κειμένων διατάξεων -

---

<sup>7</sup> Πλέον, μεταφέρθηκαν οι αρμοδιότητές του στην νεοσύστατη Εθνική Αρχή Διαφάνειας (Βλ. επομ. κεφάλαιο)



κοινοτικών νομοθετημάτων, νόμων, προεδρικών διαταγμάτων, υπουργικών αποφάσεων, ο εντοπισμός φαινομένων αδιαφάνειας, διαφθοράς και αναποτελεσματικότητας, η πρόληψη της διαφθοράς, η καταστολή καταστάσεων που αντίκειται στο δημόσιο συμφέρον, η εξυπηρέτηση του πολίτη καθώς και η αναβάθμιση της ποιότητας των παρεχομένων υπηρεσιών (Βενετσανοπούλου, 2014).

### **3.4 Η Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς**

Συστήθηκε με τον Ν.4320/2015 «Ρυθμίσεις για τη λήψη άμεσων μέτρων για την αντιμετώπιση της ανθρωπιστικής κρίσης, την οργάνωση της Κυβέρνησης και των Κυβερνητικών οργάνων και λοιπές διατάξεις», υπαγόμενη στον αρμόδιο Υπουργό Επικρατείας με στόχο τη διασφάλιση της συνεκτικότητας και της αποτελεσματικότητας της εθνικής στρατηγικής, με ιδιαίτερη έμφαση στο συντονισμό των ελεγκτικών σωμάτων και την αποτελεσματικότητα των ενεργειών τους και παρέχει σχετικές οδηγίες και συστάσεις .

Η Γενική Γραμματεία για την επιτέλεση του σκοπού της αναπτύσσει δραστηριότητες που σχετίζονται με τον συντονισμό όλων των εμπλεκόμενων μερών για τη διαμόρφωση και εφαρμογή στρατηγικής για την καταπολέμηση της διαφθοράς. Εκπονεί προγράμματα δράσης και «διωκτικούς» μηχανισμούς, εποπτεύει τη δράση ελεγκτικών μηχανισμών, όπως των Υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου των Υπουργείων, ενώ συνεργάζεται με άλλες ελεγκτικές αρχές στα πλαίσια καταπολέμησης της διαφθοράς στην οικονομία.

Στο άρθρο 11 του ίδιου νόμου υπάρχει ειδική πρόβλεψη περί της δυνατότητας της Γενικής Γραμματείας να συνεργάζεται με τον Συνήγορο του Πολίτη και κάθε άλλη αρχή, υπηρεσία, δομή και ελεγκτικό μηχανισμό αρμόδιο για την καταπολέμηση της διαφθοράς στο δημόσιο και ιδιωτικό τομέα.

Ουσιαστικής σημασίας είναι και η αρμοδιότητα εκπροσώπησης της Κυβέρνησης που ασκεί σε διεθνείς και υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή άλλων κρατών στα πλαίσια πάλι πάταξης της διαφθοράς.

### **3.5 Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης**

Ο θεσμός του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης εισήχθη ως θεσμός με τον Ν.3074/2002 «Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Αναβάθμιση του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και του Συντονιστικού

Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου και άλλες διατάξεις», με τον οποίο συστήθηκε ως δημόσιος φορέας με στόχο τη διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της διοίκησης, την παρακολούθηση και αξιολόγηση του έργου των ελεγκτικών σωμάτων της δημόσιας διοίκησης και τον εντοπισμό των φαινομένων διαφθοράς και της κακοδιοίκησης.

Ένα ιδιαίτερο ζήτημα ήταν η νομική φύση του θεσμού αυτού, αφού κατά την Μπέσιλα-Μακρίδη (2006) λειτούργησε «κατ'αναλογία με τον Συνήγορο του Πολίτη», ωστόσο δεν αποτέλεσε ανεξάρτητη αρχή. Γίνεται λοιπόν δεκτό ότι ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης εντάσσεται μεν στο κλασικό οργανωτικό σχήμα της Δημόσιας Διοίκησης, ωστόσο έχει στοιχεία που προσομοιάζουν με την οργανωτική δομή των ανεξάρτητων αρχών, όπως για παράδειγμα την εκλογή του Γενικού Επιθεωρητή επί θητεία, συνήθως πενταετή, ενώ τα μέλη του σώματος απολαμβάνουν «προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας».

Ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, μπορεί να διατάσσει, αυτεπαγγέλτως, τη διενέργεια ελέγχων είτε στο Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης είτε σε άλλα Σώματα και Υπηρεσίες Επιθεώρησης και Ελέγχου, όπως για παράδειγμα των Υπουργείων, των Περιφερειών, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, να εποπτεύει την εξέλιξη των ελέγχων αυτών καθώς και να επιλαμβάνεται επί της ασκήσεως πειθαρχικών ποινών ή άλλων διοικητικών μέτρων, επί περιπτώσεων διακρίβωσης παρατυπιών και αθέτησης των κώδικα δικαίου.

Κάθε χρόνο συντάσσει ετήσια απολογιστική έκθεση επί των πεπραγμένων από το Σώμα ελέγχων, με παρουσίαση μεν των σημαντικότερων υποθέσεων, ωστόσο με επισημάνσεις επί του συνολικού έργου που επιτελέστηκε όσον αφορά τον εντοπισμό φαινομένων διαφθοράς, ατασθαλιών και ανωμαλιών στην διοίκηση του Δημοσίου. Η παραπάνω έκθεση κατατίθεται στην Βουλή, για συζήτηση και δημοσιεύεται εκ του νόμου κατόπιν.

### **3.6 Το Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας**

Συστήθηκε με τον Ν.2920/2001 υπαγόμενο απευθείας στον Υπουργό Υγείας και Πρόνοιας. Αποτελεί μηχανισμό ελέγχου στους τομείς της υγείας και πρόνοιας με σκοπό τη μεγιστοποίηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των αντίστοιχων κρατικών φορέων και την βελτίωση της ποιότητας των κάθε είδους

υπηρεσιών υγείας που παρέχονται από το κράτος προς τους πολίτες με στόχο την εξάλειψη της κακοδιοίκησης και την προστασία της υγείας και της περιουσίας των πολιτών από την παροχή υπηρεσιών υγείας και πρόνοιας με καταχρηστικό τρόπο.

### **3.7 Το Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων**

Συστήθηκε με τον Ν.1418/1984 με απώτερο στόχο την «επιθεώρηση των έργων που εκτελούνται από τους φορείς του δημόσιου τομέα» (Βενετσανοπούλου, 2014). Στην αρμοδιότητα του για επιθεώρηση υπάγονται όλα τα έργα που εκτελούν όλοι οι φορείς του ευρύτερου Δημόσιου Τομέα στους οποίους εφαρμόζονται οι διατάξεις περί Δημοσίων Έργων. Δηλαδή στην επιθεώρηση του Σώματος αυτού περιλαμβάνονται όλα τα Υπουργεία, οι Περιφέρειες της Χώρας όλες οι βαθμίδες Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ, Νομαρχιακή Αυτοδιοίκηση) και λοιποί φορείς του Δημόσιου Τομέα που εκτελούν Δημόσια Έργα (Ν.Π.Δ.Δ., Τράπεζες κ.λ.π.), με απώτερο στόχο τη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας των δημοσίων φορέων.

### **3.8 Το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών**

Συστήθηκε με τον Ν.2671/1998 υπαγόμενο απευθείας στον Υπουργό Υποδομών και Μεταφορών, με αρμοδιότητα κατά Βενετσανοπούλου (2014), να «διενεργεί τακτικούς και έκτακτους ελέγχους, επιθεωρήσεις και έρευνες στις υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Μεταφορών του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών, στους εποπτευόμενους φορείς που ασκούν αρμοδιότητες σε θέματα μεταφορών και στις υπηρεσίες των περιφερειών της χώρας που παρέχουν υπηρεσίες ευθύνης της Γενικής Γραμματείας Μεταφορών, καθώς και σε οποιονδήποτε ιδιωτικό φορέα στον οποίο έχει ανατεθεί έργο που άπτεται του αντικειμένου της Γενικής Γραμματείας Μεταφορών».

Σκοπός των επιθεωρήσεων, των τακτικών και έκτακτων ελέγχων και των ερευνών που διενεργεί το Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών είναι η διασφάλιση της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας των υπηρεσιών μεταφορών της ελληνικής δημόσιας διοίκησης καθώς και ο εντοπισμός φαινομένων αδιαφάνειας, διαφθοράς και αναποτελεσματικότητας, η πρόληψη της διαφθοράς και η καταστολή καταστάσεων που αντίκεινται στο δημόσιο συμφέρον.

### 3.9 Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας

Η ανάγκη ενίσχυσης και εκσυγχρονισμού του θεσμικού και οργανωτικού καθώς και των λειτουργικών και επιχειρησιακών μηχανισμών λογοδοσίας και καταπολέμησης της διαφθοράς, οδήγησαν στην σύσταση της «Εθνικής αρχής Διαφάνειας», με τον Ν. 4622/2019 με σκοπό, βάσει του άρθρου 82 αυτού: «α) την ενίσχυση της διαφάνειας, της ακεραιότητας και της λογοδοσίας στη δράση των κυβερνητικών οργάνων, διοικητικών αρχών, κρατικών φορέων, και δημόσιων οργανισμών και β) την πρόληψη, αποτροπή, εντοπισμό και αντιμετώπιση των φαινομένων και των πράξεων απάτης και διαφθοράς στη δράση των δημόσιων και ιδιωτικών φορέων και οργανισμών».

Βασική αποστολή λοιπόν της παραπάνω αρχής είναι η ενίσχυση της ακεραιότητας και της διαφάνειας, η επίτευξη μετρήσιμων αποτελεσμάτων για την πάταξη της διαφθοράς και η διαρκής ενημέρωση των πολιτών για τις δράσεις αυτές. Για το λόγο αυτό η νεοϊδρυθείσα αρχή είναι υπεύθυνη για το συνολικό σχεδιασμό, συντονισμό, εποπτεία και αξιολόγηση του συνόλου των ελεγκτικών μηχανισμών, δομών και υπηρεσιών που δραστηριοποιούνται στον έλεγχο της δράσης των δημοσίων φορέων και μηχανισμών και στην καταπολέμηση της διαφθοράς.

Από τη σύσταση αυτής και έντευθεν η νεοϊδρυθείσα Αρχή κατέστη καθολικός διάδοχος των προϊσχύσαντων και προαναφερθέντων φορέων:

- (α) Γενική Γραμματεία για την Καταπολέμηση της Διαφθοράς (ΓΕ.Γ.ΚΑΔ.) του Υπουργείου Δικαιοσύνης,
- (β) Σώμα Ελεγκτών-Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.), του Υπουργείου Δικαιοσύνης
- (γ) Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (Γ.Ε.Δ.Δ.)
- (δ) Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.), του Υπουργείου Υγείας,
- (ε) Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων (Σ.Ε.Δ.Ε.) του Υπουργείου Δικαιοσύνης
- (στ) Σώμα Επιθεωρητών-Ελεγκτών Μεταφορών (Σ.Ε.Ε.ΜΕ.), του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών.

Σημαντικοί λόγοι που οδήγησαν στην ίδρυση της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας είναι ότι οι παλαιότεροι, προαναφερθέντες, φορείς ελάχιστα εξελίχθηκαν από τη σύσταση τους μέχρι και την απορρόφησή τους από την νέα Αρχή, καθότι υπήρξαν

εξαρτημένοι από την εκτελεστική εξουσία και ταυτόχρονα με πλήθος οργανωτικών και επιχειρησιακών προβλημάτων.

Μεταξύ των αρμοδιοτήτων της, ξεχωρίζουμε στο άρθρο 83, ότι είναι υπεύθυνη, για:

«(α) τον κεντρικό σχεδιασμό και συντονισμό όλων των απαραίτητων δράσεων για την ενίσχυση της διαφάνειας και της λογοδοσίας στη δράση των κυβερνητικών και δημόσιων οργάνων και φορέων,

(β) τον κεντρικό σχεδιασμό και συντονισμό όλων των απαραίτητων δράσεων για την πρόληψη, την αποτροπή, τον εντοπισμό και την καταστολή πράξεων και φαινομένων απάτης και διαφθοράς, την ευαισθητοποίηση, την εκπαίδευση και την αλλαγή προτύπων στο σύνολο της κοινωνίας όσον αφορά σε θέματα διαφάνειας, ακεραιότητας και καταπολέμησης της διαφθοράς,

(γ) την εκπόνηση, παρακολούθηση, αξιολόγηση και ανασχεδιασμό του Εθνικού Στρατηγικού Σχεδίου κατά της Διαφθοράς,

(δ) τη διενέργεια ελέγχων, επανελέγχων, επιθεωρήσεων και ερευνών,

(ε) την παραγγελία, αυτεπαγγέλτως, της διενέργειας επιθεωρήσεων, ελέγχων και ερευνών από τα ιδιαίτερα αρμόδια Σώματα, υπηρεσίες και μονάδες,

(στ) τον σχεδιασμό και την ανάληψη συγκεκριμένων δράσεων για τον καλύτερο συντονισμό, την άρση επικαλύψεων αρμοδιοτήτων και την αξιοποίηση των συνεργειών μεταξύ όλων των δημοσίων φορέων και υπηρεσιών που εμπλέκονται στην καταπολέμηση της απάτης και της διαφθοράς».

## **Κεφάλαιο 4: Ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών INTOSAI**

### **4.1 Εισαγωγή**

Ο έλεγχος επί των δημοσίων οικονομικών με το πέρασμα των χρόνων εντείνεται ως προφανής τρόπος διασφάλισης της δημόσιας περιουσίας και εμπέδωσης κλίματος εμπιστοσύνης από μέρους των πολιτών. Στα πλαίσια της ανάγκης αυτής, έχει ιδρυθεί ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) με στόχο την ενστάλαξη κοινής φιλοσοφίας άσκησης του ελεγκτικού καθήκοντος όλων των ανώτατων ελεγκτικών οργάνων των κρατών παγκοσμίως, ανάγκη που σχετίζεται με το

παγκοσμιοποιημένο, πολύπλοκο οικονομικό περιβάλλον δράσης των δημοσίων και ιδιωτικών φορέων.

#### 4.2 Η δομή του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών

Καταρχάς, ο οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών INTOSAI είναι ανεξάρτητος, μη-πολιτικοποιημένος, παγκόσμιος οργανισμός που στοχεύει στην εγκαθίδρυση ενιαίας ιδεολογίας διεξαγωγής των δημοσιονομικών εξωτερικών ελέγχων από τα Ανώτατα Ελεγκτικά Όργανα όλων των κρατών –μελών του ΟΗΕ, αποβλέποντας στην τόνωση του κύρους των ελεγκτικών οργάνων των χωρών αυτών και ταυτόχρονα στην ενίσχυση των προτύπων ελέγχου.

Αποτελείται από 193 μέλη, τα οποία στην ουσία είναι τα ανώτατα ελεγκτικά όργανα των 193 κρατών μελών του και χωρίζεται σε επτά περιφερειακές ομάδες εργασίες, ως εξής:

##### Περιφερειακές ομάδες εργασίας

- **AFROSAI**: Αφρικανικός Οργανισμός Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (African Organization of Supreme Audit Institutions)
- **ARABOSAI**: Αραβική Οργάνωση Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (Arab Organization of Supreme Audit Institutions)
- **ASOSAI**: Ασιατικός Οργανισμός Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (Asian Organization of Supreme Audit Institutions)
- **CAROSAI**: Οργανισμός Ανώτατων Οργάνων ελέγχου της Καραϊβικής (Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions)
- **EUROSAI**: Ευρωπαϊκός οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων (European Organization of Supreme Audit Institutions)
- **OLACEFS**: Οργάνωση των ανώτατων ελεγκτικών οργάνων της Λατινικής Αμερικής και της Καραϊβικής ( Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions)
- **PASAI**: Σύνδεσμος των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου του Ειρηνικού (Pacific Association of Supreme Audit Institutions)

Πηγή: <https://www.intosai.org/>

### **4.3 Τα πρότυπα ελέγχου που εκδίδει ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών**

Τα πρότυπα ελέγχου που εγκρίνει προς υιοθέτηση από τα μέλη του είναι τα διεθνή πρότυπα ελέγχου της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, με την οποία συνεργάζεται για τις ανάγκες ανάπτυξης παγκοσμίως αποδεκτών προτύπων εξωτερικού ελέγχου. Περαιτέρω, τα διεθνή πρότυπα ελέγχου που έχει θεσπίσει ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών, στόχο έχουν την ενίσχυση των καταστατικών διατάξεων των Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών των χωρών –μελών και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι υποκαθιστούν τα εθνικό δίκαιο των χωρών (Azuma, 2008). Αντιθέτως, συμπληρώνουν τις οικείες διαδικασίες διενέργειας ελέγχων ενώ ο χρόνος και η έκταση εφαρμογής τους από τα Εθνικά Ανώτατα Ελεγκτικά όργανα έγκειται στην διακριτική τους ευχέρεια.

Ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών INTOSAI εκδίδει δύο είδη προτύπων:

A. Τα διεθνή πρότυπα των ανώτατων ελεγκτικών οργάνων (International standards of SAIS, όπου SAI ( Supreme Audit Institution) νοείται το ανώτατο δημοσιονομικό όργανο ενός κράτους, και

B. Τις κατευθυντήριες γραμμές χρηστής διακυβέρνησης

Η διάρθρωση των προτύπων ελέγχου, σύμφωνα με τον Azuma (2008), διακρίνεται σε τέσσερα επίπεδα, τα οποία βρίσκονται σε ιεραρχία, ως εξής:

1. Επίπεδο 1, ήτοι ISSAI- I, με τίτλο «Θεμελιώδεις αρχές» (ISSAI -1) , οι οποίες αποτυπώθηκαν στην «Διακήρυξη της Λίμα σχετικά με τις κατευθυντήριες γραμμές για τις αρχές ελέγχου» το 1977. Σε αυτό το πρότυπο εμπεριέχονται οι ιδρυτικές αρχές και οι κατευθυντήριες γραμμές σχετικώς με τον έλεγχο των δημοσίων φορέων, τα είδη των ελέγχων και ο σκοπός αυτών. Ταυτόχρονα, σε αυτό ξεκαθαρίζεται η ανεξαρτησία των Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών των χωρών.
2. Επίπεδο 2, ήτοι «Προαπαιτούμενα για τη λειτουργία των Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών» (ISSAIS 10-99). Σε αυτό το επίπεδο, οι σχετικές

διακηρύξεις αφορούν τις απαραίτητες προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν για την αποτελεσματική και εύρυθμη λειτουργία των Ανώτατων Ελεγκτικών Θεσμών ενώ περιγράφονται και οι αναγκαίες κατευθύνσεις προκειμένου να διασφαλιστεί η ακεραιότητα και επαγγελματική επάρκεια των ελεγκτών.

3. Επίπεδο 3, ήτοι «Θεμελιώσεις Ελεγκτικές Αρχές» (ISSAIS 100-999), όπου περιγράφονται οι κατευθυντήριες αρχές διενέργειας μεμονωμένων ελέγχων, αφού στην ουσία σε αυτό το επίπεδο γίνεται εξειδίκευση των κατευθυντήριων αρχών των προηγούμενων επιπέδων 1 και 2. Πιο συγκεκριμένα, σε αυτό το επίπεδο, εμπεριέχεται το διεθνές πρότυπο 100, με το οποίο θεσπίζονται οι θεμελιώδεις αρχές ελέγχου στο δημόσιο τομέα, ανεξάρτητα από τη μορφή ή το περιεχόμενό τους. Ακολουθούν, τα πρότυπα ελέγχου 200,300 και 400, τα οποία αναπτύσσουν τις κατευθυντήριες αρχές των χρηματοοικονομικών ελέγχων, των ελέγχων επιδόσεων και των ελέγχων συμμόρφωσης.
4. Επίπεδο 4, ήτοι «Κατευθυντήριες γραμμές ελέγχου» (ISSAIS 1000-5999), στο οποίο εξειδικεύονται οι αρχές του προηγούμενου επιπέδου και τίθενται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια οι οδηγίες για την διεξαγωγή των χρηματοοικονομικών ελέγχων, των ελέγχων συμμόρφωσης και των ελέγχων αποδόσεων. Σε αυτό το επίπεδο διακρίνουμε δύο κατηγορίες γραμμών ελέγχου: α) τις αρχές ISSAIS 1000-4999, με τις οποίες προτείνονται οι διαδικασίες διενέργειας των ελέγχων που πρέπει να τηρούνται από τα ελεγκτικά όργανα, και β) ISSAIS 5000-5999, όπου παρέχονται συμπληρωματικές οδηγίες, που απαιτούν την προσοχή των ελεγκτικών οργάνων κατά την διενέργεια των ελέγχων και εκφράζουν τα κύρια συμπεράσματα που προκύπτουν από την ανταλλαγή γνώσεων και καλών πρακτικών μεταξύ των ειδικών του INTOSAI.

<b>ISSAI 1- Διακήρυξη της Λίμα και ISSAI 10</b>	
ISSAI 1	Διακήρυξη της Λίμα
ISSAI 10	Διακήρυξη του Μεξικού
<b>ISSAI 11 έως 40: Προϋποθέσεις για τη λειτουργία των ΑΟΕ</b>	



ISSAI 11	Κατευθυντήριες γραμμές και καλές πρακτικές του INTOSAI σχετικά με την ανεξαρτησία των ΑΟΕ
ISSAI 12	Αξία και οφέλη των ΑΟΕ - κάνοντας τη διαφορά στη ζωή των πολιτών
ISSAI 20	Αρχές της διαφάνειας και της λογοδοσίας
ISSAI 21	Αρχές της διαφάνειας - καλές πρακτικές
ISSAI 30	Κώδικας ηθικής
ISSAI 40	Έλεγχος ποιότητας για τα ΑΟΕ
<b>ISSAI 100- 400 Θεμελιώδεις αρχές ελέγχου</b>	
ISSAI 100	Θεμελιώδεις αρχές του ελέγχου του δημόσιου τομέα
ISSAI 200	Θεμελιώδεις αρχές χρηματοοικονομικού ελέγχου
ISSAI 300	Θεμελιώδεις αρχές του ελέγχου απόδοσης
ISSAI 400	Βασικές Αρχές Ελέγχου Συμμόρφωσης
<b>ISSAIS 1000-5999</b>	<b>Κατευθυντήριες γραμμές ελέγχου</b>

Πηγή: <https://www.intosai.org/documents/open-access>

Ο έλεγχος επί της δημοσιονομικής διαχείρισης που ασκεί το κράτος και οι δημόσιοι εν γένει φορείς, λόγω της φύσης και της ιδιαιτερότητας των κρατών, δεν είναι δυνατό να υπακούσει εις ολόκληρον στα διεθνή πρότυπα ελέγχου του Διεθνούς Οργανισμού Ελεγκτικών Θεσμών.

Βασική προϋπόθεση ενιαίας εφαρμογής απ' όλα τα κράτη μέλη της Ευρώπης των προτύπων ελέγχου του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων ελεγκτικών θεσμών, για το οποία σε ορισμένες χώρες υπάρχει τάση εφαρμογής τους στο δημόσιο τομέα ενώ σε άλλες χώρες υπάρχει μερική εφαρμογή, προϋποθέτει τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων που αναφέρονται στην οικονομική θέση, στα αποτελέσματα χρήσης και

στις ταμειακές ροές στη βάση της αυτοτέλειας των χρήσεων, απ' όλους τους κρατικούς φορείς, ήτοι στενός δημόσιος τομέας, οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου, δημόσιες επιχειρήσεις και άλλες μη εμπορικές οντότητες του δημοσίου τομέα (Bemelmans-Vidéc, et al, 2005)..

## **Κεφάλαιο 5: Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο**

### **5.1 Εισαγωγή**

Εξωτερικής ελεγκτής των οικονομικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει οριστεί να είναι το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο ιδρύθηκε επί τούτου. Στόχος του έργου που προσφέρει είναι αδιαμφισβήτητα η οικονομική ανάπτυξη, διότι πρωτίστως ελέγχει τη χρηστή διαχείριση των πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

### **5.2 Βασική δομή και αρμοδιότητες**

Πρόκειται για θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που έχει αναλάβει τον εξωτερικό της έλεγχο, γεγονός που αποτυπώνεται στο άρθρο 188 Γ της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, σύμφωνα με το οποίο «Το Ελεγκτικό Συνέδριο ελέγχει τους λογαριασμούς του συνόλου των εσόδων και των εξόδων της Κοινότητας. Ελέγχει επίσης τους λογαριασμούς του συνόλου των εσόδων και εξόδων κάθε οργανισμού ιδρυμένου από την Κοινότητα, στο βαθμό που η ιδρυτική πράξη δεν αποκλείει τον έλεγχο αυτό». Εξάλλου από τη δήλωση αποστολής του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, προκύπτει ότι κύρια αρμοδιότητα του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι η διενέργεια του ελέγχου των οικονομικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεδομένου ότι το Συνέδριο, ως εξωτερικός ελεγκτής της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συμβάλλει στη βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισής της και ενεργεί ως ανεξάρτητος θεματοφύλακας των οικονομικών συμφερόντων των πολιτών της Ένωσης.

Η ανάγκη δημιουργίας του οργάνου αυτού σχετίζεται με την διεύρυνση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και την ανάγκη «δήλωσης αξιοπιστίας», την οποία υποχρεούται να παρέχει αυτή στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο, όπως εξάλλου ορίζεται στην σχετική «εντολή» της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ). Εξάλλου στο άρθρο 45Γ της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση ορίζεται ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο προβαίνει προς το Ευρωπαϊκό

Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο σε δήλωση «βεβαιούσα την ακρίβεια των λογαριασμών και τη νομιμότητα και κανονικότητα των σχετικών πράξεων».

Με άλλα λόγια, ελέγχει τη νομιμότητα και την κανονικότητα των εσόδων και των δαπανών της Ένωσης και τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση. Κατ' αυτόν τον τρόπο, βοηθά να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική και ανοικτή λειτουργία του συστήματος της Ένωσης.

Ιδρύθηκε το 1977 και έχει έδρα το Λουξεμβούργο, όπου και διεξάγεται το μεγαλύτερο μέρος των ελεγκτικών ενεργειών. Σύμφωνα με τον Laffan (1999) ελεγκτικές εργασίες λαμβάνουν χώρα και μέσω επιτόπιων επισκέψεων στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, σε άλλα όργανα και οργανισμούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε κράτη μέλη καθώς και σε διεθνείς οργανισμούς που χρηματοδοτούνται από την αυτή.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο συγκροτείται από τόσα μέλη όσα και τα κράτη-μέλη της Ένωσης, καθένα από τα οποία εγγυάται πλήρη ανεξαρτησία. Κάθε Μέλος έχει εξαετή θητεία, προέρχεται από κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και επιλέγεται μεταξύ προσωπικοτήτων που υπηρετούν ή έχουν υπηρετήσει στις χώρες μέλη, σε ανώτατα όργανα ελέγχου ή διαθέτουν ειδικά προσόντα

Πιο αναλυτικά, διενεργεί ελέγχους και κατόπιν δημοσιεύει/συγγράφει εκθέσεις, επισκοπήσεις και γνώμες ελέγχου. Οι έλεγχοι κατά τον Laffan (2003) αφορούν τη διερεύνηση :

1. Της νομιμότητας και της κανονικότητας της πραγματοποιήσεως των εσόδων και των εξόδων και χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.
2. Της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των δράσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Αντικείμενο αυτών των ελέγχων είναι η αποδοτικότητα των δαπανών και, ως εκ τούτου, εστιάζουν σε συγκεκριμένα διαχειριστικά θέματα ή σε συγκεκριμένους τομείς του προϋπολογισμού.
3. Της αξιοπιστίας των λογαριασμών, λαμβανομένου υπόψη του κανονιστικού και νομοθετικού πλαισίου<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> «Η θεματολογία των ελέγχων μας αποτελεί αντανάκλαση των ζητημάτων που αντιμετωπίζει η ΕΕ, όπως η βιώσιμη και φιλική προς το περιβάλλον χρήση των φυσικών πόρων, η οικονομική μεγέθυνση και η κοινωνική ένταξη, οι προκλήσεις της μετανάστευσης και της παγκόσμιας ανάπτυξης, η ενιαία αγορά και η τραπεζική ένωση, καθώς και η διασφάλιση ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση εκπληρώνει την υποχρέωσή της για λογοδοσία και είναι αποδοτική». Από Ετήσια έκθεση δραστηριοτήτων του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, έτους 2018

Μετά το πέρας των ελεγκτικών διαδικασιών, διατυπώνονται εγγράφως και δημοσιεύονται:

#### 1. Οι ειδικές και οι ετήσιες εκθέσεις

Οι ειδικές εκθέσεις αφορούν εξειδικευμένους ελέγχους σε θέματα συγκεκριμένων δαπανών, ή/ και πολιτικής της Ε.Ε.

Οι ετήσιες είναι τα πορίσματα των δημοσιονομικών ελέγχων και των ελέγχων συμμόρφωσης επί του προϋπολογισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης και επί των Ευρωπαϊκών Ταμείων Ανάπτυξης. Η ετήσια έκθεση δημοσιεύεται υποχρεωτικά στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αφού σύμφωνα με το άρθρο 188Γ της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, «... Το Ελεγκτικό Συνέδριο καταρτίζει ετήσια έκθεση μετά το κλείσιμο κάθε οικονομικού έτους. Η έκθεση αυτή διαβιβάζεται στα άλλα όργανα της Κοινότητας και δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, συνοδευόμενη από τις απαντήσεις των οργάνων αυτών στις παρατηρήσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου...». Επιπλέον, να σημειωθεί ότι έχει προηγηθεί η διαβίβαση της στα εθνικά κοινοβούλια, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο για ενημερωτικούς λόγους.

#### 2. Γνώμες

Σχετικά με συγκεκριμένα ζητήματα και με νόμους που έχουν σημαντικό αντίκτυπο σε θέματα δημοσιονομικής διαχείρισης.

Οι εκθέσεις, οι επισκοπήσεις και οι γνώμες ελέγχου αποτελούν καθοριστικής σημασίας κρίκο στην αλυσίδα λογοδοσίας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Διευκολύνουν το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της στην παρακολούθηση και τον έλεγχο του βαθμού επίτευξης των στόχων πολιτικής της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και στην απόδοση ευθυνών σε όσους βαρύνονται με την ευθύνη διαχείρισης του προϋπολογισμού της Ένωσης. Ιδίως στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας χορήγησης απαλλαγής, δηλαδή έγκριση του τρόπου με τον οποίο εκτελέστηκε ο προϋπολογισμός ενός συγκεκριμένου έτους.

### 5.3 Οι κατευθυντήριες οδηγίες δεοντολογίας του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου

Οι κατευθυντήριες οδηγίες δεοντολογίας που τίθενται από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο προς υιοθέτηση από τα ανώτατα ελεγκτικά όργανα των κρατών μελών είναι:

- **Εμπιστοσύνη και αξιοπιστία**, δηλαδή συμπεριφορά που να εμπνέει εμπιστοσύνη και αξιοπιστία στους ενδιαφερομένους, τις ελεγχόμενες μονάδες και εν τέλει στους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- **Ακεραιότητα**, δηλαδή προσαρμογή στα πρότυπα ελέγχου, στα εγχειρίδια ελέγχου και στις θεσπισμένες διαδικασίες, ώστε το Συνέδριο να αποτελεί όντως πρότυπο.
- **Ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα και αμεροληψία**, δηλαδή αποφυγή φαινομένων σύγκρουσης συμφερόντων λόγω προσωπικού οφέλους. Επίσης, εξάσκηση του ελεγκτικού καθήκοντος χωρίς καμία πολιτική, εθνική ή άλλη εξωτερική επιρροή. Περαιτέρω, ζητήματα οικογενειακών ή και πιο προσωπικών σχέσεων που μπορεί να βλάψουν την ανεξαρτησία των ελεγκτών και τα αποτελέσματα των ελέγχων, ρυθμίζονται ειδικώς, αφού προηγηθεί η εκτίμηση του δυνητικού κινδύνου. Επιπροσθέτως, το Συνέδριο έχει θέσει σε εφαρμογή καθεστώς κινητικότητας, που σημαίνει ότι αποτρέπει τον έλεγχο σε κάποιον τομέα για υπερβολικά μεγάλο χρονικό διάστημα.
- **Επαγγελματικό απόρρητο**, ήτοι πίστη στο καθήκον της εχεμύθειας σε σχέση με την εργασία μας, χωρίς αυτό να περιορίζει την ατομική ελευθερία έκφρασης.
- **Ικανότητα και περαιτέρω επαγγελματική**, ήτοι επαγγελματική συμπεριφορά και συμμόρφωση με υψηλά επαγγελματικά πρότυπα. Εκτέλεση δραστηριοτήτων μόνον εντός του πλαισίου που καθορίζει ο κανονισμός υπηρεσιακής κατάστασης και ταυτόχρονα άρνηση αποδοχής δώρων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν το ελεγκτικό καθήκον.

#### **5.4 Η αλληλεπίδραση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Διεθνούς Οργανισμού Ελεγκτικών Προτύπων**

Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο όσον αφορά τα πρότυπα και την πολιτική ελέγχου που ακολουθεί στο πλαίσιο των καθηκόντων του και σε εναρμόνιση με την αποστολή του, ακολουθεί τα διεθνή πρότυπα ελέγχου και τον κώδικα δεοντολογίας (Code of ethics) του INTOSAI καθώς και τον Κώδικα δεοντολογίας επαγγελματιών λογιστών (Code of ethics for professional accountants) της IFAC.

Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές του, κατ'εφαρμογή της πολιτικής και των προτύπων ελέγχου που θεσπίζει το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, οφείλουν να διασφαλίζουν ότι οι έλεγχοι διενεργούνται κατά τρόπο ο οποίος προασπίζει και ενισχύει την ανεξαρτησία, την ακεραιότητα, την αντικειμενικότητα και το επαγγελματικό κύρος του Συνεδρίου και να εγγυώνται τον εμπιστευτικό χαρακτήρα των πληροφοριών που συγκεντρώνονται κατά τη διαδικασία του ελέγχου.

Βέβαια στην πράξη, το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο όχι μόνο εναρμονίζεται άλλα συμμετέχει και ενεργά στις δραστηριότητες του Διεθνούς Οργανισμού των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (INTOSAI) και του Ευρωπαϊκού Οργανισμού των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (EUROSAI)<sup>9</sup>.

Ο λόγος που κρίθηκε αναγκαία η εναρμόνιση των δραστηριοτήτων του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου με τους παραπάνω κώδικες επαγγελματικής συμπεριφοράς και πρακτικών διενέργειας των ελέγχων σχετίζεται φυσικά με την ανάγκη διασφάλισης των αποφάσεων του οργάνου καθώς και την ανάγκη αμερόληπτης συμπεριφοράς των ελεγκτών (καθόσον, η παράβαση των κατευθυντήριων αρχών συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα), ώστε εν τέλει να

---

<sup>9</sup> Από έκθεση δραστηριοτήτων Ε.Ε.Σ. έτους 2018: «Το 2018 εξακολουθήσαμε να συμμετέχουμε και να συμβάλλουμε ενεργά στις δραστηριότητες του Διεθνούς Οργανισμού των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (INTOSAI), ασκώντας μάλιστα (από τον Δεκέμβριο του 2016) την αντιπροεδρία της επιτροπής επαγγελματικών προτύπων, καθώς επίσης και ως μέλος των υποεπιτροπών δημοσιονομικού ελέγχου και λογιστικής, ελέγχου συμμόρφωσης και ελέγχου επιδόσεων. Συμμετείχαμε επίσης ενεργά στις δραστηριότητες άλλων οργάνων εργασίας του INTOSAI και, ειδικότερα, στις εργασίες της υποεπιτροπής του INTOSAI για τις αξιολογήσεις από ομοτίμους, των ομάδων εργασίας για τον περιβαλλοντικό έλεγχο και τον δημοσιονομικό εκσυγχρονισμό και την κανονιστική μεταρρύθμιση, καθώς και της ειδικής ομάδας για την επαγγελμαματοποίηση των ελεγκτών του INTOSAI. Ακόμη, συμμετείχαμε ενεργά στις δραστηριότητες του Ευρωπαϊκού Οργανισμού των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (EUROSAI), της ευρωπαϊκής περιφερειακής ομάδας του INTOSAI, και, ειδικότερα, στις ομάδες εργασίας για τον περιβαλλοντικό έλεγχο και για τις τεχνολογίες πληροφοριών, καθώς και στην ειδική ομάδα για τον έλεγχο και τη δεοντολογία, όπως επίσης και σε σειρά εργαστηρίων και σεμιναρίων»

εκπληρώνεται η αποστολή του οργάνου, στόχος που ούτως η άλλως αποτυπώνεται στην δήλωση αποστολής του ως εξής: «Το Συνέδριο προάγει την υποχρέωση λογοδοσίας και τη διαφάνεια, επικουρώντας το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο στην εποπτεία της εκτέλεσης του προϋπολογισμού της ΕΕ, ιδίως στο πλαίσιο της διαδικασίας χορήγησης απαλλαγής. Το Συνέδριο έχει αναλάβει τη δέσμευση να βρίσκεται στο προσκήνιο των εξελίξεων στον τομέα του ελέγχου των δημόσιων οικονομικών και της δημόσιας διοίκησης, ως αποτελεσματικός οργανισμός».

## **Κεφάλαιο 6 : Ο δημοσιονομικός έλεγχος σε χώρες της Ευρώπης**

### **6.1 Εισαγωγή**

Κατά παράδοση, ο ρόλος του ανώτατων ελεγκτικών οργάνων σε όλες της χώρες της Ευρώπης σχετίζεται με τον έλεγχο της νομιμότητας και της κανονικότητας της δημοσιονομικής διαχείρισης των κρατικών κονδυλίων. Ωστόσο, αξιοσημείωτη είναι τα τελευταία χρόνια η διεθνής τάση της αξιολόγησης της επίδοσης των φορέων καθώς και της εξέτασης της σχέσης κόστους οφέλους μεταξύ της επίτευξης του προβλεπόμενου στόχου και της κατανομής των πόρων, πέραν του αρχικού στόχου περί εξέτασης της νομιμότητας και της κανονικότητας των δαπανών. Θα αναφερθούμε στον εξωτερικό δημόσιο έλεγχο όπως ασκείται για διάφορες χώρες της Ευρώπης, επικεντρωνόμενοι κυρίως στον θεσμικό ρόλο των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων αυτών των χωρών, στις αρμοδιότητές τους, καθώς και στη σχέση τους με το Κοινοβούλιο, συμπεριλαμβανομένων των μέτρων που λαμβάνονται ως αποτέλεσμα των συστάσεων στους ελέγχους που διενεργούν.

### **6.2 Συνοπτική παρουσίαση των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων των κρατών μελών της ΕΕ**

Σε όλες της χώρες της Ευρώπης, τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου, όντας μέλη στο INTOSAI, είναι κρατικά θεσμικά ανεξάρτητα όργανα που τα αποτελέσματα της δραστηριότητάς τους καταγράφονται σε εκθέσεις των οποίων η μορφή και η παρουσίαση τείνει να εναρμονιστεί πλήρως με τα Διεθνή Πρότυπα των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (ISSAI). Παρά την ποικιλομορφία ως προς τη δομή, την οργάνωση

και τη λειτουργία των 27 Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων των κρατών μελών της ΕΕ, διακρίνουμε τέσσερις κύριες κατηγορίες Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων κατηγοριοποιημένες με κριτήριο το νομικό καθεστώς και την ηγεσία τους, ως εξής:

<b>Περιγραφή κατηγορίας Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων</b>	<b>Τα 27 Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα των κρατών μελών</b>
Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα με νομική/ δικαιοδοτική αρμοδιότητα	Βέλγιο, Γαλλία, Ελλάδα, Ιταλία, Ισπανία, Πορτογαλία
Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα χωρίς νομική/ δικαιοδοτική αρμοδιότητα	Τσεχία, Γερμανία, Λουξεμβούργο, Κάτω Χώρες, Σλοβακία, Ρουμανία
Ανεξάρτητα ελεγκτικά γραφεία υπό την προεδρία ενός Προέδρου ή ενός Γενικού Ελεγκτή	Βουλγαρία, Κύπρος, Δανία, Εσθονία, Φινλανδία, Ιρλανδία, Λετονία, Λιθουανία, Μάλτα, Μεγάλη Βρετανία, Πολωνία, Σουηδία, Ουγγαρία
"Ένα ξεχωριστό μοντέλο", υπό την προεδρία ενός Προέδρου όπου η ελεγκτική διαδικασία εκτελείται σε κεντρικό, περιφερειακό και τοπικό επίπεδο	Αυστρία και Σλοβενία

Πηγή: Great Britain and Germany Supreme Audit institutions, Dobre Cornelia Christian University "Dimitrie Cantemir" Bucharest, July 2012

Θα αναφερθούμε αρχικώς στο Ομοσπονδιακό Ελεγκτικό Συνέδριο της Γερμανίας, εκπρόσωπος του γαλλογερμανικού συστήματος, κατόπιν στο Εθνικό Γραφείο Ελέγχου της Μεγάλης Βρετανίας, εκπρόσωπος του αγγλοσαξονικού συστήματος, και στη συνέχεια σε άλλες χώρες.

### **6.3 Η περίπτωση της Γερμανίας**

Το θεσμικό όργανο που ειδικεύεται στον τομέα του δημόσιου ελέγχου στη Γερμανία είναι το Ομοσπονδιακό Ελεγκτικό Συνέδριο (Bundesrechnungshof), το οποίο αποτελεί Ανώτατη Ομοσπονδιακή Αρχή υπεύθυνη για την εξέταση των κυβερνητικών πράξεων και συναλλαγών καθώς και την υποβολή ετήσιας έκθεσης ελέγχου στην κυβέρνηση (Dobre, 2012).



Η ανεξαρτησία των μελών του κατά την άσκηση των καθηκόντων τους ορίζεται στο γερμανικό Σύνταγμα. Κατά τα λοιπά, ο ρόλος του ομοσπονδιακού αυτού δικαστηρίου είναι να εξετάσει τους λογαριασμούς της ομοσπονδιακής κυβέρνησης, ήτοι όλες τις κυβερνητικές υπηρεσίες, τα ειδικά κυβερνητικά ταμεία και τις επιχειρήσεις της ομοσπονδιακής κυβέρνησης.

Βασική αρχή της δράσης του είναι ο κατασταλτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης του ομοσπονδιακού κράτους, αν και στην βιβλιογραφία καταγράφονται και απόψεις περί της αδυναμίας της πλήρους εξέτασης κατασταλτικά των λογαριασμών λόγω «του μεγέθους του ετήσιου προϋπολογισμού της Γερμανίας και του σχετικά χαμηλού αριθμού υπαλλήλων (περίπου 1300), σύμφωνα με την επίσημη ιστοσελίδα του Ομοσπονδιακού Δικαστηρίου (Dobre, 2012).

Προκειμένου λοιπόν να εξαλειφθούν τα προβλήματα που μπορεί να προκύψουν εξαιτίας του αποκλεισμού ορισμένων ελεγκτικών οντοτήτων στον κατασταλτικό έλεγχο, το Ομοσπονδιακό Δικαστήριο εφαρμόζει και προληπτικό έλεγχο, όπως και η Ελλάδα, η Ιταλία και η Πορτογαλία (Gherai και Tara, 2015).

Οι ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζει το ομοσπονδιακό ελεγκτικό συνέδριο περιλαμβάνουν τόσο τακτικούς ελέγχους συμμόρφωσης και δημοσιονομικής διαχείρισης, όσο και έλεγχο των επιδόσεων. Περαιτέρω, ως προς τους τακτικούς ελέγχους εξετάζονται ζητήματα που αφορούν το κατά πόσον οι πληρωμές δικαιολογούνται δεόντως και συνοδεύονται από τα αναγκαία έγγραφα καθώς και εάν οι σχετικοί λογαριασμοί του προϋπολογισμού έχουν διαμορφωθεί κατάλληλα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και κανονισμούς.

Όσον αφορά τους ελέγχους επιδόσεων, πρόκειται για προσανατολισμό που υιοθετήθηκε τα τελευταία χρόνια, ιδίως σε προγράμματα ή σε άλλα έργα μεγάλης κλίμακας και αποσκοπεί στην εξεύρεση απάντησης σχετικώς με το εάν τα κεφάλαια χρησιμοποιήθηκαν σωστά, παρέχοντας ένα αποδεκτό ποσοστό κόστους-οφέλους.

Τα αποτελέσματα της δραστηριότητας του Ομοσπονδιακού Δικαστηρίου καταγράφονται σε ετήσια έκθεση, η οποία εξετάζεται από την Επιτροπή ελέγχου, όπου η κατανομή των ελεγκτών σχετίζεται με την εκπροσώπηση των κομμάτων στο κοινοβούλιο. Η ομοσπονδιακή κυβέρνηση της Γερμανίας χρησιμοποιεί την λογιστική αρχή που βασίζεται στην ταμειακή βάση όσον αφορά το δημόσιο λογιστικό ενώ ακόμη δεν έχει υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IPSAS).

Επιπλέον, υπάρχει συγκεκριμένος νόμος στη Γερμανία που διέπει τους κυβερνητικούς ελέγχους, ο νόμος για τους προϋπολογισμούς, με τον οποίο τα

ομοσπονδιακά κρατίδια υποχρεούνται σε ορισμένες αρχές δημοσίου λογιστικού. Τέλος, ετήσια έκθεση ελέγχου δημοσιεύεται συμπεριλαμβανομένης της γνωμοδότησης ελέγχου και ταυτόχρονα το ομοσπονδιακό ελεγκτικό συνέδριο συγγράφει "ειδικές εκθέσεις" σχετικά με ζητήματα μεγάλης σημασίας για τα οποία θεωρεί ότι το Κοινοβούλιο και η ομοσπονδιακή κυβέρνηση πρέπει να είναι ενήμεροι.

#### **6.4 Η περίπτωση της Μεγάλης Βρετανίας**

Εν αντιθέσει με άλλες χώρες που οι θεμελιώδεις αρχές λειτουργίας και οργάνωσής των ανώτατων ελεγκτικών οργάνων εκπορεύονται από το Σύνταγμα τους, στην Μεγάλη Βρετανία, το Εθνικό Ελεγκτικό Γραφείο λειτουργεί βάσει νόμου (Dobre, 2012). Αρχικώς νομοθετήθηκε ως φορέας του 1866, ενώ η σημερινή του μορφή αντλεί τη δομή του από νόμο του 1983 και ως στόχο έχει να βοηθήσει τον λαό να δαπανεί με σύνεση.

Καταρχάς, σύμφωνα με τους Dye & Stapenhurst (1998), ως ελεγκτικός φορέας δημόσιων κονδυλίων δεν έχει δικαιοδοτική αρμοδιότητα, ενώ η κύρια δραστηριότητα του είναι να ελέγχει τομείς που επωφελούνται από επιδοτήσεις καθώς και άλλους δημόσιους φορείς που ασκούν διαχείριση επί των δημόσιων οικονομικών. Βοηθά επίσης τους δημόσιους φορείς να βελτιώσουν την απόδοσή τους.

Το Εθνικό Ελεγκτικό Γραφείο ετησίως καταρτίζει έκθεση που εμπεριέχει συμβουλές, συστάσεις και ληφθέντα μέτρα, την οποία αποστέλλει στην κυβέρνηση, ωστόσο υποβάλλεται από μέρος του και πρόβλεψη εσόδων και δαπανών στο Υπουργείο Οικονομικών. Ο επικεφαλής του Εθνικού Ελεγκτικού Γραφείου είναι αξιωματικός του Κοινοβουλίου οπότε και έχει υψηλό βαθμό ανεξαρτησίας. Επίσης, αποφασίζει για το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων, δεν έχει δικαίωμα να κρίνει την ποιότητα των στόχων της πολιτικής παρά μόνον εξετάζει τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν ώστε να επιτύχει τα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί από την κυβέρνηση.

Η μεθοδολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου επικεντρώνεται στην ανάπτυξη και βελτίωση των μεθόδων ελέγχου προκειμένου: α) να διατυπώνεται «ανεξάρτητη και αξιόπιστη γνώμη» σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου, β) να επιτυγχάνεται η νομιμότητα και κανονικότητα των δημοσίων δαπανών, γ) τα κονδύλια που διατίθενται όντως να χρησιμοποιούνται για τους

σκοπούς που κρίνει το Κοινοβούλιο και δ) οι χρηματοοικονομικές πράξεις να είναι σύμφωνες με το δίκαιο. Επιπλέον, μετά το 1983, εισήχθη και ο έλεγχος επιδόσεων στη δραστηριότητα του Εθνικού Ελεγκτικού Γραφείου της Μεγάλης Βρετανίας με απώτερο στόχο τη διερεύνηση της σχέσης μεταξύ των πόρων και των αποτελεσμάτων της δημόσιας διοίκησης.

Η διαφορά μεταξύ των δύο τύπων ελέγχου (χρηματοοικονομικών και επιδόσεων) συνίσταται στο ότι, ενώ ένας δημοσιονομικός έλεγχος, είναι πιθανόν να καταδείξει ότι τηρούνται οι σύγχρονοι κανόνες λογιστικής, ωστόσο μια αρνητική γνώμη ως προς τον τελικό στόχο ενός δημόσιου οργανισμού πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη ως προς τη νέα κατανομή πόρων.

Εν κατακλείδι, κατά τους Gherai και Tara (2015), το Ελεγκτικό Συνέδριο στην χώρα αυτή επικεντρώνεται σε ποσοτική και ποιοτική αξιολόγηση της ετήσιας διαχείρισης των δημόσιων φορέων και το γεγονός αυτό μπορεί να αποτελέσει ορόσημο για άλλες χώρες.

## **6.5 Η περίπτωση της Γαλλίας**

Ο ανώτατος ελεγκτικός θεσμός, δηλαδή το Ελεγκτικό Συνέδριο της Γαλλίας, γνωστό με την ονομασία Cour Des Comptes, λειτουργεί περισσότερο από 200 χρόνια, λειτουργεί ως ανεξάρτητο δικαστήριο και βρίσκεται σε ισότιμη θέση με το Κοινοβούλιο και την Κυβέρνηση. Διαχωρίζεται σε δύο τομείς αρμοδιότητας: το εθνικό και το περιφερειακό επίπεδο, και ως εργαλεία ελέγχου χρησιμοποιεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα (IPSAS), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) καθώς και τα Λογιστικά πρότυπα του ιδιωτικού τομέα της χώρας (GAAP), όπου είναι εφικτό

Κατά τον Azuma (2005), καίρια αλλαγή στο δημοσιονομικό σύστημα της Γαλλίας αποτέλεσε η ψήφιση και η εφαρμογή νόμου το 2006 με τον οποίο υιοθετήθηκε η λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και ταυτόχρονα με τον ίδιο νόμο επιβλήθηκε όλες οι οικονομικές καταστάσεις του γαλλικού κράτους να ελέγχονται από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ο έλεγχος πιο συγκεκριμένα, αφορά όλους τους λογαριασμούς όπου υπάρχει δεσμευμένο χρήμα και έτσι στόχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποτελεί η εξακρίβωση του εάν τα αποτελέσματα της δημόσιας πολιτικής

είναι ανάλογα με τους στόχους που έχουν τεθεί και αν τα δημοσιονομικά μέσα χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά και νόμιμα.

Επίσης, κρίνει τους λογαριασμούς των δημοσίων λογιστών και μπορεί να οδηγήσει στην προσωπική και χρηματική ευθύνη ενός δημόσιου λογιστή (ή ενός de facto λογιστή, δηλαδή ενός προσώπου που χειρίζεται δημόσια χρήματα χωρίς να έχει το δικαίωμα να το πράξει). Τα αποτελέσματα των ελέγχων του να αποτυπώνονται σε ετήσια έκθεση, δημοσιευτέα στην επίσημη ιστοσελίδα του συνεδρίου για τις ανάγκες πληροφόρησης των πολιτών της χώρας περί της ορθής χρήσης του δημοσίου χρήματος.

## **6.6 Η περίπτωση των Κάτω Χωρών**

Το Ελεγκτικό Συνέδριο στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στο έργο του Εσωτερικού ελέγχου και υποβάλλει τα πορίσματά του στο Κοινοβούλιο, τα οποία είναι διαθέσιμα και στο κοινό και αφορούν:

- Οικονομικές καταστάσεις για κάθε υπουργείο
- Έκθεση του ελεγκτή για κάθε υπουργείο
- Λεπτομερή ευρήματα για κάθε υπουργείο

Η πλειοψηφία της κεντρικής κυβέρνησης χρησιμοποιεί την ταμειακή λογιστική, ενώ υπάρχουν και δημόσιοι οργανισμοί που χρησιμοποιούν την αρχή του δεδουλευμένου. Για παράδειγμα υπάρχουν φορείς που χρησιμοποιούν τη λογιστική αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων για δαπάνες που σχετίζονται με τις πληρωμές τόκων για το δημόσιο χρέος της κεντρικής διοίκησης και οι οποίες απεικονίζονται στους λογαριασμούς σε δεδουλευμένη βάση.

Ως μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), οι Κάτω Χώρες ανταποκρίθηκαν στις απαιτήσεις περί ενιαίων προτύπων λογιστικής, ελέγχου και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, όπως αυτά καθορίστηκαν στους κανονισμούς και στις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οπότε εναρμόνισαν πλήρως το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο με τους κοινοτικούς κανόνες. Έτσι δημιουργήθηκε το Συμβούλιο Ολλανδικών Λογιστικών Προτύπων (DASB) που είναι υπεύθυνο για τη θέσπιση προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις Κάτω Χώρες. Επιπλέον, στις κεντρικές κυβερνήσεις των χωρών αυτών, το Υπουργείο Οικονομικών είναι υπεύθυνο για τη θέσπιση λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα σε επίπεδο κεντρικής

κυβέρνησης, ενώ το Υπουργείο Εσωτερικών έχει την εξουσία να καθορίζει πρότυπα για την τοπική αυτοδιοίκηση (Azuma, 2005).

### **6.7 Η περίπτωση της Ρουμανίας**

Το Ελεγκτικό Συνέδριο στην Ρουμανία αποτελεί το ανώτατο όργανο εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου και ασχολείται κυρίως με την διαχείριση και χρήση των πόρων του κράτους. Ως όργανο συστήθηκε το 1864 με την επωνυμία “The High Court of Accounts” (Pintea και Achim, 2009) με αρμοδιότητα σε ολόκληρη τη Ρουμανία. Ως θεσμός κατοχυρώνεται συνταγματικά στο άρθρο 139 του ρουμανικού Συντάγματος ενώ η πλήρης δραστηριότητα του διέπεται από το νόμο αριθ. 94/1992 για την οργάνωση και λειτουργία του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Επίσης είναι μέλος του INTOSAI (Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου) και του EUROSAI (Ευρωπαϊκή Περιφερειακή Ομάδα Εργασίας) από το 1993.

Αποστολή του θεσμού είναι η προώθηση της επαγγελματικής αριστείας μέσω των ελέγχων που διενεργεί με στόχο την εξασφάλιση της ακρίβειας και της ειλικρίνειας των ισολογισμών και των λογαριασμών οικονομικών υποχρεώσεων που αφορούν τον κρατικό προϋπολογισμό. Επιπλέον, επιδιώκει να εξασφαλίζει μέσω των ελέγχων στα κρατικά κονδύλια που διατίθενται μέσω του προϋπολογισμού ή δια μέσω άλλων ταμείων, ότι χρησιμοποιούνται σύμφωνα με τον καθορισμένο σκοπό τους.

Το ρουμανικό Ελεγκτικό Συνέδριο σύμφωνα με τους Pintea και Achim (2009), πραγματοποιεί τους ακόλουθους τύπους ελέγχου: δημοσιονομικό έλεγχο, έλεγχο νομιμότητας και έλεγχο επιδόσεων στον δημόσιο τομέα. Το κύριο κίνητρο των ελέγχων είναι η εκτίμηση της νομιμότητας των δαπανών, ενώ ο έλεγχος απόδοσης είναι πρόσφατα νομοθετημένος, το 2002.

### **6.8 Η περίπτωση της Βουλγαρίας**

Το Ανώτατο Ελεγκτικό Ίδρυμα στη Βουλγαρία, είναι η Βουλγαρική Εθνική Ελεγκτική Υπηρεσία (Bulgarian National Audit Office), η οποία εκλέγεται από το Κοινοβούλιο και είναι υπεύθυνη για τον εξωτερικό έλεγχο της εκτέλεσης του προϋπολογισμού της χώρας. Το Εθνικό Ελεγκτικό Συνέδριο της Βουλγαρίας είναι

μέλος του INTOSAI (Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων) και του EUROSAI (Ευρωπαϊκής Περιφερειακής Ομάδας Εργασίας) από το 2001.

Κατά τους Pintea & Achim (2009), το Εθνικό Ελεγκτικό Συνέδριο μέσω των αρμοδιοτήτων του, συμβάλλει στην ορθή διαχείριση των δημοσιονομικών πόρων του κράτους ενώ ταυτόχρονα παρέχει στο κοινοβούλιο αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με την ορθή χρήση των πόρων, σύμφωνα με τις αρχές της νομιμότητας, της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της οικονομικότητας. Οι δημοσιονομικοί έλεγχοι που διενεργεί, περιλαμβάνουν τον έλεγχο της δημοσιονομικής διαχείρισης, τον έλεγχο των επιδόσεων και άλλους ειδικούς ελέγχους.

## **6.9 Η περίπτωση της Ουγγαρίας**

Η πρώτη ανεξάρτητη ουγγρική ελεγκτική υπηρεσία ιδρύθηκε το 1870 (Rénész, 2012). Το 1914 το όνομά της μετατράπηκε σε Hungarian Supreme Royal Audit Office, ήτοι ανώτατο ουγγρικό γραφείο ελέγχου, το οποίο λειτούργησε μέχρι το 1949 οπότε και διαλύθηκε με διάταγμα. Ωστόσο, μετά από σαράντα χρόνια, το 1989, μέσω τροποποίησης του Συντάγματος, το ανώτατο γραφείο ελέγχου επανιδρύθηκε και πάλι στην Ουγγαρία, ως το ανώτατο κρατικό ελεγκτικό όργανο (Pintea και Achim, 2009). Είναι μέλος του INTOSAI από το 1968 και ο σκοπός που υπηρετεί είναι ο έλεγχος της διαχείρισης της δημόσιας. Οι εντολές ελέγχου που λαμβάνει αφορούν επίσης τη χρηματοοικονομική διαχείριση των ασφαλιστικών φορέων, των τοπικών κυβερνήσεων, των περιφερειακών συμβουλίων ανάπτυξης, των οικονομικών επιμελητηρίων, των δημόσιων ιδρυμάτων, των μη κερδοσκοπικών οργανισμών, των πιστωτικών ιδρυμάτων, των πολιτικών κομμάτων και άλλων σχετικών ιδρυμάτων.

Με βάση το Σύνταγμα και τη σχετική νομοθεσία, η αποστολή του θεσμικού αυτού οργάνου είναι ο έλεγχος και η αξιολόγηση της λειτουργίας του χρηματοπιστωτικού συστήματος των δημόσιων οικονομικών και η προαγωγή της ανάπτυξης. Επίσης, η ενίσχυση της ασφάλειας της δημόσιας χρηματοδότησης συνδυαστικά με την τήρηση των αρχών της νομιμότητας, της σκοπιμότητας και της αποτελεσματικότητας.

Οι έλεγχοι του Ανώτατου Γραφείου Ελέγχου της Ουγγαρίας είναι έλεγχοι κανονικότητας και έλεγχοι επίδοσης. Οι έλεγχοι κανονικότητας επικεντρώνονται στην εκτίμηση της νομιμότητας και της συμμόρφωσής των φορέων με σχετικούς κανόνες ενώ ο έλεγχος των επιδόσεων στοχεύει στη διαπίστωση του κατά πόσον οι οργανισμοί έχουν υλοποιήσει έργα και δράσεις με τον πλέον οικονομικότερο και αποτελεσματικότερο τρόπο.

## **6.10 Η περίπτωση της Σλοβενίας**

Το Ελεγκτικό Συνέδριο της Δημοκρατίας της Σλοβενίας (Court of Audit of the Republic of Slovenia) είναι το ανώτατο όργανο ελέγχου των κρατικών λογαριασμών, του κρατικού προϋπολογισμού και όλων των δημόσιων δαπανών στη Σλοβενία. Ως θεσμός κατοχυρώνεται συνταγματικά, προβλέπεται και η ανεξαρτησία του κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του, ενώ εκ της φύσης τους δεν δύναται να κατηγοριοποιηθεί σε κανένα από τα τρία σκέλη εξουσίας, νομοθετικής, εκτελεστικής ή δικαστικής.

Ο θεσμός του ελεγκτικού συνεδρίου στην Σλοβενία ιδρύθηκε το 1994, ενώ την ίδια χρονιά έγινε μέλος του INTOSAI και του EUROSAI. Ως το ανώτατο ελεγκτικό όργανο υπηρετεί αρμοδιότητες που αφορούν την εποπτεία των κρατικών ενισχύσεων και όλων των δημόσιων δαπανών. Σε σχέση με άλλες κρατικές δομές, το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι αυτόνομο και ανεξάρτητο, καθόσον καμία άλλη οντότητα δεν μπορεί να το προστάξει ή να του δώσει οδηγίες σχετικά με τον τρόπο εκτέλεσης των καθηκόντων, το είδος των ελέγχων που πρέπει να διενεργήσει ή οποιασδήποτε παρόμοιας φύσης ζήτημα. Αποστολή του είναι να παρέχει στο κοινό έγκυρες, έγκαιρες και αντικειμενικές πληροφορίες σχετικά με τους ελέγχους των κρατικών φορέων και των άλλων δημόσιων ταμείων που διεξάγει. Επιπλέον, νομιμοποιείται να παρέχει συμβουλές βέλτιστης πρακτικής στους κρατικούς φορείς που ελέγχει σχετικά με τον τρόπο βελτίωσης της οικονομικής τους διαχείρισης (Gherai και Tara, 2015).

Κάθε χρόνο ελέγχει τον κρατικό προϋπολογισμό, τους δημόσιους φορείς κοινωνικής ασφάλισης και υγείας, τους προϋπολογισμούς των δήμων, τους παρόχους υπηρεσιών κοινής ωφέλειας και τους παρόχους μη εμπορικών δημόσιων υπηρεσιών.

Οι έλεγχοι που διενεργεί διακρίνονται σε ελέγχους κανονικότητας και επίδοσης. Οι έλεγχοι κανονικότητας στοχεύουν στην συγκέντρωση επαρκών και αξιόπιστων στοιχείων ώστε να καθίσταται ευχερής η διατύπωση γνώμης σχετικά με

τη συμμόρφωση ενός φορέα με τους κανονισμούς και τις κατευθυντήριες γραμμές που υποχρεούνται να τηρούν οι διαχειριστές του δημοσίου χρήματος κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους. Κατά τους Pintea και Achim, (2009), οι έλεγχοι επίδοσης στοχεύουν στην συγκέντρωση κατάλληλων και επαρκών στοιχείων προκειμένου για την έκφραση γνώμης σχετικά με την οικονομία, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της κρατικής λειτουργίας.

### **6.11 Η περίπτωση της Σλοβακίας**

Το Ανώτατο Ελεγκτικό όργανο (Supreme Audit Office ) της Σλοβακικής Δημοκρατίας έχει τη νομοθετική του βάση στο Σύνταγμα της Σλοβακικής Δημοκρατίας, όπου ορίζεται ρητά η ανεξαρτησία του σε σχέση με τον έλεγχο της διαχείρισης των κονδυλίων του προϋπολογισμού του κράτους και την κρατικής περιουσίας συνολικά, των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας και των κρατικών απαιτήσεων (Pintea και Achim, 2009).

Ιδρύθηκε το 1993, εφόσον προηγήθηκε η διακήρυξη της ανεξαρτησίας της Σλοβακικής Δημοκρατίας ως κυρίαρχου κράτους, την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1993. Ακολούθως, την 19<sup>η</sup> Ιανουαρίου του ίδιου έτους, τέθηκε σε ισχύ το Σύνταγμα της χώρας, στο άρθρο 39 του οποίου εντοπίζεται η ανεξαρτησία του Ανώτατου Ελεγκτικού Συνεδρίου της Σλοβακικής Δημοκρατίας.

Η καθ' ύλην αρμοδιότητα του οργάνου αυτού αφορά τον έλεγχο της διαχείρισης των πόρων του κρατικού προϋπολογισμού, των κρατικών περιουσιακών στοιχείων καθώς και τη χρήση των κεφαλαίων από το εξωτερικό. Ελέγχει επίσης τις εταιρείες στις οποίες το κράτος μετέχει περισσότερο από 34%. Η αποστολή του ανώτατου αυτού ελεγκτικού οργάνου είναι η βελτίωση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών διαδικασιών και της λειτουργίας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των φορέων που ελέγχονται, σε συνεργασία με άλλα ελεγκτικά ιδρύματα, με απώτερο στόχο την καλύτερη διαχείριση της δημόσιας περιουσίας. Οι τύποι ελέγχων που διενεργεί η Υπηρεσία είναι οι έλεγχοι διαχείρισης και οι έλεγχοι επιδόσεων.



## 6.12 Η περίπτωση της Πολωνίας

Το ανώτατο ελεγκτικό όργανο της Πολωνίας ονομάζεται Supreme Chamber of Control, και είναι ένας από τους παλαιότερους θεσμούς στην χώρα, καθόσον δημιουργήθηκε το 1919, μόλις 3 μήνες μετά την αποκατάσταση της ανεξαρτησίας της Πολωνίας. Με την σημερινή δομή λειτουργεί τα τελευταία 80 χρόνια, ενώ ομοίως με τις προηγούμενες χώρες, ως θεσμός κατοχυρώνεται συνταγματικά, σε σχέση με την ανεξαρτησία του. Είναι μέλος του INTOSAI από το 1959 ενώ συμμετέχει ενεργά και στις δραστηριότητες του EUROSAI.

Το ανώτατο αυτό ελεγκτικό όργανο της χώρας ασκεί αρμοδιότητες ελέγχου και εποπτείας του κρατικού προϋπολογισμού και ισολογισμού, καθώς και αρμοδιότητες ελέγχου των εσόδων και των δαπανών των φορέων και εταιρειών που δαπανούν/ χρησιμοποιούν δημόσιους πόρους. Η εποπτεία του αφορά δηλαδή όλα τα κρατικά όργανα, την κυβέρνηση, την τοπική αυτοδιοίκηση, τα νομικά πρόσωπα και τους μη κυβερνητικούς οργανισμούς που εκτελούν δημόσιες συμβάσεις ή λαμβάνουν κρατικές επιχορηγήσεις και εγγυήσεις (Gherai και Tara, 2015).

Σε κοινή τροχιά με τους κανονισμούς του INTOSAI, αποστολή του είναι η προώθηση των αξιών της περί οικονομικότερης και αποτελεσματικότερης διαχείρισης της δημόσιας υπηρεσίας προς όφελος της Δημοκρατίας της χώρας. Οι έλεγχοι που δύναται να διενεργεί προς την επίτευξη αυτών των αξιών είναι: δημοσιονομικοί έλεγχοι, έλεγχοι νομιμότητας και έλεγχοι επιδόσεων στον δημόσιο τομέα.

## 6.13 Η περίπτωση της Τσεχίας

Η Τσεχική Δημοκρατία έγινε ανεξάρτητο κράτος τον Ιανουάριο του 1993, ενώ τον Ιούλιο του ίδιου έτους νομοθετήθηκε η ίδρυση του ανώτατου ελεγκτικού θεσμού της χώρας, του Supreme Audit Office. Η ύπαρξη του θεσμικού αυτού οργάνου κατοχυρώθηκε στο Σύνταγμα της Τσεχικής Δημοκρατίας και σε αντίθεση με το παρελθόν, πριν δηλαδή της ανεξαρτησία της χώρας, σήμερα εκτελεί τα καθήκοντά οντας ανεξάρτητο από τη νομοθετική και την εκτελεστική εξουσία.

Ο νόμος 166/1993 αποτελεί την ιδρυτική πράξη του θεσμού, στην οποία προβλέπεται η αρμοδιότητά του να ελέγχει τη διαχείριση των δημόσιων

περιουσιακών στοιχείων π.χ. για την υγεία και την κοινωνική ασφάλιση. Περαιτέρω, ελέγχει τα στοιχεία εσόδων - εξόδων του κρατικού προϋπολογισμού, π.χ. την πληρωμή των φόρων από όλους τους υπόχρεους και τον ορθό υπολογισμό και είσπραξη των φόρων από τις φορολογικές αρχές.

Κύρια αποστολή του θεσμού είναι παροχή πληροφοριών σχετικά με τη διαχείριση των πόρων των φορολογουμένων, των εσόδων του κράτους και της κρατικής περιουσίας συνολικά (Pintea και Achim, 2009). Οι περισσότερες διαδικασίες ελέγχου είναι τακτικές και αφορούν σε διαχειριστικούς έλεγχους και έλεγχους επιδόσεων. Οι έλεγχοι επιδόσεων άρχισαν κατόπιν ενός πιλοτικού προγράμματος το 2002 και από αναβαθμίζεται συνεχώς ως διαδικασία.

## **Κεφάλαιο 7: Συγκριτική ανάλυση των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων της Ευρώπης**

### **7.1 Εισαγωγή**

Στο παρόν κεφάλαιο θα επιχειρηθεί συγκριτική ανάλυση των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων στις χώρες μέλη της Ευρώπης, με αρχικό κριτήριο τη σχέση τους με το Κοινοβούλιο των χωρών τους. Κατόπιν, κριτήριο σύγκρισης θα αποτελέσει το ελεγκτικό τους έργο και η δυνατότητα που τίθεται από το νόμο να ελέγχουν στην ουσία την ασκούμενη πολιτική. Τέλος, ως κριτήριο συγκριτικής ανάλυσης θα τεθεί ο τρόπος που εκτελούν τα ελεγκτικά τους καθήκοντα.

### **7.2 Συγκριτική ανάλυση της σχέσης των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων με το Κοινοβούλιο**

Η σχέση των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων στην Ευρώπη με τα Κοινοβούλια των χωρών τους ποικίλλουν. Ως γενικό ωστόσο συμπέρασμα συνάγεται η ανεξαρτησία αυτών σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις απλά αυτά αποτελούν μέρος της δομής κοινοβουλευτικής εποπτείας.

<b>Τα Ανώτερα Ελεγκτικά Όργανα των χωρών της Ευρώπης και η σχέση τους με δικαιοδοτικές, κατασταλτικές και κοινοβουλευτικές δομές</b>			
	<b>Δικαιοδοτική αρμοδιότητα</b>	<b>Κατασταλτικοί Έλεγχοι</b>	<b>Μέρος της δομής της κοινοβουλευτικής εποπτείας</b>
<b>Αυστρία</b>			•
<b>Βέλγιο</b>	•		
<b>Βουλγαρία</b>			
<b>Κροατία</b>			
<b>Κύπρος</b>			
<b>Δημοκρατία της Τσεχίας</b>			
<b>Δανία</b>			•
<b>Εσθονία</b>			
<b>Φινλανδία</b>			•
<b>Γαλλία</b>	•		
<b>Γερμανία</b>			
<b>Ελλάδα</b>	•	•	
<b>Ουγγαρία</b>			•
<b>Ιρλανδία</b>			•
<b>Ιταλία</b>	•	•	
<b>Λετονία</b>			
<b>Λιθουανία</b>			•
<b>Λουξεμβούργο</b>			
<b>Μάλτα</b>			•
<b>Κάτω Χώρες</b>			
<b>Πολωνία</b>			•
<b>Πορτογαλία</b>	•	•	
<b>Ρουμανία</b>			
<b>Σλοβακία</b>			
<b>Σλοβενία</b>		•	
<b>Ισπανία</b>	•		•
<b>Σουδία</b>			•
<b>Ηνωμένο Βασίλειο</b>			•

Πηγή: Public Audit in the European Union- The Handbook on Supreme Audit Institutions in the EU and its Member States, 2019

Πάντως, παρά την ποικιλομορφία τους, γενικά ο θεσμός του ανώτατου ελεγκτικού οργάνου σε κάθε χώρα, διατηρεί σε γενικές γραμμές στενές σχέσεις με το αντίστοιχο κοινοβούλιο, στοιχείο που σχετίζεται φυσικά και το γεγονός ότι τα ελεγκτικά αυτά όργανα αποστέλλουν τουλάχιστον τις ετήσιες εκθέσεις αναφοράς ως

προς τα πεπραγμένα κάθε οικονομικού έτους, οι οποίες συζητούνται από ειδικές επιτροπές. Επί των συζητήσεων αυτών δύναται να παρίστανται και να παρεμβαίνουν, συνήθως, οι πρόεδροι των ελεγκτικών οργάνων. Σε ορισμένες χώρες μάλιστα, τα κοινοβούλια έχουν αποφασιστικό ρόλο στον διορισμό των προέδρων των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων.

Περαιτέρω, ορισμένα κοινοβούλια καταρτίζουν και εγκρίνουν και τον προϋπολογισμό του Ελεγκτικού Συνεδρίου της χώρας τους ή διορίζουν έναν εξωτερικό ελεγκτή για τον έλεγχο των λογαριασμών του. Τέλος, ορισμένα, αλλά όχι όλα, τα Ανώτατα Ελεγκτικά Όργανα έχουν την εξουσία να ελέγχουν τις διοικητικές δαπάνες του εθνικού τους κοινοβουλίου.

### **7.3 Συγκριτική ανάλυση των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων σε σχέση με την έκταση του ελεγκτικού τους έργου επί της ασκούμενης πολιτικής σε κάθε επίπεδο**

Καταρχάς, συνοψίζουμε τριών ειδών ελέγχους που διενεργούνται:

A. Δημοσιονομικοί έλεγχοι, οι οποίοι αποσκοπούν στην εξακρίβωση του κατά πόσο οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημόσιων φορέων παρουσιάζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση αυτών, σύμφωνα με τα παραδεκτά πρότυπα και αρχές της λογιστικής τυποποίησης. Οι συγκεκριμένοι έλεγχοι διεξάγονται μέσω της εξέτασης εγγράφων καθώς και της μελέτης των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, των λογιστικών και χρηματοοικονομικών διαδικασιών, εκθέσεων και άλλων εγγράφων (Van Zyl και άλλοι, 2009).

B. Έλεγχοι συμμόρφωσης, που αποσκοπούν στην επαλήθευση του κατά πόσον η οικονομική και χρηματοοικονομική διαχείριση της ελεγχόμενης οντότητας, συμμορφώνεται με τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές διατάξεις (Van Zyl και άλλοι, 2009).

Γ. Έλεγχοι επιδόσεων, που αποσκοπούν στην εκτίμηση του κατά πόσον οι πόροι που διαχειρίζονται οι δημόσιοι φορείς χρησιμοποιούνται οικονομικά, αποτελεσματικά και αποδοτικά (O'Leary, 1996).

Τα Ανώτατα Ελεγκτικά Όργανα, ως εξωτερικοί ελεγκτές των κυβερνήσεων, συμμετέχουν αποφασιστικά στη διαδικασία της δημόσιας λογοδοσίας, αφού κατά τον Dittenhofner (2001), νομιμοποιούνται να ελέγχουν τη δημοσιονομική διαχείριση των δημοσίων φορέων. Πιο αναλυτικά, σε ορισμένες χώρες ελέγχεται η εκτέλεση των κρατικών προϋπολογισμών σε κεντρικό ή ομοσπονδιακό επίπεδο ενώ σε ορισμένα κράτη μέλη διενεργούνται έλεγχοι και σε περιφερειακό ή τοπικό επίπεδο. Επιπλέον, υπάρχουν και χώρες, στις οποίες αντικείμενο έλεγχου αποτελούν κρατικές επιχειρήσεις, όπως π.χ. ιδρύματα τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, ασφαλιστικοί φορείς, εθνικές τράπεζες, κ.α..

Έκταση ελέγχων των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων σε σχέση με τη διοικητική-κυβερνητική βαθμίδα στις χώρες-μέλη							
	Κεντρική κυβέρνηση	Περιφερειακή κυβέρνηση (περιφέρειες)	Τοπική Κυβέρνηση	Δημόσιες επιχειρήσεις	Άλλα δημόσια όργανα	Δήμοι	Λοιπές οντότητες
<b>Κροατία</b>	•	•	•	•	•	•	•
<b>Κύπρος</b>	•		•	•	•	•	•
<b>Δημοκρατία της Τσεχίας</b>	•			•	•		•
<b>Δανία</b>	•	•		•	•		•
<b>Εσθονία</b>	•		•	•	•		•
<b>Φινλανδία</b>	•	•	•	•	•		•
<b>Γαλλία</b>	•			•	•		•
<b>Γερμανία</b>	•			•	•		•
<b>Ελλάδα</b>	•	•	•	•	•	•	•
<b>Ουγγαρία</b>	•		•	•	•	•	•
<b>Ιρλανδία</b>	•			•	•		•
<b>Ιταλία</b>	•	•	•	•	•	•	•
<b>Λετονία</b>	•	•	•	•	•	•	•
<b>Λιθουανία</b>	•		•	•	•	•	•
<b>Λουξεμβούργο</b>	•			•	•		•
<b>Μάλτα</b>	•		•	•	•		•
<b>Κάτω Χώρες</b>	•			•	•		•
<b>Πολωνία</b>	•	•	•	•	•	•	•
<b>Πορτογαλία</b>	•	•	•	•	•	•	•
<b>Ρουμανία</b>	•		•	•	•	•	•
<b>Σλοβακία</b>	•	•	•	•	•	•	•
<b>Σλοβενία</b>	•	•	•	•	•	•	•
<b>Ισπανία</b>	•	•	•	•	•	•	•

Σουηδία	•			•	•		•
Ηνωμένο Βασίλειο	•		•	•	•		•
Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο	•	•	•	•	•	•	•

Πηγή: Public Audit in the European Union- The Handbook on Supreme Audit Institutions in the EU and its Member States, 2019

#### 7.4 Συγκριτική ανάλυση των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων σε σχέση με την εκτέλεση των ελεγκτικών τους καθηκόντων

##### A. Συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων

Για τη συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων, τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου κατά τον Kayrak (2008) χρησιμοποιούν ταυτόχρονα περισσότερες από μια μεθόδους για καλύτερη εξασφάλιση του δείγματος. Αναγκαίως εξετάζουν έγγραφα, αναλύουν δεδομένα, διενεργούν συνεντεύξεις και επιτόπιους ελέγχους. Απολαμβάνουν εκ της νομοθεσίας το δικαίωμα πρόσβασης σε πληροφορίες που κρίνουν αναγκαίες για την εκτέλεση των καθηκόντων τους τηρώντας ταυτόχρονα τις ειδικές υποχρεώσεις εμπιστευτικότητας που προβλέπουν οι σχετικοί νόμοι, σε σχέση με τις πληροφορίες που συγκεντρώνουν κατά τους ελέγχους τους.

##### B. Εκθέσεις ελέγχων

Με βάση τους ελέγχους που διεξάγουν, τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου εκπονούν εκθέσεις στις οποίες παρουσιάζουν τα συμπεράσματα και τις παρατηρήσεις τους, επισημαίνουν παρατυπίες και διατυπώνουν συστάσεις για την αντιμετώπιση των προβληματικών σημείων στο μέλλον. Οι συστάσεις παρακολουθούνται ως προς την πραγματοποίησή τους και επιπλέον παρέχουν πολύτιμη καθοδήγηση στους φορείς χάραξης πολιτικής. Σε ορισμένες χώρες το ελεγκτικό συνέδριο δύναται να εκφράζει τις απόψεις του σχετικά με (σχέδια) νόμων που σχετίζονται με θέματα της αρμοδιότητά τους, όπως η δημοσιονομική διαχείριση, είτε με δική τους πρωτοβουλία είτε κατόπιν συγκεκριμένου αιτήματος του νομοθέτη (Gherai και Tara, 2015).

### Γ. Δημοσιεύσεις ετήσιων εκθέσεων

Ετησίως δημοσιεύουν εκθέσεις σχετικά με τον ετήσιο έλεγχο των λογαριασμών του κράτους και την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού. Σε ορισμένες χώρες, το Ελεγκτικό Συνέδριο, δημοσιεύει επιπλέον και εκθέσεις σχετικές με τις οικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένων οργάνων ή οργανισμών (όπως το Κοινοβούλιο και τα συστήματα κοινωνικής πρόνοιας), ενώ υπάρχουν και περιπτώσεις που ορισμένα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου εκδίδουν γνώμες για συγκεκριμένα θέματα, γνωμοδοτήσεις επί σχεδίων νόμων, αναλύσεις και μελέτες ιδιαίτερων ζητημάτων, καθώς και εκθέσεις σχετικά με τη διαχείριση και την εφαρμογή κονδυλίων της ΕΕ στη χώρα τους (Laffan, 2003). Τέλος, σε αρκετές χώρες δημοσιεύουν ετήσιες εκθέσεις της δραστηριότητας τους παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με την εργασία τους.

### Δ. Συνεργασία μεταξύ των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Η συνεργασία αυτού του είδους επέρχεται στα πλαίσια λειτουργίας ειδικών επιτροπών που συγκροτούνται από τους επικεφαλής των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου. Οι επιτροπές αυτές στην ουσία είναι ομάδες εργασίας που επιλαμβάνονται επί συγκεκριμένων θεμάτων σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης. Εξάλλου από τη συστατική πράξη του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, προβλέπεται η συνεργασία των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων των κρατών μελών σε ελέγχους σε ελέγχους που διενεργεί το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο στην εθνική επικράτεια μιας χώρας.

### Ε. Συνεργασία μεταξύ των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με άλλα Ανώτατα Ελεγκτικά Όργανα εκτός της ΕΕ

Αυτού του είδους η συνεργασία επέρχεται στα πλαίσια διεύρυνσης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με στόχο την προώθηση και τη διευκόλυνση της συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών, των υποψήφιων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των πιθανών υποψηφίων. Επιπλέον, ως πρακτική χρησιμοποιείται και σε δραστηριότητες,

όπως είναι τα σχέδια αδελφοποίησης, τα οποία έχουν ως στόχο να βοηθήσουν τα Ανώτατα Ελεγκτικά Όργανα τρίτων χωρών να αναπτύξουν τις νομικές και θεσμικές τους βάσεις.

#### ΣΤ . Συνεργασία των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων με άλλα όργανα δημόσιου ελέγχου σε εθνικό επίπεδο

Ανάλογα με την κυβερνητική τους δομή, τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν αναθέσει τη λειτουργία του δημόσιου ελέγχου και σε φορείς που λειτουργούν σε ομοσπονδιακό, εθνικό, περιφερειακό, επαρχιακό ή δημοτικό επίπεδο. Στις χώρες που διαθέτουν πλήρη περιφερειακά ελεγκτικά γραφεία, τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου συνήθως εστιάζουν στους ελέγχους στο επίπεδο της κεντρικής κυβέρνησης και συνεργάζονται, ανάλογα με την περίπτωση, με τους άλλους δημόσιους ελεγκτικούς φορείς στα αντίστοιχα κράτη μέλη τους.

#### Ζ . Συνεργασία των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων με Διεθνείς Οργανισμούς

Όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτελούν μέλη των Διεθνών Οργανισμών INTOSAI και EUROSAI . Επιπλέον, πέραν της συμμετοχής τους ως μέλη σε αυτούς τους Οργανισμούς, διακρίνουμε και επιπλέον φάσμα συνεργασιών των Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων με άλλους διεθνείς οργανισμούς, όπως τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και τον Παγκόσμιο Οργανισμό Εμπορίου (ΠΟΕ), για τους οποίους λειτουργούν ως εξωτερικοί ελεγκτές. Επίσης, ξεχωρίζουμε και τη συμμετοχή τους στο Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και στη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC), διότι δια μέσω αυτής της συνεργασίας συζητούνται και αναδεικνύονται επίκαιρα θέματα που σχετίζονται με τον δημόσιο έλεγχο, όπως ανταλλαγή γνώσεων και νέες απαιτήσεις κατάρτισης (Liviu και Mihai, 2015).



## **Κεφάλαιο 8: Η Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS)**

### **8.1 Εισαγωγή**

Το παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον λειτουργίας και δράσης των φορέων, δημόσιων και ιδιωτικών, απαιτεί πέραν της προσαρμογής αυτών σε κοινά ελεγκτικά πρότυπα, την αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων με ομοιόμορφο τρόπο και κοινούς κανόνες, ώστε να είναι εφικτή εν αρχής η ανάγνωση, η κατανόηση και η επεξεργασία αυτών, σε κοινό έδαφος. Σύμφωνα με εκτίμηση του Βενιέρη (2012), η εναρμόνιση των διαφόρων χωρών με κοινούς λογιστικούς κανόνες θα αποτελέσει σημαντικό βήμα πάταξης της φοροκλοπής, της διαφθοράς και άλλων κρουσμάτων απάτης.

Μιλάμε στην ουσία για την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, και κατά το μέρος που αφορά τον Δημόσιο τομέα, θα υπεισέλθουμε στην παρουσίαση και χρησιμότητα των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS), που βασίζονται κατά το μεγαλύτερο μέρος στα Διεθνή λογιστικά και πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), προσαρμοσμένα ωστόσο να καλύψουν τις ειδικότερες ανάγκες του Δημοσίου Τομέα.

### **8.2 Δομή και χρησιμότητα των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS)**

Αρμόδιο όργανο για την ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων δημοσίου τομέα είναι το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα (IPSASB) και τα λογιστικά πρότυπα που αναπτύσσει για τις οντότητες του δημόσιου τομέα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSASs).

Το IPSASB είναι ανεξάρτητο όργανο καθορισμού προτύπων που ιδρύθηκε από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και σήμερα συγκαταλέγεται στις τέσσερις ανεξάρτητες επιτροπές τυποποίησης της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών

(IFAC)<sup>10</sup>. Έχει την προέλευσή της στην επιτροπή του δημόσιου τομέα της IFAC, η οποία δημιουργήθηκε το 1986 και μετονομάστηκε σε IPSASB το 2004, με στόχο την ανάπτυξη προγραμμάτων βελτίωσης της δημοσιονομικής διαχείρισης και λογοδοσίας του δημόσιου τομέα. Το IPSASB λαμβάνει υποστήριξη (είτε οικονομική είτε σε είδος) από την Παγκόσμια Τράπεζα, την Ασιατική Τράπεζα Ανάπτυξης και τις κυβερνήσεις του Καναδά, της Νέας Ζηλανδίας και της Ελβετίας (IPSASB 2015). Οι χώρες που εκπροσωπούνται στο IPSASB περιλαμβάνουν την Αυστραλία, τον Καναδά, την Κίνα, την Γαλλία, την Γερμανία, την Ιαπωνία, την Κένυα, το Μαρόκο, τη Νέα Ζηλανδία, το Πακιστάν, τη Ρουμανία, και τη Νότια Αφρική (Ijeoma, 2014).

Το IPSASB εκδίδει τα λογιστικά πρότυπα για τις οντότητες του δημόσιου τομέα γνωστά ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (IPSAS), στόχος των οποίων είναι η βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών αναφορών γενικού σκοπού από οντότητες του δημόσιου τομέα, οδηγώντας σε καλύτερη πληροφόρηση για τις διαδικασίες λήψης αποφάσεων και αύξηση της διαφάνειας και λογοδοσίας (Brusca και άλλοι, 2018). Από το 1997 (και μέχρι τον Ιούνιο του 2017) έχουν εκδοθεί 40 IPSAS.

<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα</b>		
<b>IPSAS</b>	<b>Ονομασία</b>	<b>Βασισμένο στο ΔΛΠ (IAS)</b>
IPSAS 1	Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων	ΔΛΠ 1
IPSAS 2	Καταστάσεις Ταμειακών ροών	ΔΛΠ 7
IPSAS 3	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λαθών	ΔΛΠ 8
IPSAS 4	Οι επιδράσεις των μεταβολών των τιμών συναλλάγματος	ΔΛΠ 21
IPSAS 5	Κόστη δανεισμού	ΔΛΠ 23
IPSAS 6	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	ΔΛΠ 27
IPSAS 7	Επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	ΔΛΠ 28
IPSAS 8	Δικαιώματα κοινοπραξίας	ΔΛΠ 31
IPSAS 9	Έσοδα από συναλλαγές ανταλλαγών	ΔΛΠ 18

<sup>10</sup> Η IFAC είναι ο παγκόσμιος οργανισμός για το λογιστικό επάγγελμα που είναι αφιερωμένο στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος με την ενίσχυση του επαγγέλματος και τη συμβολή στην ανάπτυξη ισχυρών διεθνών οικονομικών.

IPSAS 10	Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες	ΔΛΠ 29
IPSAS 11	Συμβάσεις κατασκευής έργων	ΔΛΠ 11
IPSAS 12	Αποθέματα	ΔΛΠ 2
IPSAS 13	Μισθώσεις	ΔΛΠ 17
IPSAS 14	Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού	ΔΛΠ 10
IPSAS 15	Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση και γνωστοποιήσεις	ΔΛΠ 32
IPSAS 16	Επενδύσεις σε ακίνητα	ΔΛΠ 40
IPSAS 17	Ενσώματες ακινητοποιήσεις	ΔΛΠ 16
IPSAS 18	Πληροφόρηση κατά τομέα	ΔΛΠ 14
IPSAS 19	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις	ΔΛΠ 37
IPSAS 20	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	ΔΛΠ 24
IPSAS 21	Απομείωση περιουσιακών στοιχείων χωρίς ταμειακές ροές	ΔΛΠ 36
IPSAS 22	Γνωστοποίηση πληροφοριών για το γενικό κυβερνητικό τομέα	Δεν υπάρχει αντίστοιχο ΔΠΧΠ
IPSAS 23	Έσοδα από μη ανταλλακτικές συναλλαγές, (φόροι και λογιστικές μεταφορές)	Δεν υπάρχει αντίστοιχο ΔΠΧΠ IFRS
IPSAS 24	Παρουσίαση πληροφοριών για τον προϋπολογισμό στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις	Δεν υπάρχει αντίστοιχο ΔΠΧΠ
IPSAS 25	Παροχές σε εργαζομένους	ΔΛΠ 19
IPSAS 26	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων	ΔΛΠ 36
IPSAS 27	Γεωργία	ΔΛΠ 41
IPSAS 28	Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση	ΔΛΠ 32
IPSAS 29	Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και αποτίμηση	ΔΛΠ 39
IPSAS 30	Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις	ΔΠΧΑ 7
IPSAS 31	Άυλα στοιχεία	ΔΛΠ 38
IPSAS 32	Συμφωνίες παραχώρησης	-

Πηγή: Ijeoma, (2014)

### 8.3 Η υιοθέτηση στην Ευρώπη

Στην Ευρώπη τα λογιστικά συστήματα των δημοσίων φορέων, διαφέρουν όχι μόνο μεταξύ των χωρών, αλλά και εντός της ίδιας χώρας, αναλόγως του βαθμού εξουσίας. Η ετερογένεια οδηγεί στην εξής διάκριση των λογιστικών συστημάτων των χωρών της Ευρώπης: το γαλλογερμανικό ή ηπειρωτικό σύστημα και το αγγλοσαξωνικό<sup>11</sup>.

Το "ηπειρωτικό" καταρτίζει τους προϋπολογισμούς σε ταμειακή βάση. Αυτή η κουλτούρα επικρατεί Βέλγιο, τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ελλάδα, την Πορτογαλία, την Ισπανία, την Ιταλία και την Ελβετία ενώ το σκανδιναβικό καταρτίζει προϋπολογισμούς βασιζόμενο στην αρχή της δεδουλευμένης βάσης. Χώρες που εναρμονίζονται με τη δεδουλευμένη βάση είναι όπως η Ολλανδία, η, η Ελβετία, η Σουηδία, η Φινλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Αυστρία, η Ρουμανία και η Ρωσία.

Ποικιλομορφία λογιστικών συστημάτων με κριτήριο τη λογιστική βάση που χρησιμοποιείται σε χώρες της Ευρώπης			
Χώρα	Κεντρική διοίκηση	Περιφερειακή διοίκηση	Δημοτική-τοπική διοίκηση
Αυστρία	Δεδουλευμένη βάση	Ποικίλα συστήματα	Ποικίλα συστήματα
Βέλγιο	Δεδουλευμένη βάση	Διαφοροποιήσεις μεταξύ περιφερειών	Δεδουλευμένη βάση
Δανία	Δεδουλευμένη βάση	Δεδουλευμένη βάση	Τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση
Φινλανδία	Δεδουλευμένη βάση	Δεν υπάρχει τέτοιο είδος διοίκησης στη χώρα	Δεδουλευμένη βάση

<sup>11</sup> International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU)

Γαλλία	Δεδουλευμένη βάση	Τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση	Τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση
Γερμανία	Τροποποιημένη ταμειακή βάση	Τα περισσότερα κρατίδια χρησιμοποιούν ταμειακή βάση, ελάχιστα χρησιμοποιούν τη δεδουλευμένη	Κυρίως ταμειακή βάση, αλλά επιτρέπονται και οι υπόλοιπες
Ελλάδα	Τροποποιημένη ταμειακή βάση	Ταμειακή με ορίζοντα υιοθέτησης της δεδουλευμένης βάσης σε σύντομο χρόνο	Δεδουλευμένη βάση
Ιταλία	Τροποποιημένη ταμειακή βάση	Δεδουλευμένη και ταμειακή βάση	Δεδουλευμένη και ταμειακή βάση
Κάτω χώρες	Τροποποιημένη ταμειακή βάση	Δεν υπάρχει τέτοιο είδος διοίκησης στη χώρα	Τροποποιημένη δεδουλευμένη βάση
Πορτογαλία	Δεδουλευμένη βάση	Δεν υπάρχει τέτοιο είδος διοίκησης στη χώρα	Δεδουλευμένη βάση
Ισπανία	Δεδουλευμένη βάση	Δεδουλευμένη βάση	Δεδουλευμένη βάση
Σουηδία	Δεδουλευμένη βάση	Δεν υπάρχει τέτοιο είδος διοίκησης στη χώρα	Δεδουλευμένη βάση
Ελβετία	Δεδουλευμένη βάση	Δεδουλευμένη βάση	Δεδουλευμένη βάση
Μεγάλη Βρετανία	Δεδουλευμένη βάση	Δεν υπάρχει τέτοιο είδος διοίκησης στη χώρα	Δεδουλευμένη βάση

Πηγή: Isabel Brusca, Eugenio Caperchione, Sandra Cohen and Francesca Manes-Rossi, 2018

Αθροιστικά ,περισσότερες από 80 χώρες αλλά και άλλοι διεθνείς οργανισμοί, όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση και το Συμβούλιο της Ευρώπης, το NATO, ο ΟΟΣΑ, η Παγκόσμια Τράπεζα και η INTERPOL έχουν υιοθετήσει πλήρως τα IPSAS. Γενικά, η ανάπτυξη της λογιστικής στηριζόμενης στη δεδουλευμένη βάση αποτελεί το νέο πρότυπο της δημόσιας διοίκησης και αυτός είναι ο στόχος, ώστε να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα των μεγεθών των χωρών.

Βέβαια, κατά τους Smith και Jensen (2013), η απόφαση υιοθέτησης του IPSAS διαφέρει από την απόφαση υιοθέτησης της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση, καθώς προϋποθέτει την αποδοχή των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Στην Ελλάδα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που στην Ελλάδα για πρώτη φορά εφαρμόστηκαν υποχρεωτικά με νόμο το 2005 και αφορούσαν τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις. Με τα ΔΛΠ καθιερώθηκε κοινή γλώσσα επικοινωνίας και νέος τρόπος απεικόνισης των λογιστικών καταστάσεων, αφού περιλαμβάνουν ένα σύνολο κανόνων λογιστικής, αναγνωρισμένο σε παγκόσμιο επίπεδο ως προς τον τρόπο που αποτιμώνται οι αξίες, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, εξασφαλίζοντας έτσι συγκρισιμότητα και ομοιογένεια στον επιχειρηματικό κόσμο.

Ειδικότερα, με τον Ν. 3871/2010, καθιερώθηκε η Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης (ΔΛΤΤΒ) ως το Λογιστικό Σύστημα της Κεντρικής Διοίκησης, η οποία στηρίζεται στην αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και των εξόδων και ουσιαστικά ως νόμος αποτέλεσε καίρια αλλαγή μετάβασης από την ταμειακή βάση στην λογιστική του δεδουλευμένου. Η ανάγκη θέσπισης αυτού του πλαισίου υπηρέτησε την κρίση χρέους που ως οικονομικό ζήτημα απαίτησε αυστηρότερη δημοσιονομική και λογιστική πειθαρχία και μεγαλύτερο έλεγχο των δημόσιων λογαριασμών (Bellanca και Vandernoot, 2014). Ως εκ τούτου στην Ελλάδα, οι εκκαθαρισμένες υποχρεώσεις του Ελληνικού Δημοσίου συμπεριλαμβανομένου και του Δημοσίου χρέους, λογιστικοποιούνται με τη Διπλογραφική Λογιστική Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης (ΔΛΤΤΒ) (ΠΔ. 15/2011).

Τα IPSAS εφαρμόζονται από: εθνικές, κρατικές και τοπικές κυβερνήσεις καθώς και από συναφείς κυβερνητικές οντότητες (π.χ. υπουργεία, δημόσιες υπηρεσίες, Ένοπλες Δυνάμεις κ.λπ.), επαρχιακές και τοπικές αυτοδιοικήσεις (π.χ. περιφέρειες, δήμοι κ.λπ.) (Ijeoma, 2014). Επιπλέον, εφαρμόζονται από αυτόνομες οντότητες του δημοσίου τομέα (π.χ. πανεπιστήμια, ασφαλιστικοί οργανισμοί, νοσοκομεία, λοιπές μονάδες υγείας).

Στην Ελλάδα, σύμφωνα με τους Bellanca και Vandernoot (2014), ορισμένες δημόσιες επιχειρήσεις (π.χ. ΔΕΗ, ΕΥΔΑΠ κ.λπ.) εφαρμόζουν ήδη τα ΔΠΧΑ, ενώ όσον αφορά την ΕΕ υπάρχει ποικιλομορφία ως προς την συμμόρφωση των χωρών.

Όσον αφορά την ΕΕ, ξεχωρίζουμε την Σουηδία, την Πορτογαλία, το Ηνωμένο Βασίλειο (για κεντρική και τοπική κυβέρνηση) και την Ολλανδία με δείκτη συμμόρφωσης στα IPSAS άνω του 70%, ακολουθούν η Γαλλία (μόνο σε κεντρικό επίπεδο και η Ιταλία με δείκτη συμμόρφωσης κάτω από το 50%. Η Φινλανδία, η Ισπανία (για τοπικές και κεντρικές κυβερνήσεις) και το Βέλγιο (σε τοπικό επίπεδο) αποτελούν μια ενδιάμεση ομάδα χωρών με δείκτη συμμόρφωσης μεταξύ 55% και 65%. Βέβαια, τα αποτελέσματα των διαφόρων μελετών είναι ενίοτε αντιφατικά, ιδίως για ορισμένες χώρες όπως η Γαλλία, διότι οι μελέτες πραγματοποιούνται σε διαφορετικούς χρόνους και τα λογιστικά συστήματα για κάθε χώρα συνεχώς βελτιώνονται (Bellanca & Vandernoot, 2014).

Οι χώρες, οι οποίες έχουν συμμορφωθεί με τα IPSAS, χρησιμοποιούν λογιστική της δεδουλευμένης βάσης.

Το μόνο βέβαιο είναι ότι στην ΕΕ υπάρχει η τάση εκσυγχρονισμού των λογιστικών συστημάτων σε δεδουλευμένη βάση γεγονός που θα βελτιώσει τις συνθήκες διακυβέρνησης, διαφάνειας, συγκρισιμότητας και αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων. Βέβαια, στον αντίποδα πολλά κράτη μέλη έχουν δείξει απροθυμία στην υιοθέτηση της ειδικής νομοθεσίας των IPSAS, καθώς σύμφωνα με τους Brusca και άλλοι (2018), η εφαρμογή τους είναι δαπανηρή και χρονοβόρα διαδικασία.

Εξάλλου, επικαλούνται το γεγονός ότι οι στόχοι περί διαφάνειας και αξιοπιστίας καλύπτονται με την υιοθέτηση της οδηγία του Συμβουλίου 2011/85 / ΕΕ της 8ης Νοεμβρίου 2011 σχετικά με τις απαιτήσεις για τα δημοσιονομικά πλαίσια των κρατών μελών.

#### **8.4 Κύριοι στόχοι υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων Δημόσιου Τομέα (IPSAS)**

Οι κύριοι στόχοι των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τον Δημόσιο Τομέα (IPSAS) είναι καταρχάς η εναρμόνιση με κοινούς κανόνες λογιστικής βάσης, με απώτερο επιδιωκόμενο σκοπό την δυνατότητα σύγκρισης των μεγεθών μεταξύ των χωρών μελών, τη διαφάνεια των δημόσιων λογαριασμών και την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων των κυβερνήσεων. Η δημόσια λογοδοσία ενισχύεται στη βάση προτύπων, συμβάλλοντας στην πρόοδο και ανάπτυξη.

Πιο αναλυτικά, τα IPSAS όντας η παγκόσμια λογιστική γλώσσα των χωρών ανά τον κόσμο, εγκαθιστούν κοινή γλώσσα διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών. Επιτρέπουν την μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης, την μείωση του κόστους παροχής των δημοσίων αγαθών, την ορθολογικότερη κατανομή των δημοσίων πόρων, οπότε και την βελτίωση της ανταγωνιστικότητας μιας χώρας. Παράλληλα, ενισχύεται η διαφάνεια, μέσω της αποκάλυψης των λογαριασμών και συναλλαγών που απαιτούν τα πρότυπα (Bellanca & Vandernoot, 2014). Άρα ενισχύεται και η αξιοπιστία, οπότε μειώνεται ο κίνδυνος λήψης αποφάσεων προς λανθασμένη κατεύθυνση λόγω αναξιόπιστων ή ελλιπών πληροφοριών.

Όλα τα παραπάνω επέρχονται λόγω του ότι καταρχάς δια μέσω της εφαρμογής των IPSAS οι οικονομικές καταστάσεων των δημόσιων φορέων καταρτίζονται με βάση την λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των λογιστικών χρήσεων. Έτσι βελτιώνεται η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων<sup>12</sup>, διότι έτσι οικοδομούνται τα σωστά θεμέλια για την απεικόνιση της οικονομικής θέσης αυτών, εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη. Επιπλέον, με αυτόν τον τρόπο λαμβάνονται καταλληλότερες αποφάσεις, διότι λαμβάνουν υπόψη την πραγματική καθαρή θέση, είτε του κράτους είτε ξεχωριστών οντοτήτων.

Απώτερο πλεονέκτημα αποτελεί δυνατότητα ανάγνωσης και κατανόησης των λογιστικών μεγεθών άλλων χωρών προκειμένου να επιτρέπεται η σύγκριση των μεγεθών, η ανταλλαγή πληροφοριών, αλλά και η κριτική επισκόπηση των επιτευγμάτων των χωρών και κυβερνήσεων.

Τελικώς, δύναται να αποτελέσει το έναυσμα της δημοσιονομικής προόδου μιας χώρας, με παράλληλη δυνατότητα συνεισφοράς στην παγκόσμια ευημερία και ανάπτυξη, μέσω της συμπίεσης των χωρών με κοινά πρότυπα λογιστικής απεικόνισης. Η χρήση των διεθνών προτύπων κατά τον Biondi (2017), θα ήταν ακόμη πιο καθοριστική για βελτίωση του οικονομικού κλίματος ιδιαίτερος των χωρών, που

---

<sup>12</sup> Έστω ότι το Ελληνικό Δημόσιο προμηθεύεται την 1.10.X1 αναλώσιμα υλικά συνολικής αξίας 5.000.000€ από προμηθευτή. Το τίμημα εξοφλείται την 30.1.X2. Λογιστικός χειρισμός προμηθειών: Με το σημερινό καθεστώς, η δαπάνη προμηθειών ποσού 5.000.000€ θα επιβαρύνει την επόμενη λογιστική περίοδο X2 κατά την οποία θα εξοφληθεί το τίμημα. Με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων, η προαναφερόμενη δαπάνη ποσού 5.000.000€ θα επιβαρύνει τη λογιστική περίοδο X1 που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη. Αντίθετα, με το σημερινό καθεστώς επιβαρύνεται κάθε λογιστική περίοδος με το αντίστοιχο ποσό που καταβάλλεται για τις προαναφερθείσες υποχρεώσεις. (Πρακτικά συζήτησης στρογγυλής τραπέζης Economist 19th Government Roundtable του Economist)



αντιμετωπίζουν υψηλό δημόσιο χρέος και δημοσιονομικά ελλείμματα, δεδομένου ότι, το έλλειμμα και το δημόσιο χρέος μιας χώρας προσδιορίζονται από τα ετήσια μεγέθη των λογαριασμών. Για όλους τους προαναφερόμενους λόγους, η υιοθέτηση των IPSAS αξίζει την προσοχή των κυβερνώντων, των υπεύθυνων διαμόρφωσης της νομοθεσίας, ή και χάραξης των πρακτικών και εφαρμοζόμενων πολιτικών στην δημόσια διοίκηση, ήτοι δημόσιους οργανισμούς, ή δημοσίως χρηματοδοτούμενους οργανισμούς, ή επιχειρήσεις και άλλους φορείς που προσφέρουν δημόσια προγράμματα, αγαθά ή υπηρεσίες

Η λογιστική του δημόσιου που δομείται κατ'αυτόν τον τρόπο υποστηρίζει τη λογοδοσία και την οικονομική διαφάνεια προς στους χρήστες των οικονομικών πληροφοριών αλλά και προς την κοινωνία συνολικά. Κατά τον Ijeoma (2014) η ανάπτυξη προκύπτει από την αλληλεπίδραση μεταξύ της προσφοράς και της ζήτησης για κυβερνητική δημοσιονομική λογοδοσία και διαφάνεια. Δεδομένου ότι ως διαδικασία είναι δαπανηρή, οι κυβερνήσεις σε όλα τα είδη πολιτικών συστημάτων στερούνται τα οικονομικά κίνητρα για να το κάνουν. Ωστόσο, επειδή υπάρχουν πολιτικά συστήματα που εκ της νομοθεσίας απαιτούν υψηλότερο βαθμό κυβερνητικής λογοδοσίας και διαφάνειας, όπως για παράδειγμα τα δημοκρατικά πολιτεύματα, από ό, τι άλλα, όπως τα, αυταρχικά και ολοκληρωτικά πολιτικά συστήματα, οι κυβερνήσεις στις δημοκρατικές και αναπτυσσόμενες χώρες πρέπει να δείχνουν μεγαλύτερη προθυμία αλλά και εγρήγορση στην υιοθέτηση τέτοιων μεταρρυθμίσεων.

### **8.5 Η διαφορά των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων Δημοσίου Τομέα (IPSAS) με τα Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (EPSAS)**

Η οικονομική κρίση καθώς και η κρίση χρέους στην Ευρώπη, ανέδειξε πολλαπλά προβλήματα στην διαχείριση των δημοσίων οικονομικών, ενώ ταυτόχρονα ανέδειξε τους πολλαπλούς κινδύνους που εμφανίζονται ως ντόμινο των συνεπειών αυτής,

Αναδείχθηκε, όπως εξάλλου έχουμε προαναφέρει, την ανάγκη θέσπισης κοινών λογιστικών προτύπων στην Ευρώπη, με απώτερο στόχο την διαφάνεια, την σταθεροποίηση και την ανάπτυξη της Γηραιάς Ηπείρου. Σε αυτή τη βάση τα IPSAS αποτελούν το κατάλληλο πλαίσιο ανάπτυξης των Ευρωπαϊκών Λογιστικών

Πρότυπων του Δημοσίου Τομέα (EPSAS). Τα EPSAS είναι στην ουσία πρότυπα που έχουν αναπτυχθεί, που αποσκοπούν στην ενίσχυση της οικονομικής διαχείρισης των εθνικών κυβερνήσεων εντός της Ευρώπης

Κατά τον Makaronidis (2017), τα EPSAS μπορούν να αυξήσουν τη φορολογική διαφάνεια και τη συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων του δημόσιου τομέα και των οικονομικών εκθέσεων των κρατών μελών. Μάλιστα, κατά τον ίδιο, η μεγαλύτερη διαφάνεια και συγκρισιμότητα θα ωφελήσει την Ε.Ε. στο σύνολό της.

Επίσης, κατά τους Müller και Berger (2019), η «εξασφάλιση συνθηκών διαφάνειας και λογοδοσίας στον δημόσιο τομέα μπορεί να εγγυηθεί την αποκατάσταση των δημόσιων οικονομικών και τη διασφάλιση της αποτελεσματικότερης παροχής δημόσιων υπηρεσιών, καθώς και την καλύτερη διαχείριση των χρημάτων των φορολογουμένων».

Όλα τα παραπάνω προϋποθέτουν την υιοθέτηση της αρχής του δεδουλευμένου, που όπως αναφέρθηκε ευνοεί την ορθολογικότερη απεικόνιση του λογιστικού αποτελέσματος, λόγω της αυτοτέλειας των χρήσεων και την συσχέτισης των γεγονότων με την λογιστική χρήση στην οποία συμβαίνουν. Βέβαια, η βάση του δεδουλευμένου υποστηρίζει, δεν λύνει οπωσδήποτε το πρόβλημα της ορθής απεικόνισης των προϋπολογισμών, ώστε οι κυβερνώντες να διαχειριστούν πιο αποτελεσματικά τα αντίστοιχα μεγέθη (Makaronidis, 2017). Το Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΕΣ) μπορεί να αναλάβει κάποιο ρόλο στη διαδικασία αυτή μετάβασης από την ταμειακή βάση στην βάση του δεδουλευμένου (Biondi, 2017), προκειμένου να εκσυγχρονιστεί το σύστημα τήρησης των λογαριασμών, αλλά και να ταυτιστεί με την δημόσια διοίκηση σε όλα τα κράτη μέλη. Διότι, η σημερινή εικόνα, στην Ευρωπαϊκή Ένωση δείχνει μερική εναρμόνιση μόνο από ορισμένα κράτη με τα διεθνή πρότυπα του δημοσίου τομέα, γεγονός που συνεπάγεται ασυνεπή και κατακερματισμένα δεδομένα, χωρίς δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ όλων των κρατών.

## **Κεφάλαιο 9: Ο δυνητικός ρόλος του έλεγχου στην αντιμετώπιση της διαφθοράς και στην βελτίωση της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος**

### **9.1 Εισαγωγή**

Η πρόκληση για τους φορείς που εμπλέκονται στην αλυσίδα διάθεσης και διαχείρισης των δημοσίων πόρων είναι μεν η ορθολογική κατανομή, ωστόσο εξίσου σημαντική είναι και η χρηστή διαχείριση.

Επειδή λοιπόν η διαχείριση των μεγεθών είναι δύσκολη, πολυδιάστατη και πολύπλοκη, σημαντική συμβολή υπέχει ο έλεγχος. Ο έλεγχος, με οποιονδήποτε τρόπο κι αν εκδηλώνεται, θα πρέπει να είναι προσανατολισμένος στον εντοπισμό καταρχάς φαινομένων κακοδιαχείρισης, απάτης και διαφθοράς. Επιπλέον, δέον να είναι προληπτικός, διότι η καταστολή όπως προαναφέρθηκε, από την άποψη της επιβολής ποινών, καταλογισμών κτλ, είναι και πιο πολύπλοκη ως διαδικασία και με αμφισβητούμενη χρησιμότητα.

### **9.2 Ο ρόλος του εσωτερικού έλεγχου**

Στη διεθνή βιβλιογραφία, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται από τους Ojetea και άλλους (2013), ως «λειτουργικά ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα που παρέχει συμβουλές διαβεβαίωσης και διαχείρισης για τη σωστή διαχείριση των δημόσιων εσόδων και δαπανών, βελτιώνοντας τις δραστηριότητες των δημόσιων φορέων για την επίτευξη των στόχων μέσω μιας συστηματικής και μεθοδικής προσέγγισης, η οποία αξιολογεί και βελτιώνει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του συστήματος διαχείρισης βάσει διαδικασιών διαχείρισης, ελέγχου και διακυβέρνησης».

Για να είναι αποτελεσματική η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει οι βαθμίδες ελέγχου να είναι ανεξάρτητες, μια απαίτηση που ούτως η άλλως επιβάλλεται από την Διακήρυξη της Λίμα περί των κατευθυντήριων γραμμών για τον έλεγχο των δημόσιων οικονομικών, που αναπτύχθηκε από τον INTOSAI και εγκρίθηκε στο ένατο συνέδριο της οργάνωσης που πραγματοποιήθηκε στη Λίμα της Χιλής το 1977. Αυτό στην ουσία σημαίνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να αποδίδουν λόγο σε ανώτερο ιεραρχικό επίπεδο, που σημαίνει εκθέσεις ελέγχου περί

των πιθανών κινδύνων που απειλούν την ομαλή λειτουργία του φορέα. Επιπλέον, αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του τρόπου με τον οποίο χρησιμοποιούνται οι πόροι, ελέγχοντας παράλληλα την ροή των διαδικασιών, τις λειτουργίες και τα προγράμματα που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των στόχων του εκάστοτε φορέα.

Μεταγενέστερα της αρχικής διακήρυξης της Λίμα, σε συνέδριο του INCOSAI το 1998, διατυπώθηκε η άποψη από τον Borge (1999) ότι η συμβολή του εσωτερικού ελέγχου «στην πρόληψη και στον εντοπισμό της απάτης και της διαφθοράς έγκειται στη βελτίωση της συνολικής διαφάνειας και της λογοδοσίας». Εξάλλου, σε άλλη έκθεση του INTOSAI με τίτλο "Κατευθυντήρια οδηγία για την πρόληψη της διαφθοράς σε κυβερνητικούς οργανισμούς" (ISSAI 5700) αναδεικνύεται η σημασία του προληπτικού ελέγχου.

Στα πλαίσια λοιπόν αυτά, είναι καθήκον της διοίκησης να καθιερώσει εσωτερικούς ελέγχους βασιζόμενους σε πρότυπες οδηγίες. Περαιτέρω, απαιτείται η παρακολούθηση των εσωτερικών ελέγχων ώστε να διασφαλιστεί ότι οι πολιτικές είναι πράγματι γνωστές και ακολουθούνται. Χωρίς παρακολούθηση, οποιαδήποτε πολιτική για την πρόληψη φαινομένων διαφθοράς δεν θα έχει παρά ελάχιστο αποτέλεσμα. Επιπλέον, απαιτείται το σύστημα εσωτερικού ελέγχου να διασφαλίζει ότι και η διοίκηση δεν παρακάμπτει τους εσωτερικούς κανόνες που αποσκοπούν στην πρόληψη της διαφθοράς και άλλων φαινομένων απάτης, οπότε και απαιτούνται επιπρόσθετοι έλεγχοι που να εμποδίζουν την κατάσταση αυτή.

### **9.3 Πώς ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εντοπίσει τη διαφθορά**

Καταρχάς, υπάρχει ανάγκη να οριστεί η έννοια της αποτελεσματικότητας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε κατόπιν να συνδεθεί με την έννοια της διαφθοράς. Η λέξη "αποτελεσματικότητα" έχει λάβει διάφορες ερμηνείες για το τι σημαίνει. Για τους Arena και η Azzone (2009), αποτελεσματικότητα είναι «η ικανότητα επίτευξης αποτελεσμάτων που είναι συνεπείς με στόχους αντικειμενικούς», ενώ για τον Dittenhofer (2001) είναι «η ικανότητα επίτευξης στόχων». Ο Badara (2013) θεωρεί ότι ως αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να εννοούμε τα αποτελεσματικά μέτρα ελέγχου που θεσπίζονται και εκτελούνται σε έναν οργανισμό με στόχο τη διασφάλιση των περιουσιακών του

στοιχείων, τη συμμόρφωση με πολιτικές και διαδικασίες, με απώτερο επακόλουθο την επίτευξη των οργανικών στόχων σε σχέση με αυτούς που θέτει η διοίκηση του οργανισμού.

Επιπλέον, δεν αρκεί η καταμέτρηση της αποτελεσματικότητας με βάση την επίτευξη των στόχων του ελέγχου ή τον αριθμό των διαπιστώσεων, αλλά εξίσου σημαντικό είναι να προσδιορίζεται η ποιότητα και η καταλληλότητα του σχεδίου ελέγχου, η εκτέλεση και η παρακολούθηση. Ακόμη, η πληρότητα και ποιότητα στην τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου, στις εκθέσεις ελέγχου αλλά και στις συστάσεις που απορρέουν από αυτές. Τέλος, αποτελεσματικό είναι ένα σύστημα όταν η διοίκηση νομιμοποιείται να απομακρύνει κάθε εσωτερικό ελεγκτή που είναι αναποτελεσματικός, διότι η καθιέρωση και εποπτεία αποτελεσματικών συστημάτων εσωτερικού ελέγχου είναι ευθύνη της διοίκησης και όχι των ελεγκτών (Changchit και άλλοι, 2001).

Η λειτουργία ενός μη αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού μπορεί να υποκινήσει την εμφάνιση φαινομένων απάτης, χαμηλής ή ανύπαρκτης συμμόρφωσης με τις πολιτικές και διαδικασίες του οργανισμού. Ως εκ τούτου όλα τα κυβερνητικά υπουργεία και οι οργανισμοί θα πρέπει να εγκαθιδρύσουν αποτελεσματικά συστήματα εσωτερικού ελέγχου ώστε παρέχει πληροφορίες στη διοίκηση σχετικά με την πρόοδο και ευημερία της οντότητας.

Σε συνέχεια των παραπάνω εκτεθέντων, χρήσιμο είναι να αναφερθεί ότι σε έκθεση του ΣΕΒ (Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχάνων), το 2017 με τίτλο «Οδηγός καταπολέμησης της διαφθοράς σε κράτος και επιχειρήσεις, ΣΕΒ 2017», ως κρίσιμο σημείο καταπολέμησης φαινομένων κακοδιαχείρισης ορίστηκε η ανάγκη χαρτογράφησης των πιθανών κινδύνων για συμβάντα διαφθοράς, η ανάπτυξη υγιών πολιτικών και διαδικασιών καθώς και η παρακολούθηση της ορθής υλοποίησής τους.

Ο ρόλος των μονάδων εσωτερικού ελέγχου του δημοσίου τομέα, σε αντιστοιχία με τις Μονάδες Κανονιστικής Συμμόρφωσης του ιδιωτικού τομέα, μπορούν να αναλάβουν πρωτοβουλίες με στόχο την ανάπτυξη υγιών δομών διαχείρισης, αξιοποιώντας την εμπειρία των υφιστάμενων σωμάτων και υπηρεσιών Επιθεώρησης και Ελέγχου του δημόσιου τομέα.

Εν κατακλείδι, δεν αρκεί ένας φορέας του δημοσίου να έχει σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Κύριες πτυχές για την αποτελεσματική λειτουργία του είναι

καταρχάς το περιβάλλον ελέγχου «επειδή αυτό αντανακλά τη στάση και τις πολιτικές διαχείρισης» σε σχέση με τη σημασία που αποδίδει η οικονομική μονάδα στην ιδέα του εσωτερικού ελέγχου (Theofanis κα.,(2011), στον Badara (2013)). Περαιτέρω, άλλη σημαντική πτυχή είναι οι μηχανισμοί που διασφαλίζουν ότι οι οδηγίες της διοίκησης εκτελούνται σωστά. Και τέλος, ο τρόπος που επικοινωνούνται τα αποτελέσματα- ευρήματα ελέγχων, διαπιστώσεων, συστάσεων, εντός των διαφόρων τμημάτων με απώτερο στόχο την συμμόρφωση και υιοθέτηση ορθολογικότερων συμπεριφορών τόσο από το κατώτερο προσωπικό όσο και από τα ανώτερα στελέχη διοίκησης, που όπως προαναφέρθηκε δεν πρέπει να απολαμβάνουν την εμπιστοσύνη των κυβερνήσεων, άνευ αξιολόγησης η οποία θα πρέπει να εμπεριέχει τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά στοιχεία.

Όλες οι παραπάνω συνιστώσες των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου των δημοσίων φορέων μπορούν να οδηγήσουν σε αύξηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των συστημάτων δημόσιας διακυβέρνησης και διαχείρισης δημοσίου χρήματος. Εξάλλου, έτσι δομούνται οι κατάλληλες προδιαγραφές για την καταπολέμηση της διασπάθισης του δημοσίου χρήματος σε συνδυασμό με την μέχρι σήμερα ισχνή/ ανεπαρκή επιβολή ποινών. Τέλος επισημαίνεται ότι ο αντιληπτός κίνδυνος σύλληψης καταρχάς αποτελεί τον σημαντικότερο παράγοντα αποτροπής ή ώθησης των ανθρώπων σε συμπεριφορές απάτης, διαφθοράς, κατάχρησης. Σημειωτέον, κατά τους Ferraz και Finan (2011), για τους εκλεγμένους πέραν του κινδύνου ανίχνευσης σημαντικός παράγοντας είναι και το κίνητρο επανεκλογής.

#### **9.4 Ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου**

Ο νομοθέτης ωστόσο χρειάζεται τη στήριξη ανεξάρτητων εξωτερικών ελεγκτών για την αποτελεσματική άσκηση του εποπτικού ρόλου. Ομοίως, η ανάγκη ανίχνευσης φαινομένων κακοδιαχείρισης και διαφθοράς στον δημόσιο βίο, δεν ικανοποιείται μόνο από τους εσωτερικούς ελεγκτές, αλλά πολύ περισσότερο τουλάχιστον στην χώρα μας, από τους εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι ομοίως καθοδηγούμενοι από την εκτίμηση του κινδύνου και την σημαντικότητας των λογαριασμών που ελέγχουν, επικεντρώνονται σε θέματα ανίχνευσης κακοδιαχείρισης, παράνομων ενεργειών της διοίκησης, φαινομένων διαφθοράς και απάτης (Borge, 1999).

Έτσι, αναδεικνύεται και πάλι ο ρόλος του ελεγκτή στην ανίχνευση και αποτροπή φαινομένων διασπάθισης του δημοσίου χρήματος, αφού κατά τον Lungeanu (2015), βοηθούν στην ακεραιότητα των οργάνων διοίκησης, επιτυγχάνουν τη δημόσια λογοδοσία με το έργο τους και ενισχύουν την εμπιστοσύνη των πολιτών.

Επειδή λοιπόν, και ο εξωτερικός έλεγχος παρέχει αντικειμενική και αμερόληπτη γνώμη στην δημόσια διοίκηση, υποβοηθώντας έτσι την καλή διακυβέρνηση του δημοσίου, θα πρέπει η ελεγκτική διαδικασία να παράγει αξιόπιστες πληροφορίες και εύλογες συμβουλές ως προς την ικανοποίηση ενός έθνους περί χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Καταρχάς, ο εξωτερικός έλεγχος επιτρέπει τη διεξαγωγή ελεγκτικών εργασιών χωρίς παρεμβολή από την ελεγχόμενη οντότητα. Έτσι εξασφαλίζεται η ανεξαρτησία ώστε να μπορεί να διεξάγει τη δουλειά του χωρίς παρεμβάσεις. Σε συνδυασμό με την αντικειμενικότητα, η οργανωτική ανεξαρτησία συμβάλλει στην ακρίβεια της εργασίας των ελεγκτών και στην εργασία τους χωρίς παρεμβολές από τη διοίκηση ή αδικαιολόγητη πολιτική επιρροή από δημόσιους λειτουργούς (The institute of Internal Auditors, 2012).

Επιπλέον σημαντική παράμετρος της σημαντικότητας του έργου των εξωτερικών ελεγκτών είναι, σύμφωνα με τον Ράικο (2006), ότι οι εξουσίες και τα καθήκοντα της ελεγκτικής τους δραστηριότητας εκπορεύονται συνήθως από το Σύνταγμα ή άλλα νομοθετήματα του δημοσίου τομέα, γεγονός που αναγκάζει κάθε ελεγχόμενη μονάδα να συνεργαστεί και να αποκαλύψει όλα όσα απαιτηθούν για τις ανάγκες του ελέγχου. Εξάλλου, οι ελεγκτές απολαμβάνουν απεριόριστη πρόσβαση σε έγγραφα, αφού προηγουμένως έχουν ενστερνιστεί τον κώδικα δεοντολογίας, και ιδιαίτερος την βασική αρχή της εμπιστευτικότητας και του απορρήτου των στοιχείων που θα λάβουν υπόψη κατά το στάδιο διενέργειας των ελέγχων.

Περαιτέρω παράγοντας της αξίας του έργου των εξωτερικών ελεγκτών είναι ότι το προσωπικό της ελεγκτικής δραστηριότητας αναλογιζόμενο και πάλι τον κώδικα δεοντολογίας, οφείλει να είναι αντικειμενικό στην κρίση που διαμορφώνει ως προς με τη διαχείριση ενός δημοσίου φορέα. Επίσης, η αμερόληπτη συμπεριφορά του ως εχέγγυο αποτροπής φαινομένων σύγκρουσης συμφερόντων κλιμακώνει την αξία του ελέγχου αυτού του είδους.

## 9.5 Πως ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να εντοπίσει φαινόμενα κακοδιαχείρισης

Ο εξωτερικός έλεγχος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην αποτελεσματική διακυβέρνηση του δημόσιου τομέα. Ο όρος διακυβέρνηση αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο μια οργάνωση εκτελεί και υλοποιεί αποφάσεις, ήτοι «οι διαδικασίες με τις οποίες οι οργανισμοί κατευθύνονται, ελέγχονται και διοικούνται» κατά το Institute of Internal Auditors (2012).

Στο δημόσιο τομέα, η πολιτική ορίζει τους εθνικούς στόχους και εν συνεχεία τα σχέδια, τα νομοθετήματα, και τις επιτροπές για την επίτευξη αυτών. Μια οντότητα του δημοσίου θέτει πάντα προτεραιότητες βάσει στρατηγικού σχεδιασμού και προϋπολογισμού.

Ο εξωτερικός έλεγχος του δημόσιου τομέα παρέχει αξία διότι είναι διευρυμένος, δεν εστιάζει δηλαδή σε μεμονωμένες συναλλαγές, αλλά κυρίως εστιάζει στον έλεγχο των προγραμμάτων και συστημάτων των ελεγχόμενων φορέων (Guidance, 2012). Εάν ένας φορέας αποτύχει στην επίτευξη των οικονομικών ή επιχειρησιακών στόχων, ή εάν εντοπιστεί οποιαδήποτε πρόβλημα στο σύστημα διοίκησης ή/και διαχείρισης των πόρων του δημοσίου, θα καθοριστούν διορθωτικές ενέργειες καθώς και ανατροφοδότηση περί των αποτελεσμάτων όταν ολοκληρωθεί η υιοθέτηση των διορθωτικών μέτρων.

Εξάλλου, σύμφωνα με τον Jerpesen (2018), η χρήση επαγγελματικών προτύπων ελέγχου αυξάνει την αξιοπιστία του αποτελέσματος, ενισχύει την δημόσια λογοδοσία, άρα και την δημόσια διακυβέρνηση, οπότε τόσο τα ανώτερα ιεραρχικά πρόσωπα όσο και οι απλοί υπάλληλοι χαίρουν εκτίμησης από το κοινό λόγω του επαγγελματισμού τους σε σχέση με την εναρμόνιση στις αξίες της διαφάνειας, της δικαιοσύνης, της ειλικρίνειας και της νομιμότητας.

Οι φορείς του δημόσιου εφόσον χρησιμοποιήσουν δημόσιους πόρους, χρήμα και εξουσία για την επίτευξη προκαθορισμένων στόχων, πρέπει να λογοδοτούν για τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούν τους πόρους καθώς και τα αποτελέσματα που έχουν επιτύχει. Κατά συνέπεια, η χρηστή διακυβέρνηση απαιτεί τακτικές αναφορές χρηματοοικονομικών στοιχείων και επιδόσεων, οι οποίες επικυρώνονται ως προς την ακρίβεια και ειλικρίνεια τους από ανεξάρτητο ελεγκτή. Η λογοδοσία συνεπάγεται



επιβολή κυρώσεων σε όσους έχουν χρησιμοποιήσει εσφαλμένα τους πόρους για άλλους σκοπούς εκτός από τους προβλεπόμενους.

Με αυτό τον τρόπο ενθαρρύνεται η χρηστή διακυβέρνηση, αναδεικνύονται οι αξίες της ηθικής και νόμιμης συμπεριφοράς. Οι ελεγκτές εξάλλου οφείλουν να υπηρετούν σωστά τον ρόλο τους διότι μόνον τότε είναι σε θέση να βοηθήσουν τους υπεύθυνους λήψης αποφάσεων, με την σωστή κρίση που διαμορφώνουν κατά την αξιολόγηση των φορέων του δημοσίου ως προς το εάν πράττουν σύμφωνα με ότι πρέπει να κάνουν, σε συμφωνία με τους νόμους και τους κανονισμούς του κράτους. Έτσι υποστηρίζουν το κυβερνητικό έργο διότι ο έλεγχος μπορεί να επαληθεύσει τα αποτελέσματα, την απόδοση και εν γένει την τήρηση των κανόνων ενός δημοσίου φορέα.

Ο εντοπισμός φαινομένων ακατάλληλων, αναποτελεσματικών, παράνομων, δόλιων ή καταχρηστικών πράξεων που εντοπίζονται κατά τη συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων υπαγορεύει τις πειθαρχικές διώξεις εις βάρος των εκτελεστικών οργάνων, συνδυαστικά με άλλες διορθωτικές ενέργειες ακόμη και σε αναθεώρηση της πολιτικής. Ο αποτρεπτικός ρόλος του έλεγχου κατά τους Μπέσιλα-Μακρίδη (2006) στην διάπραξη τέτοιων ατασθαλιών ουσιαστικά μειώνει τη συχνότητα εμφάνισης τέτοιων ενεργειών, αναχαιτίζονται οι σχετικοί κίνδυνοι ενώ παράλληλα εμφυσούν στους διοικούντες την ικανότητα της διορατικότητας. Διότι η εύρεση των προβληματικών περιοχών, σε συνδυασμό με την κατανόηση των αιτιών των αναδυόμενων προβλημάτων, μπορεί να βελτιώσει τα περιγράμματα των θέσεων ευθύνης και τους ρόλους των εμπλεκομένων.

Τέλος, οι εξωτερικοί ελεγκτές βοηθούν τους φορείς να ανακαλύψουν τις τάσεις στην δημόσια διοίκηση και να δώσουν προσοχή στις αναδυόμενες προκλήσεις πριν γίνουν κρίσεις (Goodson και άλλοι, 2012). Η ελεγκτική δραστηριότητα μπορεί να τονίσει τις προκλήσεις που ενδεχομένως θα ανακύψουν μελλοντικά, π.χ. από τις δημογραφικές τάσεις, από τις οικονομικές συνθήκες ή τις μεταβαλλόμενες απειλές κατά της ασφάλειας. Επιπρόσθετα, οι ελεγκτικές ενέργειες είναι εφικτό να εντοπίσουν τις ευκαιρίες και τις απειλές που απορρέουν από την τεχνολογική πρόοδο, της εξέλιξη της επιστήμη και την πολυπλοκότητα που χαρακτηρίζει τις σύγχρονες κοινωνίες ως προς την εξάπλωση των γνώσεων και την υιοθέτηση κοινών κωδικών συμπεριφοράς και επαγγελματισμού.

## **Κεφάλαιο 10: Συμπεράσματα- η αξία του ελέγχου ως κυβερνητική πρόκληση**

### **10.1 Η αξία του ελέγχου**

Η σημασία της καλής ή αποτελεσματικής διακυβέρνησης στον δημόσιο τομέα σχετίζεται άμεσα με τη διαχείριση των πόρων και την βελτίωση της διαχείρισής τους, με απώτερο στόχο να βελτιωθεί και η ζωή των πολιτών. Λέγοντας διακυβέρνηση κατά τον Swarbrick (2011) νοούνται «οι δομές και διαδικασίες λήψης αποφάσεων, λογοδοσίας, ελέγχου». Η σημασία της σχετίζεται λοιπόν με την εμπέδωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των οντοτήτων του δημοσίου και των ανθρώπων.

Εξάλλου, η σημαντικότητα της χρηστής διακυβέρνησης αποδεικνύεται και από την αντίθετη όψη, δηλαδή από το ντόμινο των συνεπειών που προκύπτουν συνεπεία σκανδάλων επί της διαχείρισης του δημοσίου χρήματος.

Συμπεραίνεται λοιπόν, ότι η κακή διαχείριση των δημοσίων οργανισμών, ιδιαίτερος εκείνων που παρέχουν κοινωνική πρόνοια, όπως η αστυνομία, τα κρατικά νοσοκομεία, κ.α., κλονίζει την εμπιστοσύνη των πολιτών. Ενώ στον ιδιωτικό τομέα ο καθορισμός των απαιτήσεων διακυβέρνησης είναι συνήθως απλός διότι γνώμονας είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους των εμπλεκόμενων, στον δημόσιο τομέα είναι πιο πολύπλοκος καθώς οι κυβερνήσεις και οι φορείς του δημοσίου τομέα λειτουργούν σε διαφορετική βάση, πολλές φορές έχουν μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα, και επιπλέον το θεσμικό περιβάλλον είναι ευρύτατο και υπόκειται σε έντονη κριτική από τις πολιτικές δυνάμεις.

Λόγω λοιπόν της έντονης πολυπλοκότητας του δημόσιου τομέα, έχουν καθοριστεί οι ελάχιστες απαιτήσεις της χρηστής διακυβέρνησης με στόχο τη μεγιστοποίηση της αξίας που δημιουργείται από την δημόσια διοίκηση. Αντίστοιχα, έχουν θεσμοθετηθεί και τα αρμόδια όργανα προκειμένου να περιφρουρούν τις αρχές περί ορθολογικής δημοσιονομικής διαχείρισης. Ξεχωρίζουμε την αξία της διαφάνειας διότι μπορεί να εξασφαλίσει ένα ισχυρό πλαίσιο διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα.

Σε συνδυασμό με τη δημόσια λογοδοσία, έχουν επιτελικό ρόλο στην υποστήριξη του δημοσίου τομέα, διότι φωτίζουν πολλές πτυχές ενός δημοκρατικού πολιτεύματος (Swarbrick, 2011). Είτε μιλάμε για αιρετά όργανα (υπουργοί-μετακλητοί υπάλληλοι), είτε για δημόσιους υπαλλήλους (μόνιμοι διορισμένοι) εφόσον είναι υπεύθυνοι για το χειρισμό δημόσιου χρήματος πρέπει να λογοδοτούν, για να διασφαλιστεί ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται σύμφωνα με το νόμο και τα κατάλληλα πρότυπα,

Ωστόσο, η υποχρέωση λογοδοσίας θα πρέπει να συνυπάρχει με αντίστοιχες δομές ελέγχου, ισορροπώντας τις ενέργειες με το αποτέλεσμα. Ο νομοθέτης λοιπόν, ως αποκλειστικά αρμόδιος διαχωρισμού των εξουσιών, οφείλει να εγκρίνει τους αναγκαίους νόμους και κανονισμούς που θα εξασφαλίσουν το αποδοτικότερο, αποτελεσματικότερο και οικονομικότερο τρόπο διαχείρισης των δημοσίων πόρων. Παράλληλα, ο νομοθέτης οφείλει να εξασφαλίσει την ευθύνη χρήσης των δημοσίων πόρων, ήτοι να προσδιορίσει τα όρια και τον ρόλο του εξωτερικού ελέγχου.

Ο εξωτερικός έλεγχος του δημόσιου τομέα αποτελεί τον κρίσιμο μεταξύ εκτελεστικής και νομοθετικής εξουσίας, παρέχοντας μεν πληροφορίες στον νομοθέτη και, τελικά, στους πολίτες και στους χρήστες δημοσίων υπηρεσιών.

Ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών εξάρει την αξία του εξωτερικού δημοσιονομικού ελέγχου ως εξής: «Στην κοινότητα των εθνών, η διακυβέρνηση θεωρείται σωστή και δημοκρατική στο βαθμό που οι θεσμοί και οι διαδικασίες μιας χώρας είναι διαφανείς. Οι βασικές δραστηριότητες όπως οι εκλογές και οι νομικές διαδικασίες, πρέπει να θεωρούνται απαλλαγμένες από διαφθορά. Η επιτυχία μιας χώρας στην επίτευξη αυτού του προτύπου έχει καταστεί βασικό μέτρο της αξιοπιστίας και του σεβασμού της στον κόσμο. Οι μεγαλύτερες απειλές για τη χρηστή διακυβέρνηση προέρχονται από τη διαφθορά, τη βία και τη φτώχεια, που υπονομεύουν τη διαφάνεια, την ασφάλεια και τη συμμετοχή και τις θεμελιώδεις ελευθερίες».

Στο ίδιο πνεύμα, ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) θεωρεί ότι «Οι αρχές της χρηστής διακυβέρνησης - διαφάνεια και λογοδοσία. δικαιοσύνη και δικαιοσύνη · αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα; σεβασμό του κράτους δικαίου · και υψηλά πρότυπα ηθικής συμπεριφοράς - αποτελούν τη βάση για την οικοδόμηση της ανοικτής κυβέρνησης».

Ωστόσο, σύμφωνα με μελέτες του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) η εμπιστοσύνη του κοινού στις εθνικές κυβερνήσεις φθίνει δραματικά. Ένας τρόπος αποκατάστασης της εμπιστοσύνης προς το κοινό είναι ο ανοιχτός διάλογος, η διαφάνεια και η προθυμία των κυβερνήσεων σε ειλικρινή και ανοικτή συζήτηση σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο διατίθενται οι δημόσιοι πόροι.

## 10.2 Συμπεράσματα

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο είναι σαφές ότι τουλάχιστον όλα τα κράτη μέλη έχουν αναγνωρίσει τη σημασία της ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης και της ανάγκης περιφρούρησης αυτής της αποστολής, στοιχείο που εμφανίζεται καταρχάς τόσο από την συνταγματική κατοχύρωση του ελεγκτικού καθήκοντος των ανώτατων ελεγκτικών οργάνων των χωρών μελών της όσο και από τα νομοθετήματα των χωρών που ναι μεν δεν συμπεριλαμβάνουν στο Σύνταγμα τους τον θεσμικό ρόλο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ωστόσο με νόμο περιφρουρείται και περιγράφεται ευκρινώς ο ρόλος του.

Σε όλες τις περιπτώσεις δηλώνονται ως "ανώτατα ελεγκτικά ιδρύματα", τα οποία λειτουργούν ανεξάρτητα από τη νομοθετική, την εκτελεστική και δικαστική εξουσία. Εξάλλου, σύμφωνα και με τη Διακήρυξη της Λίμα, τα Ανώτατα Ελεγκτικά Όργανα, οφείλουν να είναι ανεξάρτητα και να επικεντρώνονται κυρίως στους δυο τύπους ελέγχων που αναφέρθηκαν παραπάνω, τους τακτικούς και τους ελέγχους επιδόσεων. Βέβαια, χρονολογικά και σε συνδυασμό με την πολυπλοκότητα της οικονομικής διαχείρισης, τα τελευταία χρόνια έχει προστεθεί στα παραπάνω και η βελτίωση των διαδικασιών δραστηριότητας των θεσμικών οργάνων σε όλες τις χώρες μέλη της Ευρώπης καθώς και η έμφαση στην απόδοση των ελεγχόμενων φορέων.

Επιπλέον κοινό χαρακτηριστικό των ανώτατων ελεγκτικών οργάνων στην Ευρώπη είναι ότι τα αποτελέσματα των ελέγχων που διενεργούν είναι εκ του νόμου απαραίτητο να κατατίθενται στο Κοινοβούλιο και την κοινή γνώμη γενικά, τονίζοντας έτσι την "ευθύνη των υπευθύνων" για τη διαχείριση των δημόσιων κονδυλίων.

Τα ανώτατα ελεγκτικά όργανα βέβαια διαφέρουν μεταξύ τους όσον αφορά τη δομή και τον τρόπο λειτουργίας τους, χωρίς αυτό να αναιρεί την βασική αποστολή

τους. Γενικά, υπάρχουν δύο κύριοι τύποι ανώτατων ελεγκτικών ιδρυμάτων και αυτά είναι τα "Δικαστήρια" και τα "Γραφεία" του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Οι διαφορές σχετίζονται με τα κοινωνικοοικονομικά χαρακτηριστικά κάθε κράτους και αφορούν κυρίως την οργανωτική τους δομή και τον τρόπο λειτουργίας τους. Τα παλαιότερα ανώτατα ελεγκτικά ιδρύματα είναι αυτά της Τσεχικής Δημοκρατίας, της Σλοβακικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Σλοβενίας, διότι τα εδάφη των χωρών αυτών στην ουσία ανήκαν στην Αυστρο-Ουγγρική Αυτοκρατορία (1867-1918) μέχρι το 1918, που διασπάσθηκε και πρόέκυψαν νέα κράτη.

Με βάση λοιπόν τον ανωτέρω διαχωρισμό που σχετίζεται με την οργάνωση των ελεγκτικών θεσμών, έχουμε το αγγλοσαξωνικό και το ηπειρωτικό σύστημα. Σύμφωνα με το ηπειρωτικό μοντέλο, το ελεγκτικό συνέδριο έχει δικαιοδοτικές αρμοδιότητες, δηλαδή έχει τη δυνατότητα καταλογισμού επί διαπιστωθέντων ελλειμμάτων. Αντιπροσωπευτική χώρα που ακολουθεί το ηπειρωτικό σύστημα είναι καταρχάς η Ελλάδα, για την οποία έγινε εκτενής αναφορά του ρόλου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Άλλη χώρα που στηρίζεται στο ίδιο μοντέλο είναι η Γερμανία, όπου ομοίως με την Ελλάδα, ο θεσμός του ανώτατου ελεγκτικού οργάνου κατοχυρώνεται συνταγματικά. Επιπλέον, το μοντέλο αυτό υποστηρίζει τον προληπτικό έλεγχο επί των δημοσίων δαπανών και τέλος στη Γερμανία, ομοίως με την Ελλάδα, ακολουθείται ο κανόνας της ταμειακής βάσης επί του δημόσιου λογιστικού.

Στο δεύτερο μοντέλο, το αγγλοσαξωνικό, με αντιπροσωπευτική χώρα τη Μεγάλη Βρετανία, ελλείπει η δικαιοδοτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου και επιπλέον να αναφερθεί ότι λειτουργεί ως μονοπρόσωπο όργανο, ο επικεφαλής του οποίου ορίζεται από το Κοινοβούλιο, στο οποίο μάλιστα εντάσσεται οργανωτικά.

Το ουσιώδες έργο βέβαια σε κάθε χώρα παραμένει το ίδιο και είναι η "επαλήθευση της ορθολογικής διαχείρισης των δημόσιων κονδυλίων". Και αυτό επιτυγχάνεται μέσω τριών ειδών ελέγχων που διενεργούν οι ανώτατοι ελεγκτικοί θεσμοί, τους δημοσιονομικούς ελέγχους (για την εξακρίβωση του κατά πόσο οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των δημόσιων φορέων παρουσιάζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση αυτών), τους ελέγχους συμμόρφωσης (για την επαλήθευση του κατά πόσον η οικονομική και χρηματοοικονομική διαχείριση της ελεγχόμενης οντότητας, συμμορφώνεται με τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές διατάξεις) και τους ελέγχους επιδόσεων (για την εκτίμηση του κατά πόσον οι πόροι

που διαχειρίζονται οι δημόσιοι φορείς χρησιμοποιούνται οικονομικά, αποτελεσματικά και αποδοτικά).

Τα Ανώτατα Ελεγκτικά Όργανα, έξαλλου ως εξωτερικοί ελεγκτές των κυβερνήσεων, συμμετέχουν όπως προαναφέρθηκε και στη διαδικασία της δημόσιας λογοδοσίας, αφού νομιμοποιούνται να ελέγχουν τη δημοσιονομική διαχείριση των δημοσίων φορέων. Βέβαια, δεν θα πρέπει να αγνοούνται μια σειρά από προκλήσεις που οι σημερινές κυβερνήσεις έχουν να αντιμετωπίσουν σχετιζόμενες με τον έλεγχο που είναι οι εξής:

Η έλλειψη κοινών λογιστικών προτύπων ανά τον κόσμο, που περιορίζει τη συγκρισιμότητα των δημοσιονομικών καταστάσεων των χωρών. Διότι ένας από τους μεγαλύτερους παράγοντες που συντελεί στην διαφορετικότητα της πληροφόρησης μεταξύ διαφόρων χωρών είναι το γεγονός ότι πολλές χώρες σε όλο τον κόσμο δεν χρησιμοποιούν την λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, ήτοι διαχωρισμός δεδουλευμένου και με δεδουλευμένου εσόδου/ εξόδου, αλλά εξακολουθούν να λειτουργούν λογιστικά με την ταμειακή βάση για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων. Αυτό είναι το μεγαλύτερο παγκόσμιο ζήτημα που αντιμετωπίζει η χρηματοοικονομική πληροφόρηση ώστε να αναδειχθεί η χρησιμότητα των δημοσιονομικών εκθέσεων.

Επιπλέον, παρατηρούνται διαφορετικές πρακτικές στη δημοσιοποίηση των κυβερνητικών ελέγχων ανά τον κόσμο. Σε ορισμένες χώρες, δημοσιοποιούνται οι κυβερνητικοί έλεγχοι στους φορολογούμενους, ενώ σε άλλες όχι. Σε ορισμένες χώρες μάλιστα, ο νόμος επιβάλλει την πλήρη δημοσιότητα όλων των καταγραφών- σχολίων των ελεγκτών πέραν την απλής γνώμης ως απόδειξης ελέγχου ή απόρριψης.

Η διάθρωση των μηχανισμών ελέγχου του δημόσιου χρήματος μέσα σε κάθε χώρα επηρεάζει την εμπιστοσύνη των πολιτών. Συχνά μάλιστα, η δομή των μηχανισμών καθώς και οι μακροχρόνιες αδυναμίες που προκύπτουν από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου παραμένουν αμετάβλητα για αρκετά χρόνια λόγω άλλων προτεραιοτήτων, ανταγωνιστικών όπως φαίνεται, που βάζουν οι κυβερνήσεις.

Η αξία των ελέγχων είναι αδιαμφισβήτητη. Κλειδί καταρχάς για την επιτυχία στην δημόσια λογοδοσία στο μέλλον θα αποτελέσει η τεχνολογία. Ο εκσυγχρονισμός της τεχνολογίας (IT) και πιο συγκεκριμένα των μοντέλων παροχής υπηρεσιών θα αλλάζουν τη δομή και την χρησιμότητα των ελέγχων. Η συγκρισιμότητα θα είναι

περισσότερο εφικτή σε σχέση με το παρόν και καινούριες προοπτικές θα αναδειχθούν.

Δέον να υπάρχει ανταλλαγή γνώσεων και εμπειριών από τους κυβερνητικούς ηγέτες σε όλο τον κόσμο, ανοιχτός διάλογος και επικαιροποίηση των πληροφοριών/ γνώσεων που αντλούνται.

Θα πρέπει να αναγνωριστεί η παγκόσμια πρωτοβουλία της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών να ενθαρρύνουν την υιοθέτηση λογιστικών προτύπων για τον δημόσιο τομέα. Πιο συγκεκριμένα, η πρωτοβουλία αυτή ανήκει στο Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου (IPSASB) και στοχεύει, στην πιο ολοκληρωμένη και ακριβή προβολή της οικονομικής κατάστασης μιας χώρας, στη διαφάνεια στη δημόσια λογοδοσία προκειμένου να ενισχυθεί ο τρόπος χρήσης των κονδυλίων των φορολογουμένων καθώς και στη μείωση φαινομένων καταγγελιών, διαφθοράς και απάτης.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Συγγράμματα

1. Ακριβοπούλου, Χ., Ανθόπουλος, Χ., 2015. Εισαγωγή στο διοικητικό δίκαιο
2. Βενετσανοπούλου Μ, 2014, Κακοδιοίκηση και διαφθορά στη Δημόσια Διοίκηση
3. Δαγτόγλου Π., 1994, Διοικητικό δικονομικό δίκαιο
4. Ζαφειράκου, Η., & Ταχυνάκης, Π. (2007). Ο εσωτερικός έλεγχος των ελληνικών επιχειρήσεων: εμπειρική προσέγγιση
5. Μπάλτα Ε, 2009, Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο
6. Μπάρμπας Ν, 2016, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, 6η έκδ.
7. Μπέσιλα-Μακρίδη Ε, 2006, Έλεγχος διοίκησης, τόμ. 2
8. Παπαδοπούλου, Τ., 2015, Συνταγματικό δίκαιο. Κεφάλαιο: Κοινωνικό κράτος δικαίου και διάκριση των λειτουργιών
9. Παπαστάθης Παντελής, 2014, Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος, και η πρακτική εφαρμογή του
10. Ράικος Δ, 2014, Δίκαιο Δημοσίων Συμβάσεων
11. Ράικος Δ., 2006 Δημόσια διοίκηση και διαφθορά
12. Σαρμάς Ι, 2006, Καλύτερο Κράτος: Η Σπατάλη, Η Διαφθορά Και Ο Σύγχρονος Δημοσιονομικός Έλεγχος
13. Σκιαδάς Δ., 2016, Ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως θεσμού ελέγχου της δημιουργίας και εξέλιξης του δημοσίου χρέους
14. Σολδάτος Δ., 2001, Δημόσιο Λογιστικό
15. Σπηλιωτόπουλος, 1986, Εγχειρίδιον Διοικητικού δικαίου

### Ξένη Αρθρογραφία

- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Internal Audit effectiveness: relevant drivers of auditees' satisfaction. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Azuma, N. (2005). The role of the supreme audit institutions in new public management (NPM): The trend of continental countries. *Government Auditing Review*, 12, 69-84.



- Azuma, N. (2008). The framework of INTOSAI Government Auditing Standards: in the stream of international convergence. *Government Auditing Review*, 15, 77-97.
- Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), 15-28.
- Badara, M. A. S. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), 16-23.
- Bemelmans-Videc, M. L., Schwartz, R., & Mayne, J. (2005). Guidelines and standards: assuring the quality of evaluation and audit practice by instruction. *Quality Matters: Seeking Confidence in Evaluation, Auditing and Performance Reporting*, New Brunswick, NJ: Transaction Publishers, 145-72.
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3).
- Best P., 2000, "Auditing SAP R/3 – Control Risk Assessment", *Australian Accounting Review*, 10, 3.
- Biondi, Y. (2017). Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 117-123.
- Borge, M. (1999). The role of supreme audit institutions (SAIs) in combating corruption. Transparency International. Updated October.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes-Rossi, F. (2018). IPSAS, EPSAS and other challenges in European public sector accounting and auditing. In *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe* (pp. 165-185). Palgrave Macmillan, London.
- Cornelia, D. (2012). Great Britain and Germany supreme audit institutions. *The annals of the University of Oradea*, 695.
- Changchit, C., Holsapple, C. W., & Madden, D. L. (2001). Supporting managers' internal control evaluations: an expert system and experimental results. *Decision Support Systems*, 30(4), 437-449.

- Dittenhofer, M. (2001). Performance auditing in governments. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 438-442.
- Drogalas, G., Pantelidis, P., Tsakpinidou, A., & Kesisi, E. (2011). *Internal Audit and Risk Assessment*.
- Dye, K. M., & Stapenhurst, R. (1998). *Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Washington, DC: Economic Development Institute of the World Bank.
- Ferraz & Finan, 2011. Electoral accountability and corruption: Evidence from the audits of local governments. *The American Economic Review*, 101(4).
- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2001). In the name of accountability-State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(3), 278-310.
- Gherai, D. S., & Tara, I. G. (2015). Analysis of institutional capacity of supreme audit institutions in the European Union in terms of its mandate. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 24(2).
- Goodson, S. G., Mory, K. J., & Lapointe, J. R. (2012). Supplemental guidance: The role of auditing in public sector governance. The Institute of Internal Auditors, [http\|na. theiia. org/standardsguidance/Public% 20 Documents /Public \\_Sector \\_Governance1\\_1\\_pdf](http://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1.pdf).
- Guidance, S. (2012). *The Role of Auditing in Public Sector Governance*. IIA, Enero.
- Gustavson, M., & Sundström, A. (2016). Organizing the audit society: Does good auditing generate less public sector corruption? *Administration & Society*.
- Brusca I, Caperchione E, Cohen S. and Manes-Rossi F. (2018). “IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing”.
- Ijeoma, N. B. (2014). The impact of international public sector accounting standard (IPSAS) on reliability, credibility and integrity of financial reporting in state government administration in Nigeria. *International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*, 2(3), 2347-4289.

- Jensen, G., & Smith, R. (2013). History of the IPSASB: Growing influence–Reduced control. Paper to XII Permanent Study Group of the EGPA, Salerno, Italy
- Jeppesen, K. K. (2018). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*.
- Kayrak, M. (2008). Evolving challenges for supreme audit institutions in struggling with corruption. *Journal of financial crime*, 15(1), 60-70.
- Laffan, B. (1999). Becoming a 'living institution': The evolution of the European court of auditors. *JCMS: Journal of Common Market Studies*, 37(2), 251-268.
- Laffan, B. (2003). Auditing and accountability in the European Union. *Journal of European Public Policy*, 10(5), 762-777.
- Liviu, S., & Mihai, P. (2015). Romanian Public External Audit Integration in the European Union Acquis. *Ovidius University Annals, Series Economic Sciences*, 15(1).
- Lungeanu, E. (2015). Considerations regarding the external public audit of reimbursable funds. *Procedia Economics and Finance*, 20, 358-364.
- Makaronidis Al (2017). European Public Sector Accounting Standard (EPSAS).
- O'Leary, C. (1996). Performance audits: could they become mandatory for public companies?. *Managerial Auditing Journal*, 11(1), 14-18.
- Oțetea, A. V., Tița, C. M. B., & Aristotel, U. M. (2013). Internal Public Audit in the Financial Crisis Context. *Procedia Economics and Finance*, 6, 688-693.
- Pintea, M. O., & Achim, S. A. (2009). Supreme Audit Institutions. Comparative study for the central and eastern European countries members of the European Union. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 9(1), 235-242.
- Révész, M. T. (2012). Establishment and Early Operations of the State Audit Office of Hungary. *Public Finance Quarterly*, 57(1), 101.
- Swarbrick Alastair .Effective public sector governance and how external public auditing supports it, 2011

- Van Zyl, A., Ramkumar, V., & De Renzio, P. (2009). Responding to the challenges of supreme audit institutions: Can legislatures and civil society help?. U4 Issue, 2009(1).
- Wells, J. T. (2003). Corruption: causes and cures. Journal of Accountancy, 195(4), 49.

#### Ελληνική Αρθρογραφία

- Βενιέρης Γ, Κοέν Σ. (2012). International Public Sector Accounting Standards, Μια πρώτη γνωριμία με τα πρότυπα, Αθήνα.
- Μπάλτα Ε. (ΕφημΔΔ 1/2007). Προς μια χρηστή δημοσιονομική διαχείριση: Ο ρόλος των υπηρεσιών δημοσιονομικού ελέγχου.

#### Μελέτες – Έρευνες- Δημοσιεύσεις

- IMF (2016). Corruption: Costs and mitigating strategies. IMF Staff Discussion Note SDN/16/05, available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2016/sdn1605.pdf> Accessed 11.04.18
- Ernst and Young (2012). IPSAS Explained: A summary of International Public Sector Accounting Standards. John Wiley and Sons, Ltd
- Kpmg «Value of audit : perspectives for government», July 2015
- Overview of external audit system in local government /Eurosai/ Tsk Forse Municipality Audit/ 2018
- Supplement Guidance: The role of Auditing in Public Sector Governance, 2<sup>nd</sup> edition, Release date: January 2012, The institute of Internal Auditors
- How the European Union works –A citizen’ s guide to the EU institutions in Greek, 2003
- Public Audit in the European Union- The Handbook on Supreme Audit Institutions in the EU and its Member States, 2019
- Ευρωπαϊκά κείμενα/ Ευρωπαϊκή Επιτροπή/ Γενική Διεύθυνση Τύπου και Επικοινωνίας/ Πώς λειτουργεί η Ευρωπαϊκή Ένωση/ Τα θεσμικά όργανα της Ένωσης: οδηγός του Πολίτη/ Ιούνιος 2003
- Έκθεση δραστηριοτήτων του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, έτους 2018

- Πολιτική και Πρότυπα ελέγχου του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου
- Κώδικας δεοντολογίας του INTOSAI
- Πρακτικά συζήτησης στρογγυλής τραπέζης Economist 19th Government Roundtable του Economist
- Διαδικασίες Ελεγκτικού Συνεδρίου / Ελεγκτικό Συνέδριο/ 2017
- Ελεγκτικές Διαδικασίες/ Ελεγκτικό Συνέδριο 2017
- Οδηγός καταπολέμησης της διαφθοράς σε κράτος και επιχειρήσεις/ΣΕΒ (Σύνδεσμος Επιχειρήσεων και Βιομηχάνων) Τεύχος 11/ Ιούλιος 2017
- Εγχειρίδιο ελέγχου επιδόσεων/ Διεύθυνση αξιολόγησης της ποιότητας του ελέγχου / Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο / Σεπτέμβριος 2017
- Ευρωπαϊκά Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα και ο ρόλος του επαγγέλματος Thomas Müller-Marqués Berger
- Κατευθυντήριες οδηγίες δεοντολογίας για το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο / Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο
- Ετήσια Έκθεση οικονομικού έτους 2016 του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΦΕΚ 2402/Β/2019)
- Πρακτικός οδηγός για τον έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο των Δημοσίων συμβάσεων των Δήμων, Περιφερειών και των νομικών τους προσώπων, (Το προσυμβατικό στάδιο) / Ελληνική Δημοκρατία/ Υπουργείο Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονική Διακυβέρνησης, Ιούνιος 2011
- ΟΟΣΑ, Καταπολέμηση της διαφθοράς στον δημόσιο τομέα: ακεραιότητα στις δημόσιες συμβάσεις, 2017
- Πρόγραμμα Ελλάδα- ΟΟΣΑ- Παροχή τεχνικής βοήθειας για την καταπολέμηση της διαφθοράς- Εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου για την ελληνική δημόσια διοίκηση, 2017

#### Νόμοι- Διατάγματα

- Ν.ΑΥΟΖ/1887
- Ν.1418/1984 «Δημόσια έργα και ρυθμίσεις συναφών θεμάτων »
- Ν.2477/1999 «Συνήγορος του Πολίτη, Σώμα Επιθεωρητών- Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης»

- Ν.2671/1998 «Ρύθμιση θεμάτων του Οργανισμού Σιδηροδρόμων Ελλάδος (ΟΣΕ) και άλλες διατάξεις»
- Ν. 2812/2000 «Κώδικας Δικαστικών Υπαλλήλων» (ΦΕΚ 67/Α/2000)
- Ν.3074/2002 «Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Αναβάθμιση του Σώματος Επιθεωρητών - Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και του Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου και άλλες διατάξεις»
- Ν. 2920/2001 «Σώμα Επιθεωρητών Υπηρεσιών Υγείας και Πρόνοιας (Σ.Ε.Υ.Υ.Π.) και άλλες διατάξεις»
- Ν.3492/2006 «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις»
- Ν.3871/2010 «Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη»
- Ν.3852/2010 «Νέα αρχιτεκτονική της αυτοδιοίκησης και της αποκεντρωμένης Διοίκησης-Πρόγραμμα Καλλικράτης»
- Ν. 4129/2013 «Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο».
- Ν.4254/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις»
- Ν.4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - Δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις»
- Ν.4337/2015, περί τροποποιήσεων διατάξεων του ν. 4270/2014Ν.4320/2015 «Ρυθμίσεις για τη λήψη άμεσων μέτρων για την αντιμετώπιση της ανθρωπιστικής κρίσης, την οργάνωση της Κυβέρνησης και των Κυβερνητικών οργάνων και λοιπές διατάξεις»
- Ν.4412/2016 «Δημόσιες Συμβάσεις Έργων, Προμηθειών και Υπηρεσιών (προσαρμογή στις Οδηγίες 2014/24/ ΕΕ και 2014/25/ΕΕ)»
- Ν. 4607/2019 «Ι. Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, ΙΙ. Εναρμόνιση του Κώδικα Φ.Π.Α. με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, ΙΙΙ. Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4, 6, 7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, ΙV. Τροποποίηση του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις»
- Ν. 4611/2019 «Ρύθμιση οφειλών προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης, τη Φορολογική Διοίκηση και τους Ο.Τ.Α. α΄ βαθμού, Συνταξιοδοτικές

Ρυθμίσεις Δημοσίου και λοιπές ασφαλιστικές και συνταξιοδοτικές διατάξεις, ενίσχυση της προστασίας των εργαζομένων και άλλες διατάξεις»

- Β.Δ. 32/1833
- ΠΔ. 15/2011 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης»
- Π.Δ. 80/2016 «Ανάληψη υποχρεώσεων από τους διατάκτες»

#### Κανονισμοί

- 2/40379/ΔΥΕΠ/30.04.2013 Κανονισμού της Γ.Δ.Δ.Ε. περί επιβολής Δημοσιονομικών Διορθώσεων
- Υ.Α 2/79353/2013 «Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γεν. Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων
- Έγκριση Κώδικα Δεοντολογίας των Δημοσιονομικών Ελεγκτών της ΓΔΔΕ (ΦΕΚ 1075/Β/2013)

#### Αποφάσεις

- Απόφαση 132/17.02.2014 Ολομέλειας Ε.Σ.
- Απόφαση 7818/1979 Ολομέλειας του Ε.Σ
- Απόφαση 5152/1982 Ολομέλειας του Ε.Σ
- Απόφαση 18621/1990 Ολομέλειας του Ε.Σ

#### Γνωμοδοτήσεις

- Γνωμοδότηση 123/2014 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους
- Γνωμοδότηση 123/2017 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

#### Ηλεκτρονικές σελίδες

- <https://www.ccomptes.fr/fr/cour-des-comptes/role-et-activites#a>
- <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting/accounting-by-country/Germany>

- <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting/accounting-by-country/netherlands>
- [http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/role\\_gr/role\\_gr?opendocument](http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/role_gr/role_gr?opendocument)
- <https://www.intosai.org/documents/open-access>
- <https://www.linguee.com/english-greek/translation/ifac.html>
- <https://www.weforum.org/about/world-economic-forum>
- <https://unric.org>
- <http://www.oecd.org/>
- <http://www.intosai.org>
- <https://www.hellenicparliament.gr>
- [www.elsyn.gr](http://www.elsyn.gr)
- [www.oecd.org/gov/ethics/integrityinpublicprocurement.html](http://www.oecd.org/gov/ethics/integrityinpublicprocurement.html)
- <https://www.ifac.org>