



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική εργασία

**Ο ΕΚΣΥΓΧΡΟΝΙΣΜΟΣ ΚΑΙ Η ΒΕΛΤΙΩΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ (ΓΛΚ) ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΤΗ
ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ**

Φοιτήτρια:

ΠΡΟΔΡΟΜΙΔΟΥ ΧΡΥΣΟΥΛΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΤΣΙΟΤΡΑΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του
διπλώματος μεταπτυχιακών σπουδών στη Δημόσια Διοίκηση

Ιανουάριος 2022

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

Στα γλυκά μου κορίτσια , Μαρίνα και Σωτηρία.
Στο σύζυγό μου Τραϊανό, για την στήριξη, την αγάπη και την υπομονή.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θερμές ευχαριστίες στον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Τσιότρα Γεώργιο και σε όσους άμεσα ή έμμεσα συνέβαλλαν στην συγγραφή της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο δημοσιονομικός έλεγχος και η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση των κρατικών δαπανών, σήμερα όσο ποτέ άλλοτε, λόγω των κρίσεων που διανύουμε, βρίσκονται στο προσκήνιο των εγχώριων και διεθνών εξελίξεων . Ανώτατα όργανα ελέγχου, διεθνείς ελεγκτικοί οργανισμοί και διεθνή ελεγκτικά πρότυπα θέτουν τις βάσεις και αποτελούν τους μοχλούς για τον εκσυγχρονισμό και τη βελτίωση της δημοσιονομικής διαχείρισης, η οποία αποτελεί πλέον απαίτηση των πολιτών για μια ευνομούμενη πολιτεία. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι, μέσω της καταγραφής και της ανάλυσης γραπτών τεκμηρίων αλλά και μέσα από την θεωρητική προσέγγιση της σχετικής βιβλιογραφίας και την θεσμική μελέτη, να παρουσιαστούν από την μία οι δημοσιονομικοί έλεγχοι συμμόρφωσης που ενεργεί το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (ΓΛΚ) μέσω της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ) ,να καταγραφούν οι έννοιες , οι αρχές και τα στάδια που προσδιορίζουν τους ελέγχους απόδοσης και να επιχειρηθεί από την άλλη η σύγκριση μεταξύ των δύο αυτών διαφορετικών φαινομενικά μεθόδων ελέγχου που περιβάλλουν τον δημοσιονομικό έλεγχο, ώστε να αντιληφθούμε τον τρόπο με τον οποίο ουσιαστικά θα εκσυγχρονιστεί και θα βελτιωθεί η ποιότητα του δημοσιονομικού ελέγχου στην χώρα μας και να οδηγηθούμε εν τέλει στο ζητούμενο που είναι η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση. Η σύγκριση κατέδειξε ότι παρόλο που οι έλεγχοι απόδοσης βρίσκονται ακόμη σε πρώιμο στάδιο στην Ελλάδα, εν τούτοις γίνονται βήματα για την εφαρμογή τους στην εγχώρια ελεγκτική μεθοδολογία και πρακτική, λειτουργώντας μάλιστα συμπληρωματικά και συνδυαστικά με τους ελέγχους τήρησης της νομιμότητας και κανονικότητας. Οι δημοσιονομικοί έλεγχοι συμμόρφωσης με “στοιχεία απόδοσης” αποτελούν προς το παρόν την εφαρμοζόμενη πρακτική, αλλά οι διεθνείς επιταγές για συνεχή βελτίωση και τήρηση των αρχών της οικονομικότητας , της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας οδηγούν με μικρά και σταθερά βήματα στην προσδοκώμενη αλλαγή.

ΛΕΞΕΙΣ – ΚΛΕΙΔΙΑ: δημοσιονομικός έλεγχος, ανώτατα όργανα ελέγχου , διεθνείς ελεγκτικοί οργανισμοί , διεθνή ελεγκτικά πρότυπα, Γενικό Λογιστήριο του Κράτους , έλεγχος συμμόρφωσης , έλεγχος απόδοσης, χρηστή δημοσιονομική διαχείριση, οικονομικότητα, αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα.

ABSTRACT

Financial control and sound financial management of government expenditures, today more than ever before, due to the crises we are going through, are at the forefront of domestic and international developments. Supreme Audit Institutions, international auditing bodies and international standards of auditing are laying the groundwork and are the levers for modernizing and improving financial management, which is now a citizens requirement for a benevolent state. The purpose of this paper is, through the recording and analysis of written evidence, but also through the theoretical approach of the relevant literature and the institutional study, to present on the one hand the financial compliance audits, performed by the General Accountant of the State, to record the concepts, principles and stages that define performance audits and to attempt, on the other hand, the comparison between these two seemingly different control methods surrounding financial control, in order to understand the way in which the quality of financial control in our country will be substantially modernized and improved and ultimately lead to the desired result of sound financial management. The comparison showed that although performance audits are still at an early stage in Greece, steps are nevertheless taken for their application in the domestic audit methodology and practice, operating in addition and in combination with compliance audits. Compliance audits with "elements of performance " are currently the practice in place, but international requirements for continuous improvement and compliance with the principles of economy, efficiency and effectiveness lead with small and steady steps towards the expected change.

KEYWORDS: financial control, Supreme Audit Institutions, International Auditing Organizations, International Standards of Auditing, General Accountant of the State, compliance audit, performance audit, sound financial management, economy, efficiency, effectiveness.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--|-----|
| ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ | ii |
| ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ | iii |
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ | iv |
| ABSTRACT | v |
| Κατάλογος Εικόνων | ix |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 1 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ | 5 |
| Ο Δημοσιονομικός Έλεγχος..... | 5 |
| 1.1 Η έννοια , τα είδη και οι αρχές που διέπουν τον έλεγχο..... | 5 |
| 1.1.1 ορισμοί και έννοιες του ελέγχου..... | 5 |
| 1.1.2 Οι διακρίσεις και τα είδη του δημοσιονομικού ελέγχου | 7 |
| 1.1.3 Αρχές που διέπουν τον δημοσιονομικό έλεγχο..... | 13 |
| 1.2 Ανώτατα Όργανα Ελέγχου ,Διεθνής ελεγκτικοί οργανισμοί και Διεθνή ελεγκτικά πρότυπα..... | 15 |
| 1.2.1 Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου (ΑΟΕ) στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Supreme Audit Institutions) (SAI) | 15 |
| 1.2.2 Ελεγκτικό Συνέδριο το Ανώτατο Ελεγκτικό Όργανο της Ελλάδας..... | 18 |
| 1.2.3 Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΕΣ) | 20 |
| 1.2.4 Διεθνής ελεγκτικοί οργανισμοί και Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα | 23 |
| 1.2.5 Διεθνή ελεγκτικά πρότυπα - International Standards of Auditing(ISAs)..... | 31 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ | 36 |
| Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (ΓΛΚ) και ο ρόλος του στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση | 36 |
| 2.1 Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (Γ.Λ.Κ)..... | 36 |
| 2.1.1 Ιστορική αναδρομή | 36 |
| 2.1.2 Οργανωτική Δομή | 37 |
| 2.2 Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε) | 38 |
| 2.2.1 Σύσταση και Αρμοδιότητες της Γ.Δ.Δ.Ε | 38 |
| 2.2.2. Στρατηγικοί σκοποί, επιχειρησιακοί στόχοι και διάρθρωση της Γ.Δ.Δ.Ε | 40 |
| 2.2.3 Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων (Ε.Σ.ΕΛ)..... | 45 |
| 2.2.4 Εξέλιξη στο χρόνο - από προληπτικό έλεγχο των δαπανών στον κατασταλτικό έλεγχο των φορέων της Γενική Κυβέρνησης - Νομοθετικό πλαίσιο για ΓΔΔΕ..... | 47 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ | 52 |

| | |
|---|-----------|
| Η μεθοδολογία εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου των υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε)..... | 52 |
| 3.1 Είδη δημοσιονομικών ελέγχων που διενεργεί η Γ.Δ.Δ.Ε | 52 |
| 3.2 Ετήσιος προγραμματισμός των ελέγχων. | 53 |
| 3.2.1 Προσδιορισμός του ελεγκτικού περιβάλλοντος | 54 |
| 3.2.2 Όργανα ελέγχου..... | 55 |
| 3.2.3 Μέθοδος αξιολόγησης κινδύνου..... | 56 |
| 3.3 Διαδικασία ελέγχου..... | 59 |
| 3.3.1 Προγραμματισμός και σχεδιασμός του ελέγχου | 59 |
| 3.3.2 Διενέργεια του ελέγχου με επιτόπιες επισκέψεις | 61 |
| 3.3.3 Αξιολόγηση λειτουργίας του φορέα και σύνταξη της έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου..... | 63 |
| 3.4 Διαδικασίες μετά το πέρας του ελέγχου | 67 |
| 3.4.1 Κοινοποίηση της έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου | 67 |
| 3.4.2 Εξέταση αντιρρήσεων των φορέων. | 67 |
| 3.4.3 Παρακολούθηση της συμμόρφωσης των φορέων..... | 68 |
| 3.5 Ετήσια Έκθεση Ελέγχου και παροχή διασφάλισης..... | 69 |
| 3.6 Διασφάλιση της ποιότητας των ελέγχων | 71 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ | 73 |
| Οι έλεγχοι απόδοσης | 73 |
| 4.1 Η έννοια του ελέγχου απόδοσης..... | 73 |
| 4.2 Δείκτες μέτρησης απόδοσης..... | 77 |
| 4.3 Η μεθοδολογία εκτέλεσης των ελέγχων απόδοσης..... | 79 |
| 4.3.1 Το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου | 79 |
| 4.3.2 Το στάδιο της διενέργειας ή εξέτασης του ελέγχου επίδοσης | 85 |
| 4.3.3 Το στάδιο κατάρτισης και υποβολής της έκθεσης ελέγχου..... | 90 |
| 4.3.4 Το στάδιο της παρακολούθησης των συστάσεων της αρχικής έκθεσης | 94 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ | 96 |
| Σύγκριση μεταξύ ελέγχων απόδοσης και δημοσιονομικών ελέγχων συμμόρφωσης του ΓΛΚ | 96 |
| 5.1 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς τον σκοπό..... | 96 |
| 5.2 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς την εστίαση | 98 |
| 5.3 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς τις μεθόδους | 99 |

| | |
|---|-----|
| 5.4 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς τα κριτήρια ελέγχου | 101 |
| 5.5 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς τις εκθέσεις ελέγχου | 102 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ | 105 |
| Συμπεράσματα και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα..... | 105 |
| Βιβλιογραφία | 112 |
| Παράρτημα | 121 |

Κατάλογος Εικόνων

| | |
|---|----|
| Εικόνα 1: Πλαίσιο επαγγελματικών δηλώσεων INTOSAI..... | 34 |
| Εικόνα 2: Δείκτες μέτρησης απόδοσης | 78 |
| Εικόνα 3 :Φάσεις διαδικασίας ελέγχου..... | 79 |
| Εικόνα 4 : Το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου απόδοσης | 80 |
| Εικόνα 5: Το στάδιο της εξέτασης | 86 |
| Εικόνα 6: Σύνδεση δεδομένων, πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου.. | 87 |
| Εικόνα 7 : Χαρακτηριστικά ευρημάτων ελέγχου..... | 89 |
| Εικόνα 8 : Στάδιο κατάρτισης έκθεσης ελέγχου απόδοσης..... | 90 |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όπως πρώτοι διατύπωσαν ο Πλάτωνας και ο Αριστοτέλης πριν 2.500 χρόνια, απαραίτητο συστατικό κάθε δημοκρατικού πολιτεύματος είναι η λογοδοσία των κυβερνώντων προς τους πολίτες, οι οποίοι δικαιούνται να γνωρίζουν τον τρόπο με τον οποίο οι ασκούντες δημόσια εξουσία διαχειρίστηκαν τους δημόσιους πόρους.

Η έννοια του δημοσιονομικού ελέγχου αποκρυσταλλώθηκε και έλαβε μορφή παρόμοια με τη σημερινή στην αρχαία Αθήνα, όπου και αποτέλεσε ένα από τους σημαντικότερους θεσμούς της Δημοκρατικής Πολιτείας. Η σωστή διαχείριση της κρατικής περιουσίας διασφαλιζόταν με την ύπαρξη μιας Ανώτατης Ελεγκτικής Αρχής η οποία απέτρεπε τις αυθαιρεσίες και έδινε στον λαό το πλεονέκτημα να συμμετέχει ενεργά στη διακυβέρνηση του κράτους.

Ένας από τους σημαντικότερους ρόλους, επομένως, που καλείται να παίξει ένα σύγχρονο δημοκρατικό κράτος σκιαγραφείται από τον τρόπο με τον οποίο αποφασίζει να παρεμβαίνει στην οικονομία αλλά και να προσφέρει λύσεις στο «Βασικό Οικονομικό Πρόβλημα» που έχει θέσει η οικονομική επιστήμη, την διάθεση δηλαδή “περιορισμένων πόρων” με σκοπό την ικανοποίηση των “απεριόριστων αναγκών” των πολιτών του και την εξασφάλιση βασικών αγαθών και συμφερόντων. Η διαπίστωση αυτή οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η διαχείριση των οικονομικών πόρων ενός κράτους ανάγεται σε μείζον κοινωνικό και οικονομικό θέμα. Η δημόσια δαπάνη μετατρέπεται συνεπώς, σε όργανο της Δημοκρατίας και η ανάγκη ελέγχου στις διαδικασίες διαχείρισης δημόσιου χρήματος καθίσταται επιτακτική. (Γεωργίου & Μπούσιος, 2021)

Σύμφωνα μάλιστα με τον Σαρμά (2006) : “ Ο έλεγχος της ορθής χρήσης της δημόσιας εξουσίας και του δημόσιου χρήματος είναι απαίτηση που απορρέει από την ουσία της Δημοκρατίας.”

Με βάση το άρθρο 106 του Συντάγματος, για την εδραίωση της κοινωνικής ειρήνης και την προστασία του γενικού συμφέροντος, το κράτος προγραμματίζει και συντονίζει την οικονομική δραστηριότητα στη χώρα, επιδιώκοντας να εξασφαλίσει την οικονομική ανάπτυξη όλων των τομέων της εθνικής οικονομίας. Ο δημοσιονομικός έλεγχος λοιπόν, αποτελεί συστατικό στοιχείο του δημοκρατικού μας

πολιτεύματος και πραγματοποιείται με την διενέργεια του ελέγχου των δημοσίων δαπανών δια των θεσμοθετημένων οργάνων του για την άσκηση του δημοσιονομικού ελέγχου. (Παπασπύρου, 2016)

Τα δύο σώματα κρατικών λειτουργιών και υπαλλήλων που ασκούν τον δημοσιονομικό έλεγχο στην Ελλάδα είναι το Ελεγκτικό Συνέδριο και οι υπηρεσίες του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους (ΓΛΚ) με τις οποίες και πραγματεύεται η παρούσα εργασία.

Τα τελευταία χρόνια οι αντιλήψεις γύρω από την λογοδοσία και κατ' επέκταση ο τρόπος εκτέλεσης του δημοσιονομικού ελέγχου έχουν διαφοροποιηθεί. Το ελληνικό σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου μέχρι πρότινος θα το περιγράφαμε από την μία ως ένα σύστημα προληπτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών και από την άλλη ως ένα σύστημα κατασταλτικού ελέγχου των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων. Το αντικείμενο δηλαδή των ελεγκτικών δραστηριοτήτων ήταν ο εντοπισμός παρατυπιών και φαινομένων διαφθοράς και κακοδιαχείρισης και ο έλεγχος επικεντρωνόταν στη συμμόρφωση με το θεσμικό πλαίσιο και του κανόνες.

Το κοινοτικό σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου από την άλλη διαπνέεται από μια εντελώς διαφορετική αντίληψη. Ο προληπτικός έλεγχος εγκαταλείφθηκε πλήρως υπό την παραδοσιακή του μορφή και το ενδιαφέρον των ελεγκτικών μηχανισμών ,με βάση και τα ελεγκτικά πρότυπα που υποδεικνύουν διεθνείς οργανώσεις και οργανισμοί, στράφηκε στην έννοια της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και στον έλεγχο επί της οικονομικότητας , της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των πράξεων.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι μέσω της παρουσίασης αρχικά εννοιών και στην συνέχεια του νομοθετικού δημοσιονομικού πλαισίου και της συναφούς νομολογίας να εισβάλλουμε στο χώρο του δημοσιονομικού ελέγχου, να τον γνωρίσουμε πρώτα από την σκοπιά των υπηρεσιών του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους και στην συνέχεια με βάση τις διεθνείς επιταγές περί ελέγχων απόδοσης και στηριζόμενοι στα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που υποδεικνύονται από διεθνείς οργανισμούς και οργανώσεις ,να αναλύσουμε ,να συγκρίνουμε και να φιλτράρουμε όλες τις πληροφορίες που θα μας χρειαστούν ώστε να αντιληφθούμε τον τρόπο με τον οποίο θα εκσυγχρονιστεί και θα βελτιωθεί η ποιότητα του δημοσιονομικού ελέγχου στην

χώρα μας και να οδηγηθούμε εν τέλει στο ζητούμενο που είναι η χρηστή δημοσιονομική διαχείριση των δαπανών.

Κύριος στόχος μας είναι να γίνει σύγκριση μεταξύ των δύο διαφορετικών μεθόδων ελέγχου και νοοτροπιών που περιβάλλουν τον δημοσιονομικό έλεγχο ,να παρατεθούν τα κοινά σημεία αλλά και οι διαφορές τους και να εξαχθούν εύλογα συμπεράσματα .

Απώτερος στόχος μας είναι οι ημεδαποί δημοσιονομικοί ελεγκτές του ΓΛΚ αλλά και κάθε ενδιαφερόμενο μέρος να ενημερωθούν, να προβληματιστούν και κυρίως να γίνουν κοινωνοί της νέας πραγματικότητας που επιβάλλουν οι διεθνείς και εγχώριες εξελίξεις στην δημοσιονομική διαχείριση αλλά και να καταδειχθεί η αναγκαιότητα προσαρμογής τους στα νέα πρότυπα.

Έναυσμα για την συγγραφή της παρούσας εργασίας αποτέλεσε η επαγγελματική μου ιδιότητα ως Δημοσιονομικός ελεγκτής και συγκεκριμένα ως υπάλληλος της ΔΥΕΕ Ν. Πέλλας. Θα μπορούσε λοιπόν η συγγραφή της παρούσας εργασίας να θεωρηθεί ως ένας **προσωπικός στόχος** που τέθηκε προκειμένου από την μια να με βοηθήσει να διευρύνω τις γνώσεις μου , να ξεδιαλύνω έννοιες και πρακτικές και να ενημερωθώ για τις όποιες εξελίξεις υπάρχουν διεθνώς γύρω από τον δημοσιονομικό έλεγχο και από την άλλη να θέσω και εγώ από την μεριά μου ένα μικρό λιθαράκι στη πορεία για εκσυγχρονισμό και βελτίωση της ποιότητας των δημοσιονομικών ελέγχων στη χώρα μας.

Η έρευνα και η ανάπτυξη του θέματος βασίστηκε κυρίως στην ανάλυση γραπτών **τεκμηρίων**, άλλοτε πρωτογενών με τη χρήση νόμων και εγκυκλίων και άλλοτε δευτερογενών με τη χρήση βιβλίων, άρθρων, μελετών, εκθέσεων, γνωμοδοτήσεων, επιστημονικών εγχειριδίων, δημοσιευμάτων στον τύπο και λοιπών εγγράφων .Το ερευνητικό υλικό τέλος συμπληρώθηκε με εκτεταμένη χρήση διαδικτυακών πηγών.

Η βασική **μεθοδολογία** που ακολουθήθηκε είναι η θεωρητική προσέγγιση της σχετικής βιβλιογραφίας και η θεσμική μελέτη, δηλαδή η εξερεύνηση των ισχυόντων κανόνων δικαίου και η εξέταση τους εντός της συγκεκριμένης έννομης τάξης. Επίσης γίνεται χρήση της ιστορικής μεθόδου για να συνδεθεί η ιστορική εξέλιξη των εννοιών με την σύγχρονη πραγματικότητα καθώς και της συγκριτικής μεθόδου, ώστε να

εξαχθούν εύλογα αποτελέσματα σχετικά με την εφαρμογή μεθόδων ελέγχου που συμβάλλουν στην βελτίωση της ποιότητας του δημοσιονομικού ελέγχου.

Στο πρώτο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας αναλύονται οι βασικές έννοιες , τα είδη και οι αρχές που διέπουν τον έλεγχο. Επίσης γίνεται εκτενή αναφορά στα Ανώτατα Ελεγκτικά όργανα, στους Διεθνείς ελεγκτικούς οργανισμούς και στα Διεθνή ελεγκτικά πρότυπα.

Το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται γενικά στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (ΓΛΚ) , την ιστορική του εξέλιξη και την οργανωτική του δομή και πιο συγκεκριμένα στη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ), προσπαθώντας να οριοθετήσει διαχρονικά τον ρόλο της στην εκτέλεση του δημοσιονομικού ελέγχου και κατ' επέκταση στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση των δαπανών.

Στο τρίτο κεφάλαιο καταγράφεται η μεθοδολογία εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου που ακολουθούν σήμερα οι υπηρεσίες της ΓΔΔΕ, ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο υπεισερχόμαστε στην έννοια των ελέγχων απόδοσης και γίνεται προσπάθεια να καταγραφεί το θεωρητικό και μεθοδολογικό πλαίσιο που τους περιβάλλει.

Στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται προσπάθεια σύγκρισης μεταξύ των ελέγχων συμμόρφωσης που ακολουθεί η ΓΔΔΕ και των ελέγχων απόδοσης, στηριζόμενοι σε κριτήρια που αφορούν κυρίως τον σκοπό, την εστίαση , τις μεθόδους ,τα κριτήρια και τις εκθέσεις των δύο αυτών ελέγχων .

Η εργασία ολοκληρώνεται στο έκτο κεφάλαιο με μια ανασκόπηση όσων μελετήθηκαν, παρατίθενται γενικά συμπεράσματα και κατατίθενται προτάσεις σχετικά με τον εκσυγχρονισμό και την βελτίωση της ποιότητας των δημοσιονομικών ελέγχων του ΓΛΚ, δίνοντας τροφή για περαιτέρω μελέτη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Ο Δημοσιονομικός Έλεγχος

1.1 Η έννοια , τα είδη και οι αρχές που διέπουν τον έλεγχο

1.1.1 ορισμοί και έννοιες του ελέγχου

Ο έλεγχος ως λέξη μπορεί να πάρει πολλές έννοιες. Μπορεί να ερμηνευθεί ως η λεπτομερής εξέταση προκειμένου να βρεθούν λάθη, παραλείψεις και παρατυπίες ή ως συγκράτηση και πειθάρχηση ή ακόμη και ως αξιολόγηση και κρίση.

Ένας γενικός ορισμός αναφέρει τον έλεγχο ως την συγκέντρωση τεκμηρίων σχετικά με ορισμένες πληροφορίες, για να διαπιστωθεί ο βαθμός συμφωνίας μεταξύ των πληροφοριών αυτών και ορισμένων κριτηρίων και η διατύπωση σχετικής γνώμης (από τον ελεγκτή) μέσω μιας έκθεσης ελέγχου. (Καραμάνης, 2008)

Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) όπως αναφέρουν οι Νεγκάκης και Ταχυνάκης (2013) ορίζει την Ελεγκτική ως :«μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες».

Σύμφωνα με το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας : «Ελεγκτική είναι το σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση». (Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος, 2018)

Ο Σαρμάς (2006) μάλιστα, θεωρεί ότι: « η σύγχρονη ελεγκτική σε αντιδιαστολή με την παραδοσιακή στηρίζεται σε δύο πυλώνες : από την μια μεριά στην όσο το δυνατόν γενικότερη κρίση για το σύνολο της υπό έλεγχο διαχείρισης κάτι που ουσιαστικά αποτελεί και τον σκοπό της σύγχρονης ελεγκτικής και από την άλλη μεριά με βάση τα μέσα που χρησιμοποιεί για να επιτύχει τον σκοπό αυτό, την όσο το δυνατόν οικονομικότερη αξιοποίηση του ελεγκτικού μηχανισμού ώστε από την εξέταση μέρους

μόνο της υπό έλεγχο ύλης να μπορεί με ασφάλεια να συναχθούν συμπεράσματα για το σύνολο».

Στην παρούσα εργασία βέβαια, μας ενδιαφέρει γενικά ο δημοκρατικός έλεγχος και ειδικότερα ο δημοσιονομικός έλεγχος . Ο έλεγχος δηλαδή , που αποσκοπεί στο να παράσχει χρήσιμη πληροφόρηση στο Κοινοβούλιο προκειμένου να αντιμετωπιστούν δύο φαινόμενα που συνιστούν το αποκορύφωμα της δημοσιονομικής παθολογίας δηλαδή την διαφθορά και την σπατάλη.

Ο δημοσιονομικός έλεγχος διαφοροποιείται από τον έλεγχο των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Η ελεγκτική στον ιδιωτικό χώρο θα λέγαμε ότι αποτελεί μέρος της λογιστικής ενώ ο δημοσιονομικός έλεγχος , δεν είναι μόνο έλεγχος λογιστικός αλλά και έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας των υποκείμενων στους λογαριασμούς πράξεων και επίσης έλεγχος της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.(Σαρμάς, 2006)

Σύμφωνα με την διακήρυξη της Λίμα η οποία αποτελεί τη βάση των ελεγκτικών προτύπων κατά τον Διεθνή Οργανισμό των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) «η έννοια και η καθιέρωση του δημοσιονομικού ελέγχου είναι σύμφυτη με τη δημόσια οικονομική διαχείριση, καθώς η διαχείριση του δημόσιου χρήματος πρέπει να αντιπροσωπεύει την αξιοπιστία. Ο έλεγχος δεν είναι αυτοσκοπός αλλά αναπόσπαστο μέρος ενός κανονιστικού συστήματος, στόχος του οποίου είναι να αποκαλύψει αποκλίσεις από τα αποδεκτά πρότυπα και παραβιάσεις των αρχών της νομιμότητας, της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας και της οικονομίας της δημοσιονομικής διαχείρισης αρκετά νωρίς ώστε να καταστεί δυνατή η ανάληψη διορθωτικών ενεργειών σε μεμονωμένες περιπτώσεις, και να αναλάβουν οι υπόχρεοι την ευθύνη, ή να λάβουν μέτρα για την πρόληψη - ή τουλάχιστον να καταστήσουν δυσκολότερες - τέτοιες παραβιάσεις».

Με τον όρο «έλεγχος» στο Δημόσιο Λογιστικό εννοούνται όλες οι νόμιμες ενέργειες και πράξεις των αρμόδιων οργάνων της Πολιτείας που έχουν σκοπό την εξακρίβωση της κανονικής και σκόπιμης διαχείρισης του δημοσίου πλούτου από την εκτελεστική εξουσία, καθώς επίσης και τον καθορισμό και την αποκατάσταση της ζημιάς που έχει τυχόν προκληθεί στο Δημόσιο.(Μπάλτα, 2009)

1.1.2 Οι διακρίσεις και τα είδη του δημοσιονομικού ελέγχου

Οι έλεγχοι μπορούν να κατηγοριοποιηθούν με βάση διάφορα κριτήρια που ενδέχεται να τους χαρακτηρίζουν όπως με βάση τον φορέα άσκησης του ελέγχου, τον χρόνο που πραγματοποιείται ο έλεγχος, τον τόπο διεξαγωγής του ελέγχου, την ποσότητα της ελεγκτέας ύλης ή με βάση το εύρος, την περιοδικότητα, τον σκοπό και την ιδιότητα του ελεγκτή.

Πιο συγκεκριμένα οι σπουδαιότερες από τις διακρίσεις αυτές είναι:

1) Με βάση τον φορέα άσκησης του ελέγχου, ο δημοσιονομικός έλεγχος στην χώρα μας διακρίνεται :

α) στον **πολιτικό-κοινοβουλευτικό έλεγχο**, ο οποίος ασκείται από το Κοινοβούλιο, κατά το άρθρο 79 του Συντάγματος, σύμφωνα με το οποίο στον Κανονισμό της Βουλής προβλέπεται η ειδικότερη διαδικασία παρακολούθησης από την Βουλή της εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Η άσκηση της εκτελεστικής εξουσίας στην δημοκρατία είναι συνδεδεμένη με τον έλεγχο μέσα από καθιερωμένες πολιτικές διαδικασίες. Επομένως ο κοινοβουλευτικός έλεγχος της κυβέρνησης και, μέσω αυτής, της Διοίκησης αποτελεί βασικό συστατικό της κοινοβουλευτικής δημοκρατίας. (Φυτράκης, 2010)

β) στο **διοικητικό δημοσιονομικό έλεγχο**, που ασκείται από τον Υπουργό Οικονομικών διά του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους και των Υπηρεσιών του και

γ) στο **δικαστικό δημοσιονομικό έλεγχο** που ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά το άρθρο 98 του Συντάγματος, ο οποίος διακρίνεται στον προληπτικό (ex ante) δημοσιονομικό έλεγχο που ασκείται πριν από την πραγματοποίηση των δαπανών και τον κατασταλτικό (ex post) που ασκείται εκ των υστέρων.

2) Οι έλεγχοι γενικά διακρίνονται και ανάλογα με το εύρος τους σε :

α) **γενικούς ελέγχους**, οι οποίοι διενεργούνται στο σύνολο των δραστηριοτήτων, των ενεργειών και των λειτουργιών μιας ή περισσότερων ομοειδών υπηρεσιών ταυτόχρονα

β) σε **ειδικούς ελέγχους** που διενεργούνται σε τμήμα της δραστηριότητας της ελεγχόμενης υπηρεσίας ή συγκεκριμένου τομέα σε μία ή περισσότερες από μία ομοειδείς (με το ίδιο δηλαδή αντικείμενο) υπηρεσίες ταυτόχρονα. (Φυτράκης, 2010).

Θα μπορούσαν επίσης να διακριθούν με βάση το ίδιο κριτήριο της έκτασης σε:

α) **καθολικούς ελέγχους** κατά τους οποίους ελέγχεται διεξοδικά κάθε ενέργεια ή στοιχείο της ελεγχόμενης υπηρεσίας και

β) σε **δειγματοληπτικούς** οι οποίοι γίνονται στη βάση δείγματος.

3) Με βάση την περιοδικότητα οι έλεγχοι διακρίνονται :

α) σε **μόνιμους**, οι οποίοι διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης,

β) σε **τακτικούς** που εκτελούνται με βάση πρόγραμμα που έχει εκπονηθεί από το εκάστοτε ελεγκτικό Σώμα και στοχεύει στη διακρίβωση της συμμόρφωσης των Υπηρεσιών με το νομικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία τους και ιδιαίτερα όσον αφορά στη νομιμότητα των ακολουθούμενων διαδικασιών , στην ύπαρξη φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς και

γ) σε **έκτακτους** ελέγχους, οι οποίοι διενεργούνται οποτεδήποτε αυτό κρίνεται αναγκαίο και έχουν στόχο την επιβεβαίωση της ύπαρξης ιδιαίτερα σημαντικών αποκλίσεων των ακολουθούμενων διαδικασιών από τη νομιμότητα ή τη διακρίβωση φαινομένων κακοδιοίκησης και διαφθοράς που περιήλθαν σε γνώση του ελεγκτικού σώματος από καταγγελίες πολιτών, πληροφορίες από εξωτερικό περιβάλλον ή την επεξεργασία των τηρούμενων στοιχείων.(Φυτράκης, 2010).

4) Ανάλογα με το τομέα που διερευνούν, οι έλεγχοι σύμφωνα και με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και τα Διεθνή Πρότυπα για Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα (ISSAI) από τον Διεθνή Οργανισμό Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI) διακρίνονται σε : Οικονομικούς ελέγχους, Διαχειριστικούς ελέγχους, Ελέγχους συμμόρφωσης ,Τεχνικούς ελέγχους και Περιβαλλοντικούς ελέγχους.

Ειδικότερα :

α)ο **οικονομικός έλεγχος** αφορά στον έλεγχο των κρατικών λογαριασμών ή των οικονομικών καταστάσεων των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, αρχών τοπικής αυτοδιοίκησης, κρατικών επιχειρήσεων, Ειδικών Ταμείων και άλλων οργανισμών, και αφορά στον έλεγχο κατά πόσο οι λογαριασμοί και καταστάσεις αυτές έχουν ετοιμαστεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και στην έκφραση

γνώμης κατά πόσο παρουσιάζουν αληθινή και δίκαιη εικόνα και είναι απαλλαγμένες ουσιωδών σφαλμάτων που οφείλονται σε λάθη ή απάτη.

β)ο **διαχειριστικός έλεγχος** αφορά στην ανεξάρτητη εξέταση ενός προγράμματος, δραστηριότητας, λειτουργίας ή των συστημάτων διαχείρισης και διαδικασιών των ελεγχόμενων οργανισμών, με σκοπό την αξιολόγηση κατά πόσο η διαχείριση των πόρων τους γίνεται με τον πιο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο.

γ)ο **κανονιστικός έλεγχος ή έλεγχος συμμόρφωσης** που μπορεί να διεξαχθεί ως ξεχωριστός έλεγχος ή ως μέρος ενός οικονομικού ή/και ενός διαχειριστικού ελέγχου. Αποσκοπεί στην αξιολόγηση του κατά πόσο οι ενέργειες του ελεγχόμενου συνάδουν με τις αρχές ή κανόνες που τον διέπουν (διατάξεις της νομοθεσίας, κανονισμών ή συμφωνιών, γενικές αρχές χρηστής χρηματοοικονομικής διαχείρισης και συμπεριφοράς δημοσίων αξιωματούχων, γενικές αρχές διοικητικού δικαίου). Ο έλεγχος συμμόρφωσης δηλαδή διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διασφάλιση ότι πληρούνται οι αρχές της διαφάνειας, λογοδοσίας και καλής διακυβέρνησης.

δ) ο **τεχνικός έλεγχος** που αποσκοπεί στο να εξακριβωθεί κατά πόσο η διενέργεια και η εκτέλεση των δημοσίων συμβάσεων γίνεται αφενός, σύμφωνα με τις πρόνοιες της σύμβασης, το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης και τον προϋπολογισμό τους και αφετέρου, ότι τα έργα προγραμματίστηκαν, σχεδιάστηκαν και εκτελέστηκαν κατά τον πιο οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο.

ε) ο **περιβαλλοντικός έλεγχος** που αποτελεί συνήθως συνδυασμό οικονομικού ελέγχου, ελέγχου συμμόρφωσης και διαχειριστικού ελέγχου, αναφορικά με ένα συγκεκριμένο θέμα που σχετίζεται με την περιβαλλοντική διακυβέρνηση. (Μιχαηλίδης, 2019)

5)Ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει :

α) σε **υποχρεωτικούς** ελέγχους οι οποίοι επιβάλλονται από νομοθετικές διατάξεις, δικαστικές ή άλλες κρατικές υπηρεσίες και

β) σε **προαιρετικούς** ελέγχους οι οποίοι επιβάλλονται από τη διοίκηση ή τους μετόχους μιας εταιρείας για δική τους χρήση (Νεγκάκης&Ταχυνάκης, 2013)

6)Με βάση τον σκοπό που επιτελεί ή τον προορισμό του ένας έλεγχος μπορεί να διακριθεί:

α) σε **προληπτικό** ο οποίος διενεργείται με σκοπό την πρόληψη λαθών κατά την τήρηση των λογαριασμών και των διαδικασιών και

β) σε **κατασταλτικό** που διενεργείται μετά από την εκτέλεση μιας πράξης και αποβλέπει στην εύρεση και καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων. (Νεγκάκης&Ταχυνάκης, 2013).

Με βάση την ίδια λογική ο προληπτικός δημοσιονομικός έλεγχος σε αντίθεση με τον κατασταλτικό δημοσιονομικό έλεγχο είναι κατά πρώτο λόγο επίκαιρος, καθώς πραγματοποιείται κατά τη φάση εντολής πληρωμής της δημόσιας δαπάνης πριν την εκταμίευση δημοσίου χρήματος (a priori), ενώ ο κατασταλτικός έλεγχος, ο οποίος λογικά έπεται (a posteriori), ασκείται κατά τη φάση ελέγχου των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων αφού διενεργήθηκε η δαπάνη.

7)Με βάση τον τόπο διεξαγωγής ενός ελέγχου διακρίνονται:

α) σε **εξ αποστάσεως ή συγκεντρωτικούς ελέγχους** οι οποίοι λαμβάνουν χώρα στην έδρα του ελεγκτικού οργάνου και περιλαμβάνει εργασίες ελέγχου, χωρίς τη διενέργεια αυτοψίας (inspection without on-site visits) και

β) σε **επιτόπιους ελέγχους** οι οποίοι περιλαμβάνουν επιτόπου επίσκεψη-αυτοψία στην έδρα του ελεγχόμενου φορέα ή οργανισμού (on-site visit inspection) (Φυτράκης, 2010)

8)Με βάση το περιεχόμενό τους οι έλεγχοι διακρίνονται:

α) σε **τυπικούς ελέγχους** οι οποίοι είναι έλεγχοι που αφορούν την νομιμότητα και κανονικότητα μιας δαπάνης. Σύμφωνα με το ν. 4270/2014 νόμιμη είναι η δαπάνη εφόσον προβλέπεται από διάταξη τυπικού νόμου ή κανονιστικής διοικητικής πράξης ή εξυπηρετεί τους σκοπούς του οικείου φορέα και υπάρχει εγγεγραμμένη στον Προϋπολογισμό σχετική πίστωση. Κανονική είναι η δαπάνη, που έχει νόμιμα αναληφθεί, επισυνάπτονται τα νόμιμα δικαιολογητικά και η σχετική απαίτηση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

β) σε **ουσιαστικούς ελέγχους** οι οποίοι αναφέρονται στην διαπίστωση της καλής χρήσης της διακριτικής ευχέρειας των διοικητικών οργάνων ώστε να μην υπερβαίνει τα ακραία

όρια αλλά και στον έλεγχο της ακρίβειας των πραγματικών στοιχείων που περιλαμβάνονται στα δικαιολογητικά.

9) Τέλος με βάση το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο οι έλεγχοι διακρίνονται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς.

α) **Εσωτερικός** είναι ο έλεγχος που διενεργείται από πρόσωπο που είναι συνήθως υπάλληλος της επιχείρησης, ενταγμένος στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου και

β) **εξωτερικός** είναι ο έλεγχος που διενεργείται από ανεξάρτητα προς την επιχείρηση πρόσωπα, με τα προβλεπόμενα από την νομοθεσία επαγγελματικά προσόντα.

Σε αυτό το σημείο καλό θα ήταν να αποσαφηνιστούν και κάποιες βασικές έννοιες του εσωτερικού ελέγχου καθώς στην ελληνική γλώσσα οι όροι *internalaudit*, *internalcontrol* και *internalauditor* αποδίδονται αδιακρίτως ως «εσωτερικός έλεγχος» και «εσωτερικός ελεγκτής». (Κοντόγεωργα, 2013)

Ο όρος *internalcontrol* αφορά ουσιαστικά ένα “σύστημα εσωτερικού ελέγχου” (*internalcontrolsystem*) το οποίο επιδιώκει τον εντοπισμό, την ανάλυση και την αντιμετώπιση των κινδύνων που μπορούν να απειλήσουν μια οικονομική οντότητα στην επίτευξη των στόχων που έχει θέσει. Σε ότι αφορά την ελληνική δημοσιονομική διαχείριση ο εσωτερικός έλεγχος ενσωματώνεται στις αρμοδιότητες του λεγόμενου διατάκτη ο οποίος καλείται να “έχει τον έλεγχο” (*tocontrol*) των υπηρεσιών του όπως ακριβώς θα έχει και ένας πιλότος τον έλεγχο του αεροσκάφους του. Ο εσωτερικός έλεγχος με αυτή την έννοια δηλαδή δεν αποσκοπεί απλώς στον να αποτραπούν ή να θεραπευθούν πλημμέλειες (δεν κάνει απλά ένα *checkup* όπως θα λέγαμε υπό αγγλοσαξονική ορολογία) αλλά επιδιώκει και τον εντοπισμό των αδυναμιών και τη λήψη των κατάλληλων μέτρων ώστε αυτές να εκλείψουν. Αυτός ο εσωτερικός έλεγχος είναι άσκηση ενεργού διοικήσεως και αποσκοπεί στην παραγωγή των αποτελεσμάτων διαχείρισης στα οποία αποβλέπει ο διατάκτης με τη δράση του.

Από τη άλλη ο όρος *internalaudit* αναφέρεται ουσιαστικά στον έλεγχο που ασκείται εκ των υστέρων σε όλο το “σύστημα εσωτερικού ελέγχου” (*internalcontrolsystem*) σχετικά με την δομή και την λειτουργία του . Αυτή η τελευταία ελεγκτική δραστηριότητα καλείται επομένως υπό αγγλοσαξονική ορολογία “*audit*” και το όργανο που την ασκεί “*internalauditor*” “εσωτερικός ελεγκτής” . Σε ότι αφορά την δημοσιονομική διαχείριση

επομένως ο “εσωτερικός ελεγκτής” εκτιμά εκ των υστέρων και ανεξάρτητα από τη δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου που ασκείται από τον ίδιο τον διατάκτη, κατά πόσο το “σύστημα εσωτερικού ελέγχου” λειτουργεί ομαλά και παράγει το αναμενόμενο από αυτό αποτέλεσμα.

Ο εσωτερικός ελεγκτής (internal auditor) ασκεί τον έλεγχο (audit) επί των δραστηριοτήτων του διατάκτη προκειμένου κυρίως να τον βοηθήσει να θεραπεύσει τις αδυναμίες των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου (internal control) τον οποίο εφαρμόζει ο διατάκτης. Ο εσωτερικός ελεγκτής υπάγεται οργανικά στον διατάκτη και λειτουργεί προς εξυπηρέτηση των συμφερόντων αυτού, δεν αποτελεί οργανωτική μονάδα εκτός του οργανικού σχήματος του διατάκτη, ούτε μπορεί να θεωρηθεί ως ανεξάρτητη αρχή, πρέπει όμως να διαθέτει λειτουργική ανεξαρτησία έναντι αυτού ώστε και πρόγραμμα ελέγχου να καταρτίζει όπως αυτός κρίνει και τις παρατηρήσεις του να διατυπώνει ελεύθερα. (Σαρμάς, 2006)

Ωστόσο στην ελληνική νομολογία δίνεται στο όρο internal control ακόμη πιο ευρύς ορισμός ο οποίος ουσιαστικά εμπεριέχει τον όρο internal audit. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το αρ. 4 του 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”: 2. Εσωτερικός έλεγχος (internal audit) είναι η 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 στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου. 3. Μονάδα Εσωτερικού Ελέγχου είναι η ανεξάρτητη ελεγκτική - συμβουλευτική υπηρεσία, η οποία θα παρέχει διαβεβαίωση περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα. 4. Σύστημα εσωτερικού ελέγχου (internal control) (με την ευρύτερη του όρου έννοια) είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου (internal audit), που έχει εφαρμόσει η Διοίκηση στις λειτουργίες του φορέα, για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του με αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό τρόπο. Το σύστημα

εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και πόρους του φορέα, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγραφών και καταστάσεων και παρέχει επίκαιρες και αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

Τέλος, σύμφωνα με το AlexanderHamiltonInstitute(1997)η τεχνική του εσωτερικού ελέγχου διοικητικής αποτελεσματικότητας είναι σχεδιασμένη ώστε να αναλύει, να αξιολογεί, να ανασκοπεί και να αποτιμά την απόδοση του οργανισμού σε σχέση είτε με κάποια δέσμη προκαθορισμένων προτύπων είτε με κάποιους γενικά αποδεκτούς κανόνες ή κατευθυντήριες γραμμές του οργανισμού.

1.1.3 Αρχές που διέπουν τον δημοσιονομικό έλεγχο

Σύμφωνα με το αρ. 33 “Γενικές αρχές για τη διαχείριση των οικονομικών του Δημοσίου” του Ν. 4270 ΦΕΚ Α’143/28.6.2014 “Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις.” : Η διαχείριση των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης διέπεται από τις ακόλουθες αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης:

α. Αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Σύμφωνα με την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, η διαχείριση της περιουσίας και των υποχρεώσεων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, που περιλαμβάνει τους φυσικούς πόρους και τους δημοσιονομικούς κινδύνους της χώρας, πρέπει να διενεργείται με σύνεση και με γνώμονα την εξασφάλιση της δημοσιονομικής βιωσιμότητας. Ειδικότερα, η αρχή αυτή εξειδικεύεται:

αα. στην αρχή της **οικονομικότητας**, σύμφωνα με την οποία τα μέσα που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση των κυβερνητικών πολιτικών πρέπει να διατίθενται έγκαιρα, στην ενδεδειγμένη ποιότητα και ποσότητα, με την ελάχιστη δημοσιονομική επιβάρυνση και με τη χρήση των αναγκαίων μόνο διοικητικών πόρων,

ββ. στην αρχή της **αποδοτικότητας**, σύμφωνα με την οποία πρέπει να τηρείται η βέλτιστη δυνατή σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων μέσων και των επιτυγχανόμενων αποτελεσμάτων και

γγ. στην αρχή της **αποτελεσματικότητας**, σύμφωνα με την οποία ελέγχεται η επίτευξη των συγκεκριμένων αντικειμενικών στόχων και των αποτελεσμάτων που έχουν εκ των προτέρων οριστεί.

β. Αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας.

Σύμφωνα με την αρχή της υπευθυνότητας και της λογοδοσίας, η Κυβέρνηση είναι υπεύθυνη και λογοδοτεί στη Βουλή για τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης. Όλοι οι υπάλληλοι και οι λειτουργοί που συμμετέχουν στη δημόσια διαχείριση σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, ασκούν τις αρμοδιότητές τους, με σκοπό τη διασφάλιση της σταθερότητας και της βιωσιμότητας των οικονομικών της Γενικής Κυβέρνησης.

γ. Αρχή της διαφάνειας.

Σύμφωνα με την αρχή της διαφάνειας, όλοι οι λειτουργοί και οι φορείς που διαχειρίζονται πόρους της Γενικής Κυβέρνησης έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την έγκαιρη πληροφόρηση, οικονομικής ή άλλης φύσης, που σχετίζεται με τη διαχείριση της δημοσιονομικής πολιτικής, ώστε να καθίσταται εφικτός ο αποτελεσματικός δημόσιος έλεγχος της άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής και της οικονομικής κατάστασης του Δημοσίου, εκτός και αν η δημοσιοποίηση των πληροφοριών θα έβλαπτε ουσιαστικά την εθνική ασφάλεια, άμυνα ή τις διεθνείς σχέσεις της Ελλάδας.

δ. Αρχή της ειλικρίνειας.

Σύμφωνα με την αρχή της ειλικρίνειας, κάθε οικονομική και δημοσιονομική πρόβλεψη που παρέχεται σε οποιαδήποτε έγγραφα ή εκθέσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, πρέπει να στηρίζεται, στο βαθμό που είναι ευλόγως και πρακτικώς δυνατό, σε πραγματικά στοιχεία, σε αποφάσεις που έχει ήδη ανακοινώσει η Κυβέρνηση, σε άλλες προβλέψεις ή εκτιμήσεις που θεωρούνται εύλογες, καθώς και να έχουν ληφθεί υπόψη όλα τα ενδεχόμενα και οι κίνδυνοι που δύνανται να έχουν σημαντικές δημοσιονομικές επιπτώσεις.

1.2 Ανώτατα Όργανα Ελέγχου ,Διεθνής ελεγκτικοί οργανισμοί και Διεθνή ελεγκτικά πρότυπα

1.2.1 Τα Ανώτατα Όργανα Ελέγχου (ΑΟΕ) στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Supreme Audit Institutions) (SAI)

Ο δημόσιος έλεγχος αποτελεί αναπόσπαστο μέρος κάθε δημοκρατικού συστήματος. Τα κράτη μέλη που αποτελούν σήμερα την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) έχουν θεσπίσει ρυθμίσεις που διασφαλίζουν ότι οι δημόσιες δαπάνες αποτελούν αντικείμενο λογοδοσίας, χαρακτηρίζονται από διαφάνεια και υπόκεινται σε αυστηρή εποπτεία. Στο πλαίσιο αυτό, σημαντικός είναι ο ρόλος των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (ΑΟΕ), ως εξωτερικών δημόσιων ελεγκτών. (*Ο Έλεγχος Του Δημόσιου Τομέα Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, 2019*)

Ανώτατο Ελεγκτικό Ίδρυμα ή Ανώτατο Όργανο ελέγχου (ΑΟΕ) (Supreme Audit Institution) (SAI) είναι ένας δημόσιος φορέας ενός κρατικού ή υπερεθνικού οργανισμού που, ανεξάρτητα από τον καθορισμό, τη σύσταση ή την οργάνωση, ασκεί, δυνάμει νόμου ή άλλης επίσημης δράσης του κράτους ή του υπερεθνικού οργανισμού, την ανώτατη δημόσια λειτουργία ελέγχου του εν λόγω κράτους ή υπερεθνικού οργανισμού με ανεξάρτητο τρόπο, με ή χωρίς δικαιοδοσία. (*Overview - INTOSAI, n.d.*)

Τα ΑΟΕ διερευνούν ανεξάρτητα την κατά τρόπο αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό χρήση των δημόσιων πόρων, καθώς και την τήρηση των ισχυόντων κανόνων κατά την εκτέλεση των δημόσιων δαπανών και την είσπραξη των εσόδων. Με τις τεκμηριωμένες, αντικειμενικές και αμερόληπτες εκθέσεις ελέγχου που καταρτίζουν, υποστηρίζουν τον κοινοβουλευτικό έλεγχο των κυβερνήσεων, συμβάλλοντας, ως εκ τούτου, στη βελτίωση των πολιτικών, των προγραμμάτων, της δημόσιας διοίκησης και της διαχείρισης των οικονομικών του εκάστοτε κράτους. Η δράση τους αυτή συντελεί στην οικοδόμηση της εμπιστοσύνης των πολιτών στους ελέγχους και στις ισορροπίες των κοινωνιών μας και στην περαιτέρω ανάπτυξη δημοκρατιών που λειτουργούν εύρυθμα.

Η δομή, οι αρμοδιότητες και οι εξουσίες των περισσότερων ΑΟΕ έχουν εξελιχθεί με την πάροδο του χρόνου, ενίοτε ως αποτέλεσμα πολιτικών αλλαγών ή μεταρρύθμισης της δημόσιας διοίκησης. Η ύπαρξη μάλιστα ενός ανεξάρτητου ΑΟΕ αποτελεί προϋπόθεση για την προσχώρηση μιας χώρας στην ΕΕ.

Τα ΑΟΕ κατατάσσονται σε διάφορες κατηγορίες βάσει διαφόρων κριτηρίων. Συνήθως, διακρίνονται σε όργανα με οργανωτικές δομές που έχουν τη ρίζα τους στη γαλλολατινική, αγγλοσαξονική ή γερμανική παράδοση. Σήμερα, ωστόσο, η διάκριση γίνεται κυρίως με γνώμονα την ύπαρξη δικαιοδοτικής εξουσίας. Μια άλλη διάκριση μπορεί να γίνει μεταξύ ΑΟΕ με μονοπρόσωπο διευθύνον όργανο, ήτοι ΑΟΕ επικεφαλής των οποίων είναι ένα μόνο πρόσωπο (παραδείγματος χάριν πρόεδρος ή γενικός ελεγκτής), και ΑΟΕ που διοικούνται από συλλογικό όργανο (παραδείγματος χάριν συμβούλιο, σώμα μελών, σύγκλητο ή ολομέλεια). *(Ο Έλεγχος Του Δημόσιου Τομέα Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, 2019)*

Τα ΑΟΕ της ΕΕ είναι ανεξάρτητοι δημόσιοι φορείς. Η ανεξαρτησία τους από τη νομοθετική, την εκτελεστική και τη δικαστική εξουσία κατοχυρώνεται στο Σύνταγμα. Ανάλογα με την εντολή τους, τα ΑΟΕ μπορούν να διενεργούν προληπτικούς ή κατασταλτικούς ελέγχους, να αξιολογούν τη νομιμότητα και την κανονικότητα των εσόδων και των δαπανών, καθώς και την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα πολιτικών, προγραμμάτων και μέτρων ή τη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης. Ορισμένα ΑΟΕ αξιολογούν επίσης τον αντίκτυπο των δημόσιων πολιτικών και προγραμμάτων.

Τα ΑΟΕ της ΕΕ διαδραματίζουν πρωταγωνιστικό ρόλο στη διαδικασία της δημόσιας λογοδοσίας. Ως οι εξωτερικοί ελεγκτές της εκτελεστικής εξουσίας, αξιολογούν τον βαθμό στον οποίο οι πολιτικές και οι δαπάνες της κυβέρνησης επιτυγχάνουν τους επιδιωκόμενους στόχους, ελέγχουν τη διαχείριση των δημόσιων οικονομικών και καταρτίζουν εκθέσεις σχετικά με τους λογαριασμούς των δημόσιων φορέων, παρέχοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ανεξάρτητη πληροφόρηση και διασφάλιση στα κοινοβούλια.

Οι έλεγχοι που διενεργούν τα ΑΟΕ είναι κυρίως έλεγχοι χρηματοοικονομικοί, έλεγχοι συμμόρφωσης και έλεγχοι επιδόσεων. Ειδικότερα:

α) Οι **χρηματοοικονομικοί έλεγχοι** περιλαμβάνουν την εξέταση εγγράφων, εκθέσεων, των συστημάτων εσωτερικών δικλίδων ελέγχου και του εσωτερικού ελέγχου, των λογιστικών και οικονομικών διαδικασιών και άλλων αρχείων, προκειμένου να επαληθεύεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν ακριβοδίκαιη εικόνα της οικονομικής κατάστασης και ότι τα αποτελέσματα των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων είναι σύμφωνα με τα αποδεκτά λογιστικά πρότυπα και αρχές.

β) Οι **έλεγχοι συμμόρφωσης** διενεργούνται με σκοπό την επαλήθευση ότι η χρηματοοικονομική διαχείριση της ελεγχόμενης οντότητας, δραστηριότητας ή προγράμματος συμμορφώνεται με τις ισχύουσες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις.

γ) Οι **έλεγχοι επιδόσεων** συνίστανται στην εξέταση προγραμμάτων, πράξεων, συστημάτων διαχείρισης και διαδικασιών που χρησιμοποιούνται από φορείς και ιδρύματα που διαχειρίζονται πόρους, για την αξιολόγηση της οικονομικής, αποδοτικής και αποτελεσματικής χρήσης τους.

Τα ΑΟΕ ελέγχουν τα έσοδα και τις δαπάνες των κρατικών προϋπολογισμών σε κεντρικό ή σε ομοσπονδιακό επίπεδο και, σε ορισμένα κράτη μέλη, μπορούν επίσης να διενεργούν ελέγχους σε επίπεδο περιφερειακών, τοπικών ή δημοτικών αρχών. Παρόλο που οι έλεγχοι των ΑΟΕ επικεντρώνονται κυρίως σε υπουργεία και κυβερνητικούς φορείς, στις ελεγχόμενες οντότητες μπορούν επίσης να συγκαταλέγονται κρατικές επιχειρήσεις, όπως ραδιοτηλεοπτικοί οργανισμοί, ιδρύματα τριτοβάθμιας εκπαίδευσης ή εθνικές τράπεζες. Τα περισσότερα ΑΟΕ έχουν το δικαίωμα να ελέγχουν το σύνολο των δημόσιων εσόδων και δαπανών, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που πραγματοποιούνται σε επίπεδο ιδιωτικών εταιρειών ή μεμονωμένων δικαιούχων.

Μεταξύ των ΑΟΕ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) και του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΕΕΣ) υπάρχει ένα στενό δίκτυο συνεργασίας. Η συνεργασία αυτή πραγματοποιείται στο πλαίσιο της Επιτροπής Επαφών, η οποία αποτελείται από τους επικεφαλής των ΑΟΕ της ΕΕ και του ΕΕΣ. Η Επιτροπή Επαφών της ΕΕ μπορεί να συγκροτεί ομάδες εργασίας και ειδικές ομάδες για συγκεκριμένα θέματα ελέγχου που σχετίζονται με την ΕΕ και αποτελεί ένα ενεργό δίκτυο για επαγγελματικές επαφές

μεταξύ των υπαλλήλων των ΑΟΕ της ΕΕ. (Ο Έλεγχος Του Δημόσιου Τομέα Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, 2019)

Όλα τα ΑΟΕ της ΕΕ είναι μέλη του INTOSAI και του EUROSAI (αναλύονται παρακάτω). Επιπλέον, τα ΑΟΕ της ΕΕ συμμετέχουν σε έργα που υλοποιούνται από ευρύ φάσμα οργανισμών που δραστηριοποιούνται στον έλεγχο του δημόσιου τομέα, ορισμένα δε ενεργούν ως εξωτερικοί ελεγκτές διεθνών, διακυβερνητικών ή υπερεθνικών οργανισμών, όπως του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (ΟΗΕ) και των εξειδικευμένων οργανώσεών του, του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) ή του Παγκόσμιου Οργανισμού Εμπορίου (ΠΟΕ). Κατ' αυτό τον τρόπο, διασφαλίζουν επίσης την τακτική και αποδοτική χρήση των χρηματοδοτικών συνεισφορών των χωρών τους στους εν λόγω οργανισμούς.

Τέλος, αποτελεί κοινή πρακτική για τα ΑΟΕ της ΕΕ να συμμετέχουν σε πρωτοβουλίες συνεργασίας με διεθνείς οργανισμούς όπως για παράδειγμα, με τον ΟΟΣΑ, τη Διακοινοβουλευτική Ένωση (IPU), το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) ή με τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Αυτό το είδος συνεργασίας επικεντρώνεται συνήθως σε επίκαιρα θέματα που σχετίζονται με τον έλεγχο του δημόσιου τομέα και μπορεί να συνεπάγεται αποσπάσεις, επιμόρφωση, ανταλλαγή γνώσεων ή άλλες μορφές επαγγελματικών ανταλλαγών.

1.2.2 Ελεγκτικό Συνέδριο το Ανώτατο Ελεγκτικό Όργανο της Ελλάδας

Το ανώτατο ελεγκτικό όργανο στην Ελλάδα είναι το Ελεγκτικό Συνέδριο που συστάθηκε με το διάταγμα της 27ης Σεπτεμβρίου/9ης Οκτωβρίου 1833. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, του οποίου η αρμοδιότητα ορίστηκε «δι' όλον το Βασίλειον» εγκαθιδρύθηκε ως «ανώτατη ως προς το διοικητικόν (administration) ελεγκτική Αρχή» (παρ. 2β') με σαφώς διακεκριμένες διοικητικές και δικαστικές αρμοδιότητες. Πρότυπο για την οργάνωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου αποτέλεσε το Γαλλικό «Courdescomptes»

Σύμφωνα με τον Νόμο 4820/2021 (ΦΕΚ Α 130/23-7-2021) "Οργανικός Νόμος του Ελεγκτικού Συνεδρίου και άλλες ρυθμίσεις": άρθρο 1. Το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι το ανώτατο δημοσιονομικό Δικαστήριο και συγχρόνως ο ανώτατος θεσμός δημοσιονομικού ελέγχου στη Χώρα. Αποτελεί πλήρη και αυτοτελή δικαιοδοτικό

κλάδο. Η αμιγώς δικαστική του φύση διατηρείται ανεξάρτητα από τις ειδικότερες αρμοδιότητες που ασκεί.

Αποστολή του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι να ασκεί δικαιοδοτικές, ελεγκτικές και γνωμοδοτικές αρμοδιότητες. Κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων του εγγυάται την τήρηση των αρχών του κράτους δικαίου, της δημοσιονομικής βιωσιμότητας και της δίκαιης δίκης. Το Ελεγκτικό Συνέδριο παρακολουθεί επίσης την τήρηση της νομιμότητας, της κανονικότητας και των αρχών της καλής διακυβέρνησης στο σύνολο των δημόσιων φορέων, και επιτηρεί τους δημόσιους υπολόγους.

Επίσης το Ελεγκτικό Συνέδριο προγραμματίζει και εκτελεί τους ελέγχους του με πλήρη ανεξαρτησία από τη νομοθετική, την εκτελεστική και τη λοιπή δικαστική λειτουργία και συνεργάζεται με τη Βουλή για τον έλεγχο της δημόσιας διαχείρισης.

Για τον προγραμματισμό και τη διεξαγωγή των ελέγχων του, το Ελεγκτικό Συνέδριο εναρμονίζεται με τις διεθνώς αναγνωρισμένες καλές πρακτικές ποιότητας και κατά την άσκηση της δικαιοδοτικής του λειτουργίας φροντίζει, με σεβασμό προς το Σύνταγμα, να τηρούνται οι διεθνείς υποχρεώσεις της χώρας, ιδίως σχετικώς με την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ανθρώπου και την ευρωπαϊκή ολοκλήρωση. Αναφορικά με τα φυσικά και νομικά πρόσωπα ή τους δημόσιους φορείς που ελέγχει, καθώς και με τους διαδίκους που υπάγονται στη δικαιοδοσία του, το Ελεγκτικό Συνέδριο ερμηνεύει και εφαρμόζει τον νόμο με πνεύμα δίκαιης ισορροπίας, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο συμμετέχει σε διεθνείς ή περιφερειακές οργανώσεις δικαιοδοτικών και ελεγκτικών θεσμών με ομοειδείς προς αυτό αρμοδιότητες. Συνεργάζεται με το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, καθώς και με τους αντίστοιχους ελεγκτικούς θεσμούς των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο πλαίσιο του άρθρου 287 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συνεργάζεται με το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο για την πραγματοποίηση από το τελευταίο ελέγχων σε εθνικούς φορείς που διαχειρίζονται έσοδα ή έξοδα για λογαριασμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ή λαμβάνουν πληρωμές από τον προϋπολογισμό της. Για τον σκοπό αυτόν δύναται να προβαίνει σε ενέργειες προς διευκόλυνση και υποστήριξη των ελέγχων, ιδίως να διαβιβάζει έγγραφα ή πληροφορίες που απευθύνονται από το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο προς τους ελεγχόμενους εθνικούς φορείς ή το αντίστροφο. Διατηρώντας την ανεξαρτησία του

και σε πνεύμα αμοιβαίας εμπιστοσύνης, δύναται να παρακολουθεί με εκπροσώπους του τους επιτόπιους ελέγχους του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου στην Ελλάδα.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο, κατόπιν συμφωνίας συνεργασίας, δύναται να συμμετέχει σε κοινούς ελέγχους με ομοειδείς ελεγκτικούς θεσμούς ή να διενεργεί παράλληλους ελέγχους με όμοιο αντικείμενο ελέγχου.

Η Γενική Επιτροπεία της Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου συμμετέχει στις διεθνείς και ευρωπαϊκές οργανώσεις αντίστοιχων προς αυτή δικαστικών αρχών, αναπτύσσοντας με τις αρχές αυτές και διμερείς σχέσεις. Συνεργάζεται με αντίστοιχους θεσμούς σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο, καθώς και με ευρωπαϊκές και διεθνείς υπηρεσίες για την καταπολέμηση της διαφθοράς.

Ο έλεγχος της δημόσιας διαχείρισης ολοκληρώνεται από το Ελεγκτικό Συνέδριο με τον έλεγχο του Απολογισμού, του Ισολογισμού και των λοιπών χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Κράτους που προβλέπονται στα άρθρα 163 έως 166 του ν. 4270/2014 (Α' 143). Ο έλεγχος των λογαριασμών μάλιστα διενεργείται, σύμφωνα με τις αρχές και τα πρότυπα του Διεθνούς Οργανισμού Ανωτάτων Ελεγκτικών Θεσμών, από την αρμόδια Υπηρεσία Επιτρόπου, στην οποία συγκεντρώνονται για τον σκοπό αυτόν οι εκθέσεις με τα αποτελέσματα των ελέγχων της παρ. 2 του άρθρου 121. Οι παρατηρήσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο (Διαδηλώσεις) περιλαμβάνονται σε έκθεση, την οποία επεξεργάζεται το αρμόδιο Τμήμα Ελέγχων και, ακολούθως, εισάγεται στην Ολομέλεια για την οριστική έγκρισή της.

1.2.3 Το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΕΣ)

Το ΑΟΕ της Ε.Ε είναι το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΕΣ). Είναι ένα από τα επτά θεσμικά όργανα της ΕΕ και είναι πλήρως ανεξάρτητο στη διεξαγωγή των ελέγχων του. Αποτελεί συλλογικό όργανο απαρτιζόμενο από 27 Μέλη, ένα από κάθε κράτος μέλος. Τα Μέλη του ΕΕΣ ασκούν τα καθήκοντά τους με πλήρη ανεξαρτησία και προς το γενικό συμφέρον της ΕΕ. Κάθε μέλος του ΕΕΣ διορίζεται από το Συμβούλιο της ΕΕ, κατόπιν διαβούλευσης με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, βάσει πρότασης του αντίστοιχου κράτους μέλους.

Βασική αποστολή του ΕΕΣ είναι να αξιολογεί την οικονομία, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα, τη νομιμότητα και την κανονικότητα των δράσεων της ΕΕ με

σκοπό την βελτίωση της λογοδοσίας, της διαφάνειας και της δημοσιονομικής διαχείρισης.

Το ΕΕΣ παρουσιάζει κάθε έκθεση και γνώμη του, συμπεριλαμβανομένης της ετήσιας έκθεσής του, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο. Οι εκθέσεις αυτές παρέχουν τη βάση για την ετήσια διαδικασία απαλλαγής σχετικά με τον προϋπολογισμό της ΕΕ και μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τους νομοθέτες στο πλαίσιο των εν εξελίξει εργασιών τους.

Το ΕΕΣ ελέγχει όλες τις πτυχές της εκτέλεσης του προϋπολογισμού της ΕΕ. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είναι ο κύριος ελεγχόμενος του ΕΕΣ και ενημερώνεται σχετικά με τις ελεγκτικές εργασίες και την προσέγγισή του, όπως και για τα αποτελέσματα του εκάστοτε σχετικού ελέγχου. Εκτός από τις γενικές διευθύνσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, το ΕΕΣ ελέγχει τα Ευρωπαϊκά Ταμεία Ανάπτυξης, τους εκτελεστικούς και λοιπούς οργανισμούς της ΕΕ, τις κοινές επιχειρήσεις, και άλλα όργανα, την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Επενδύσεων, την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα, τις δανειοληπτικές και δανειοδοτικές πράξεις της ΕΕ (π.χ. τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Χρηματοοικονομικής Σταθεροποίησης), τον Ενιαίο Εποπτικό Μηχανισμό και τον Ενιαίο Μηχανισμό Εξυγίανσης.

Οι έλεγχοι βασίζονται στην εξέταση εγγράφων και, εάν είναι αναγκαίο, πραγματοποιούνται επί τόπου στα άλλα θεσμικά όργανα της ΕΕ και σε οποιονδήποτε φορέα, υπηρεσία ή οργανισμό διαχειρίζεται έσοδα ή δαπάνες για λογαριασμό της ΕΕ. Ο έλεγχος στα κράτη μέλη ασκείται σε συνεργασία με τα εθνικά ΑΟΕ, ή, εάν αυτά δεν έχουν τις αναγκαίες αρμοδιότητες, με τις αρμόδιες εθνικές υπηρεσίες.

Το ΕΕΣ διενεργεί διάφορα είδη ελέγχων:

- ❖ Ελέγχους επιδόσεων, που αφορούν την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομία των πολιτικών και των προγραμμάτων της ΕΕ. Αντικείμενο αυτών των ελέγχων είναι η αποδοτικότητα των δαπανών και, ως εκ τούτου, εστιάζουν σε συγκεκριμένα διαχειριστικά θέματα ή σε συγκεκριμένους τομείς του προϋπολογισμού. Επιλέγονται βάσει διαφόρων κριτηρίων, όπως το δημόσιο συμφέρον, οι δυνατότητες βελτίωσης και ο κίνδυνος ανεπαρκών επιδόσεων ή ύπαρξης παρατυπιών.

- ❖ Δημοσιονομικούς ελέγχους και ελέγχους συμμόρφωσης, που αφορούν την αξιοπιστία των ετήσιων λογαριασμών, καθώς και τη νομιμότητα και την κανονικότητα των πράξεων επί των οποίων αυτοί στηρίζονται (ιδίως στο πλαίσιο της δήλωσης αξιοπιστίας), καθώς και εκτιμήσεις σχετικά με τη συμμόρφωση των συστημάτων ή των πράξεων, σε συγκεκριμένους τομείς του προϋπολογισμού, με τους ισχύοντες κανόνες και κανονισμούς.

Το ΕΕΣ διενεργεί τους ελέγχους του σύμφωνα με τα ISSAI, τα Διεθνή Πρότυπα των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (International Standards of Supreme Audit Institutions), τα οποία εκδίδει ο INTOSAI, ο Διεθνής Οργανισμός των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου και τον δικό του κώδικα δεοντολογίας. Χρησιμοποιεί εγχειρίδια ελέγχου επιδόσεων και συμμόρφωσης καθώς και πρακτικούς οδηγούς, που δημοσιεύονται στον ιστότοπο του ΕΕΣ.

Τέλος το έργο του ΕΕΣ θεμελιώνεται στις ακόλουθες αξίες :

- α) **Ανεξαρτησία.** Επιτελεί δηλαδή το έργο του χωρίς επιρροές που ενδέχεται να υπονομεύουν ή να θεωρηθούν ότι υπονομεύουν την επαγγελματική του κρίση.
- β) **Ακεραιότητα.** Εκτελεί τα καθήκοντά του με εντιμότητα και αξιοπιστία, προς εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος και μόνο, με στόχο να αποτελεί παράδειγμα με το επαγγελματικό του έργο και τον τρόπο με τον οποίο διαχειρίζεται το θεσμικό του όργανο.
- γ) **Αμεροληψία.** Ενεργεί κατά τρόπο αντικειμενικό και αμερόληπτο και θεμελιώνει τα ελεγκτικά του συμπεράσματα σε επαρκή, συναφή και αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία.
- δ) **Διαφάνεια.** Κοινοποιεί τις διαπιστώσεις του στο πλαίσιο σαφώς διατυπωμένων, διεξοδικών και προσιτών εκθέσεων, τις οποίες δημοσιεύει σε όλες τις γλώσσες της ΕΕ, τηρουμένων των απαιτήσεων εμπιστευτικότητας και προστασίας των δεδομένων.
- ε) **Επαγγελματισμός.** Κατ' εφαρμογή των διεθνών ελεγκτικών προτύπων, αποκτά, αναπτύσσει και διατηρεί τα υψηλότερα δυνατά επίπεδα γνώσεων, εμπειρογνώσιας και δεξιοτήτων όσον αφορά τόσο τον δημόσιο έλεγχο ως επάγγελμα όσο και τη διαχείριση των οικονομικών και πολιτικών της ΕΕ. (Οι Αξίες, η Αποστολή Και Το Όραμά Μας | ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ, n.d.)

1.2.4 Διεθνής ελεγκτικοί οργανισμοί και Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

1.2.4.1 Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI)

Ο Διεθνής Οργανισμός των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Organization of Supreme Audit Institutions ή INTOSAI) παρέχει στα ΑΟΕ ένα θεσμοθετημένο πλαίσιο για την προώθηση της ανάπτυξης και της μεταφοράς γνώσεων, τη βελτίωση του ελέγχου των δημόσιων οικονομικών σε παγκόσμιο επίπεδο, καθώς και για την ενίσχυση των επαγγελματικών ικανοτήτων, του κύρους και της επιρροής των μελών του στις αντίστοιχες χώρες τους. (Ο Έλεγχος Του Δημόσιου Τομέα Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, 2019)

Το 1953, 34 ΑΟΕ (SAI) και οργανώσεις εταίροι συναντήθηκαν με πρωτοβουλία του επικεφαλής του Ανώτατου Ελεγκτικού Οργάνου της Κούβας για να λάβουν μέρος στο I Congress στην Αβάνα. Με την ευκαιρία αυτή, ιδρύθηκε ο INTOSAI ως διεθνής ένωση και οι συμμετέχοντες στο συνέδριο αποφάσισαν να διοργανώνουν ένα συνέδριο INTOSAI σε διαφορετικούς χώρους κάθε τρία χρόνια.

Ο INTOSAI είναι ένας αυτόνομος, ανεξάρτητος, επαγγελματικός και μη πολιτικός οργανισμός που ιδρύθηκε με σκοπό να παρέχει αμοιβαία υποστήριξη, να ενθαρρύνει την ανταλλαγή ιδεών, γνώσεων και εμπειριών, να λειτουργεί ως αναγνωρισμένη φωνή των ΑΟΕ (SAI) στη διεθνή κοινότητα, να παρέχει πρότυπα ελέγχου υψηλής ποιότητας για το δημόσιο τομέα, προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης και προώθηση της ανάπτυξης ικανοτήτων των ΑΟΕ (SAI) και της συνεχούς βελτίωσης των επιδόσεων τους.

Όραμά του είναι η προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης επιτρέποντας στα ΑΟΕ να βοηθήσουν τις αντίστοιχες κυβερνήσεις τους να βελτιώσουν τις επιδόσεις τους, να ενισχύσουν τη διαφάνεια, να εξασφαλίσουν λογοδοσία, να διατηρήσουν την αξιοπιστία, να καταπολεμήσουν τη διαφθορά, να προωθήσουν την εμπιστοσύνη του κοινού και να προωθήσουν την αποτελεσματική λήψη και χρήση των δημόσιων πόρων προς όφελος των πολιτών τους. (Overview - INTOSAI, n.d.)

Τα ΑΟΕ της ΕΕ συμμετέχουν σε διάφορα έργα του INTOSAI, όπως το «Forum for INTOSAI Professional Pronouncements (FIPP)», το οποίο καταρτίζει τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα (ISSAI) που ορίζουν τις βασικές προϋποθέσεις για τα ΑΟΕ και τις

θεμελιώδεις αρχές για τον έλεγχο των δημόσιων οντοτήτων. (Ο Έλεγχος Του Δημόσιου Τομέα Στην Ευρωπαϊκή Ένωση, 2019)

Επίσης ο INTOSAI έχει ειδικό συμβουλευτικό καθεστώς στο Οικονομικό και Κοινωνικό Συμβούλιο (ECOSOC) του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών.

Ο INTOSAI εξέδωσε, το 1977, τη **«Διακήρυξη της Λίμα σχετικά με τις κατευθυντήριες γραμμές για τις αρχές ελέγχου» (Πρότυπο ISSAI 1)**, η οποία περιλαμβάνει αναφορές στον σκοπό και τα είδη ελέγχου που διενεργούνται από τα Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα, στην ανεξαρτησία των Ιδρυμάτων και τη σχέση τους με τη Βουλή των Αντιπροσώπων, την κυβέρνηση και τη διοίκηση, στις εξουσίες τους και στη μεθοδολογία που ακολουθούν.

Οι **βασικές αρχές** για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων περιλήφθηκαν στην **«Διακήρυξη του Μεξικού» (Πρότυπο ISSAI 10)** το 2007 και είναι οι ακόλουθες:

1. Η ύπαρξη ενός κατάλληλου και αποτελεσματικού συνταγματικού/νομικού πλαισίου και η εφαρμογή στην πράξη των προνοιών αυτών.
2. Η ανεξαρτησία των επικεφαλής των Ελεγκτικών Υπηρεσιών, περιλαμβανομένης της ασφάλειας θητείας και της νομικής ασυλίας κατά τη συνήθη άσκηση των καθηκόντων τους.
3. Ένα ικανοποιητικά ευρύ φάσμα αποστολής και πλήρης διακριτική εξουσία κατά την εκπλήρωση των αρμοδιοτήτων του Ανώτατου Ελεγκτικού Ιδρύματος.
4. Χωρίς περιορισμούς πρόσβαση στην πληροφόρηση.
5. Το δικαίωμα και υποχρέωση για ετοιμασία εκθέσεων επί των ευρημάτων.
6. Η ελευθερία να αποφασίζει το ίδιο το Ανώτατο Ελεγκτικό Ίδρυμα το περιεχόμενο και τον χρόνο ετοιμασίας, έκδοσης και δημοσιοποίησης των εκθέσεων ελέγχου.
7. Η ύπαρξη ενός ικανοποιητικού μηχανισμού παρακολούθησης της συμμόρφωσης με τις συστάσεις του Ανώτατου Ελεγκτικού Ιδρύματος.
8. Οικονομική και διοικητική αυτονομία και η διαθεσιμότητα των κατάλληλων ανθρώπινων, υλικών και οικονομικών πόρων.

Οι πιο πάνω αρχές υιοθετήθηκαν από τη Γενική Συνέλευση των Ηνωμένων Εθνών το 2011 με το Ψήφισμα A/66/209, το οποίο αντικαταστάθηκε το 2014 με το Ψήφισμα 69/228. Στα ψηφίσματα αυτά τονίστηκε ο σημαντικός ρόλος των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων στην προώθηση της αποδοτικότητας, λογοδοσίας, αποτελεσματικότητας και διαφάνειας στη δράση της δημόσιας διοίκησης. (Αρμοδιότητες / Audit Office of the Republic of Cyprus /, n.d.)

Επιπλέον σύμφωνα με τον Azuma(2008) βασικός στόχος του INTOSAI είναι να παρακινήσει τα ΑΟΕ που είναι μέλη του να είναι ισχυρά , ανεξάρτητα και ενεργά σε πολύ περισσότερους επαγγελματικούς τομείς .Αυτό το καταφέρνει συμβάλλοντας στην ανάπτυξη και την υιοθέτηση κατάλληλων και αποτελεσματικών επαγγελματικών προτύπων. Προς το σκοπό αυτό, ο INTOSAI υλοποίησε ένα έργο με το οποίο ενσωμάτωσε όλα τα υπάρχοντα και μελλοντικά επαγγελματικά έγγραφα που αναπτύχθηκαν από τις Επιτροπές του , σε ένα ενιαίο σύστημα προτύπων.

Στο έργο αυτό για τη συστηματοποίηση επαγγελματικών εγγράφων, ο INTOSAI ταξινόμησε τον κυβερνητικό έλεγχο σε χρηματοοικονομικό έλεγχο, έλεγχο συμμόρφωσης και έλεγχο απόδοσης και αποφάσισε να αναπτύξει και να υιοθετήσει από μόνος του κατευθυντήριες γραμμές για τον έλεγχο συμμόρφωσης και τις κατευθυντήριες γραμμές για τον έλεγχο απόδοσης ,γιατί ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα και αυτός στον ιδιωτικό τομέα έχουν διαφορετικούς στόχους. Σε ότι αφορά όμως τον χρηματοοικονομικό έλεγχο αποφάσισε να υιοθετήσει κατευθυντήριες γραμμές που συγκλίνουν με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα του Διεθνούς Συμβουλίου Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) .

1.2.4.2 Ευρωπαϊκός Οργανισμός των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (EUROSAI)

Ο Ευρωπαϊκός Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Οργάνων (EUROSAI) είναι ένας από τους Περιφερειακούς Οργανισμούς του INTOSAI (Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων). Το EUROSAI ιδρύθηκε το 1990 με 30 μέλη (τα SAI 29 ευρωπαϊκών κρατών και το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο). Τα μέλη είναι πλέον 51. Άλλες περιφερειακές ομάδες εντός του INTOSAI είναι οι OLACEFS , AFROSAI , ARABOSAI, ASOSAI , PASAI και CAROSAI.

Αν και η EUROSAI είναι η κατώτερη των επτά Περιφερειακών Ομάδων του INTOSAI, η ιδέα ενός Ευρωπαϊκού Οργανισμού SAI χρονολογείται από την ίδρυση του INTOSAI το 1953. Τα πρώτα ενεργά βήματα προς την ίδρυση του EUROSAI έγιναν το 1974 κατά τη διάρκεια του VIII Συνεδρίου INTOSAI στη Μαδρίτη (1974). Μεταξύ 1975 και 1989 τα SAI της Ιταλίας και της Ισπανίας, βασιζόμενα στην Επιτροπή Επαφών των Αρχηγών των ΑΟΕ των χωρών της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, άνοιξαν το δρόμο για το EUROSAI προετοιμάζοντας τα αρχικά σχέδια καταστατικών του EUROSAI. Τον Ιούνιο του 1989 το XIII Συνέδριο INTOSAI, που πραγματοποιήθηκε στο Βερολίνο, ενέκρινε τη «Διακήρυξη του Βερολίνου», η οποία περιείχε τη συμφωνία για τη δημιουργία του Ευρωπαϊκού Οργανισμού SAI.

Τον Νοέμβριο του 1990, η Συστατική Διάσκεψη και το I Συνέδριο του EUROSAI πραγματοποιήθηκαν στη Μαδρίτη (Ισπανία). Σε αυτή τη Συνέλευση εξελέγησαν ο πρώτος Πρόεδρος και το διοικητικό συμβούλιο του EUROSAI , συζητήθηκαν και εγκρίθηκαν το καταστατικό , και η έδρα και η μόνιμη Γενική Γραμματεία ιδρύθηκαν στα γραφεία του ισπανικού Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Οι στόχοι του Οργανισμού, που ορίζονται στο άρθρο 1 του Καταστατικού του, είναι η προώθηση της επαγγελματικής συνεργασίας μεταξύ των μελών του SAI, η ενθάρρυνση της ανταλλαγής πληροφοριών και τεκμηρίωσης, η προώθηση της μελέτης του ελέγχου του δημόσιου τομέα και η εργασία για την εναρμόνιση της ορολογίας στην τομέα του δημόσιου ελέγχου. (*Home | EUROPEAN COURT OF AUDITORS, n.d.*)

1.2.4.3 Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC - International Federation of Accountants)

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC - International Federation of Accountants) υπηρετεί το δημόσιο συμφέρον ενισχύοντας τη συνάφεια, τη φήμη και την αξία του παγκόσμιου λογιστικού επαγγέλματος.

Ξεκινώντας με 63 ιδρυτικά μέλη από 51 χώρες το 1977, τα μέλη της IFAC έχουν αυξηθεί και πλέον περιλαμβάνουν 180 μέλη και συνεργάτες σε 135 χώρες και δικαιοδοσίες σε όλο τον κόσμο.

Η IFAC ιδρύθηκε στις 7 Οκτωβρίου 1977, στο Μόναχο της Γερμανίας, στο 11ο Παγκόσμιο Συνέδριο Λογιστών για να ενισχύσει το παγκόσμιο λογιστικό επάγγελμα

προς το δημόσιο συμφέρον. Υποστηρίζει την ανάπτυξη, υιοθέτηση και εφαρμογή διεθνών προτύπων υψηλής ποιότητας.

Υπό την αιγίδα του IFAC βρίσκονται τέσσερα Διεθνή Συμβούλια :

1) Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) που ορίζει διεθνή πρότυπα υψηλής ποιότητας για τον έλεγχο, τη διασφάλιση και τη διαχείριση ποιότητας που ενισχύουν την εμπιστοσύνη του κοινού στο παγκόσμιο επάγγελμα.

2) Το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB) που αναπτύσσει πρότυπα, καθοδήγηση και πόρους για χρήση από οντότητες του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο για την προετοιμασία οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού.

3) Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Λογιστικής Εκπαίδευσης (International Accounting Education Standards Board- IAESB) που καθιέρωσε πρότυπα για την επαγγελματική εκπαίδευση λογιστικής που ορίζουν τις τεχνικές ικανότητες και τις επαγγελματικές δεξιότητες, αξίες, ηθική και στάσεις και

4) Το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Λογιστές (International Ethics Standards Board for Accountants - IESBA) που ορίζει υψηλής ποιότητας, διεθνώς κατάλληλα πρότυπα δεοντολογίας για επαγγελματίες λογιστές, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων για την ανεξαρτησία του ελεγκτή.

1.2.4.3.1 Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB)

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) είναι ένας ανεξάρτητος φορέας θέσπισης προτύπων που εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον θέτοντας διεθνή πρότυπα υψηλής ποιότητας για τον έλεγχο, τον ποιοτικό έλεγχο, την αναθεώρηση, άλλες διασφαλίσεις και συναφείς υπηρεσίες και διευκολύνει τη σύγκλιση σε διεθνή και εθνικά πρότυπα. Με αυτόν τον τρόπο, το IAASB ενισχύει την ποιότητα και την ομοιομορφία της πρακτικής σε όλο τον κόσμο και ενισχύει την εμπιστοσύνη του κοινού στο παγκόσμιο ελεγκτικό επάγγελμα.

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) ιδρύθηκε τον Μάρτιο του 1978. Προηγουμένως ήταν γνωστό ως Διεθνής Επιτροπή Ελέγχου Πρακτικών (IAPC).

Το αρχικό έργο του IAPC επικεντρώθηκε σε τρεις τομείς: αντικείμενο και εύρος ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων, επιστολές ανάθεσης και γενικές κατευθυντήριες γραμμές ελέγχου. Το 1991, οι κατευθυντήριες γραμμές του IAPC επανακωδικοποιήθηκαν ως Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISAs).

Το 2001, πραγματοποιήθηκε μια ολοκληρωμένη αναθεώρηση του IAPC και το 2002, το IAPC ανασυστάθηκε ως Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB). Το 2003, η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC - International Federation of Accountants) ενέκρινε μια σειρά μεταρρυθμίσεων που αποσκοπούν, μεταξύ άλλων, να ενισχύσουν περαιτέρω τις διαδικασίες καθορισμού προτύπων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων του IAASB, ώστε να ανταποκρίνονται στο δημόσιο συμφέρον.

Το 2004, το IAASB ξεκίνησε το Clarity Project, ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα για τη βελτίωση της σαφήνειας των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ - ISA). Αυτό το πρόγραμμα περιλάμβανε την εφαρμογή νέων συμβάσεων σε όλα τα ΔΠΕ (ISA), είτε ως μέρος μιας ουσιαστικής αναθεώρησης είτε μέσω περιορισμένης αναδιατύπωσης ώστε να αντικατοπτρίζει τις νέες συμβάσεις και γενικά θέματα σαφήνειας.

Η IAASB ακολουθεί αυστηρή διαδικασία για την ανάπτυξη των ανακοινώσεων της. Τα στοιχεία λαμβάνονται από ένα ευρύ φάσμα ενδιαφερομένων, συμπεριλαμβανομένων των εθνικών ρυθμιστών προτύπων ελέγχου της Συμβουλευτικής Ομάδας της IAASB, των φορέων-μελών της IFAC και των μελών τους, των ρυθμιστικών και εποπτικών φορέων, εταιρειών, κυβερνητικών φορέων, επενδυτών, προετοιμασιών και του ευρύτερου κοινού. Η έκθεση και τα προσχέδια προτεινόμενων ανακοινώσεων δημοσιεύονται στον ιστότοπο και προσκαλούνται σχόλια. Οι τελικές δηλώσεις συνοδεύονται από βάση συμπερασμάτων σχετικά με τα σχόλια που ελήφθησαν. Το Συμβούλιο Εποπτείας Δημοσίου Συμφέροντος (PIOB) επιβλέπει το έργο του IAASB για να διασφαλίσει ότι οι δραστηριότητες του IAASB ακολουθούν τη δέουσα διαδικασία και ανταποκρίνονται στο δημόσιο συμφέρον. (About IAASB, 2018)

1.2.4.3.2 Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB)

Το Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB) εργάζεται για τη βελτίωση της χρηματοοικονομικής αναφοράς του δημόσιου τομέα παγκοσμίως μέσω της ανάπτυξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS).

Η ιστορία του IPSASB ξεκινά με την απόφαση της IFAC το 1996 να μετατρέψει το IFAC PSC (Public Sector Committee) σε ρυθμιστή προτύπων, υπεύθυνο για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για οντότητες του δημόσιου τομέα. (Jensen & Smith, 2013)

Στόχος του IPSASB είναι να εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον αναπτύσσοντας λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας και άλλο υλικό για χρήση από οντότητες του δημόσιου τομέα σε όλο τον κόσμο για την προετοιμασία οικονομικών εκθέσεων γενικού σκοπού.

Αποσκοπεί στη βελτίωση της ποιότητας και της διαφάνειας της χρηματοοικονομικής αναφοράς του δημόσιου τομέα παρέχοντας καλύτερες πληροφορίες για τη δημοσιονομική διαχείριση, τη λογοδοσία και τη λήψη αποφάσεων του δημόσιου τομέα. Για την επιδίωξη αυτού του στόχου, το IPSASB υποστηρίζει τη σύγκλιση των διεθνών και εθνικών λογιστικών προτύπων του δημόσιου τομέα και τη σύγκλιση των λογιστικών και στατιστικών βάσεων της χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπου χρειάζεται και προωθεί επίσης την αποδοχή των προτύπων και άλλων δημοσιεύσεων της. (Berger, 2018)

Το IPSASB ακολουθεί και αυτό μια ανοιχτή διαδικασία για να διασφαλίσει ότι τα IPSAS αναπτύσσονται προς το δημόσιο συμφέρον. Αυτή η διαδικασία παρέχει την ευκαιρία σε όλους όσους ενδιαφέρονται για τη χρηματοοικονομική αναφορά του τομέα, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που επηρεάζονται άμεσα από τα Πρότυπα, να γνωστοποιήσουν τις απόψεις τους στο IPSASB και διασφαλίζει ότι όλες οι απόψεις λαμβάνονται υπόψη στη διαδικασία ανάπτυξης προτύπων. (About IPSASB, 2018)

Τα IPSAS έχουν γίνει εργαλείο για την επίτευξη διεθνούς εναρμόνισης στον δημόσιο τομέα. Προορίζονται επίσης ως εργαλείο για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη της λογιστικής του δημόσιου τομέα. Υπήρξε ταχεία υιοθέτηση αυτών των προτύπων σε

διάφορες χώρες και η τάση είναι όλο και περισσότερες χώρες και διεθνείς οργανισμοί να συμμετάσχουν στην υιοθέτηση ή σύγκλιση με τα IPSAS (Bruscaetal., 2018)

Ωστόσο σύμφωνα με τους Bellanca και Vandernoot (2014) το ζήτημα της χρήσης των IPSAS για τον δημόσιο τομέα αφορά περισσότερο τη διεθνή λογιστική εναρμόνιση. Διάφοροι υπερεθνικοί οργανισμοί, όπως η ΕΕ, υποστηρίζουν αυτά τα πρότυπα και ενδιαφέρονται για την ανάπτυξή τους και τη σημασία τους για τα κράτη μέλη. Στην ΕΕ, υπάρχει μια τάση να χρησιμοποιούνται σύγχρονα λογιστικά συστήματα που βασίζονται στη λογιστική σε δεδουλευμένη βάση και είναι κοντά στα IPSAS. Όμως, τα περισσότερα κράτη μέλη δεν έχουν υιοθετήσει συγκεκριμένη νομοθεσία για την εφαρμογή αυτών των προτύπων.

Οι Βενιέρης και Κοέν στους οποίους αναφέρεται ο Λουμιώτης (2015) θεωρούν ότι από την εφαρμογή των IPSAS, που είναι πρότυπα υψηλής και αναγνωρισμένης ποιότητας, θα προκύψουν τα εξής βασικά οφέλη:

→Οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα θα παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική θέση και απόδοση τόσο της κάθε οντότητας ξεχωριστά όσο και της κυβέρνησης γενικότερα και συνεπώς το ευρύτερο κοινό θα γνωρίζει την εξελικτική πορεία των οικονομικών μεγεθών του κράτους.

→Οι αξιωματούχοι των κυβερνήσεων θα μπορούν να λαμβάνουν τις κατάλληλες αποφάσεις, εφόσον θα έχουν έγκαιρη, πλήρη και αξιόπιστη πληροφόρηση για την πραγματική οικονομική θέση και οικονομική απόδοση κάθε οντότητας του δημοσίου τομέα (πολλές κυβερνητικές αποφάσεις μέχρι σήμερα βασίστηκαν σε ελλιπή στοιχεία).

→Οι Οικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οντοτήτων κάθε κράτους θα είναι διαφανείς και συγκρίσιμες με τις αντίστοιχες καταστάσεις άλλων κρατών, επειδή θα έχουν καταρτιστεί με ομοιόμορφο λογιστικό πλαίσιο (IPSAS) και συνεπώς μπορούν να γίνουν αξιόπιστες συγκρίσεις για την εξελικτική πορεία των οικονομικών μεγεθών μεταξύ κρατών.

→Οι υποψήφιοι επενδυτές σε κρατικά ομόλογα θα λαμβάνουν τις σχετικές αποφάσεις με περισσότερη εμπιστοσύνη και ασφάλεια, εφόσον θα γνωρίζουν την πραγματική οικονομική θέση της κυβέρνησης και γενικότερα του δημοσίου τομέα.

→Μέσω των οικονομικών καταστάσεων κάθε οντότητας του δημοσίου τομέα θα υπάρχει λογοδοσία των διοικήσεων των οντοτήτων αυτών προς την κυβέρνηση.

→Οι οικονομικές καταστάσεις των δημοσίων οντοτήτων θα δημιουργήσουν τις προϋποθέσεις για χρηστή οικονομική διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου τομέα και περαιτέρω κίνητρο για τη μεγέθυνσή τους.

→Οι οικονομικές καταστάσεις του δημοσίου τομέα θα συμβάλλουν στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των πολιτών προς την κυβέρνηση, επειδή θα παρέχεται σε αυτές, με σαφήνεια και πληρότητα, η προβλεπόμενη από τα IPSAS πληροφόρηση, σχετικά με τα οικονομικά μεγέθη κάθε οντότητας, καθώς κι άλλες χρήσιμες πληροφορίες για το κοινό. Η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης προς την Κυβέρνηση θα συμβάλλει περαιτέρω και στην αλλαγή νοοτροπίας και συμπεριφοράς των πολιτών που τόσο απαιτείται στη σημερινή κοινωνία.

1.2.5 Διεθνή ελεγκτικά πρότυπα - International Standards of Auditing (ISAs)

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ) αποτελούν ένα διαδικαστικό σύστημα κανόνων συμπεριφοράς και πρακτικών οδηγιών για το πως θα πρέπει να διενεργούνται οι έλεγχοι των οικονομικών καταστάσεων .

Όπως διαπιστώσαμε από τα παραπάνω τα ΔΕΠ παράγονται από δύο κυρίως φορείς:

1) Τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC) που απευθύνεται στους ελεγκτές των ιδιωτικών επιχειρήσεων και εκδόθηκαν το 2009, από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB – IAASB) στην αγγλική γλώσσα.

Στον ελληνικό χώρο το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) υπό την αιγίδα της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) μετέφρασε τα ΔΕΠ στην ελληνική γλώσσα το 2010 και στην συνέχεια πήραν έγκριση με την αριθμ. 41658/722/1-10-2012 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Έγκριση και ισχύς των

Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων σε μετάφραση στην ελληνική γλώσσα» η οποία και δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ 2848 τ. β΄ στις 23 Οκτωβρίου 2012.(IAASB, 2009)

2) Το Διεθνή Οργανισμό των Ανωτάτων Οργάνων Ελέγχου (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) που απευθύνεται ουσιαστικά στους ελεγκτές των Ανώτατων Οργάνων Ελέγχου. Η Επιτροπή των Επαγγελματικών Προτύπων του INTOSAI αποφάσισε τη συνένωση όλων των υφιστάμενων μέχρι και το 2005 προτύπων και ελεγκτικών οδηγιών των μελών του INTOSAI, σε ένα ενιαίο πλαίσιο, το οποίο τιτλοφορείται ως «Διεθνή Πρότυπα Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων» («International Standards of Supreme Audit Institutions» ή «ISSAIs»).(Dritsas, 2015)

Τα πρότυπα ελέγχου του INTOSAI, αφορούν σε ανεξάρτητους ελέγχους στον δημόσιο τομέα, οι οποίοι εκτελούνται από επίσης ανεξάρτητους ελεγκτικούς φορείς του ίδιου του δημοσίου. Την ευθύνη μελέτης και ανάπτυξης των πλαισίου των προτύπων ελέγχου στον δημόσιο τομέα την έχουν τρεις ειδικές επιτροπές του INTOSAI, η Επιτροπή Επαγγελματικών Προτύπων (Professional Standards Committee ή PSC), η Επιτροπή Διάδοσης Τεχνογνωσίας (Knowledge Sharing Committee, ή KSC) και η Επιτροπή Ανάπτυξης Ικανοτήτων (Capacity Building Committee ή CBC).(Dritsas, 2015)

Υπό την ηγεσία της Επιτροπής Επαγγελματικών Προτύπων (PSC), το INTOSAI ενισχύει τις προσπάθειές του να παρέχει σχετικά, επαγγελματικά και σαφή πρότυπα που προσθέτουν αξιοπιστία στο έργο του μεμονωμένου ελεγκτή και στις εκθέσεις ελέγχου που προκύπτουν. Μέσω των ISSAI και της συνεργασίας με άλλους φορείς καθορισμού προτύπων, το INTOSAI επιδιώκει να εξασφαλίσει ανεξάρτητο έλεγχο του δημόσιου τομέα υψηλής ποιότητας και να προωθήσει τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και την αποτελεσματικότητα στην κυβέρνηση.

Τα πρότυπα αυτά ταξινομούνται μέσω του INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP) . Οι “Επαγγελματικές Δηλώσεις INTOSAI” (IFPP) είναι οι επίσημες και έγκυρες ανακοινώσεις ή δηλώσεις της Κοινότητας INTOSAI. Βασίζονται στη συλλογική επαγγελματική πείρα των μελών του INTOSAI και παρέχουν τις επίσημες δηλώσεις του INTOSAI για θέματα που σχετίζονται με τον έλεγχο. Όλες οι προκηρύξεις είναι οργανωμένες και αριθμημένες ανάλογα με το καθεστώς και τον σκοπό τους σε ένα ενιαίο πλαίσιο.

Αυτό το πλαίσιο περιλαμβάνει τρεις κατηγορίες επαγγελματικών δηλώσεων:

1)Οι Αρχές INTOSAI (INTOSAI-P)

Οι Αρχές INTOSAI αποτελούνται από α) θεμελιώδεις αρχές και β) βασικές αρχές.

α)Οι θεμελιώδεις ή αλλιώς ιδρυτικές αρχές (στο έγγραφο αυτό ουσιαστικά καταγράφεται η «Διακήρυξη της Λίμα») έχουν ιστορική σημασία και προσδιορίζουν το ρόλο και τις λειτουργίες που πρέπει να επιδιώκουν τα ΑΟΕ. Αυτές οι αρχές μπορεί να είναι ενημερωτικές για τις κυβερνήσεις και τα κοινοβούλια, καθώς και για τα ΑΟΕ και το ευρύτερο κοινό και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αναφορά για τη θέσπιση εθνικών εντολών για τα ΑΟΕ.

β)Οι βασικές αρχές (εδώ περιλαμβάνεται και η «Διακήρυξη του Μεξικό») υποστηρίζουν τις ιδρυτικές αρχές για ένα ΑΟΕ, διευκρινίζοντας τον ρόλο του ΑΟΕ στην κοινωνία καθώς και τις προϋποθέσεις υψηλού επιπέδου για τη σωστή λειτουργία και την επαγγελματική του συμπεριφορά. Ειδικότερα, περιλαμβάνονται οι αρχές και οι οδηγίες σχετικά με την αρχή της ανεξαρτησίας, τη διαφάνεια, τη λογοδοσία, τις αρχές δεοντολογίας και ηθικής και τον ποιοτικό έλεγχο.

2)Τα Διεθνή Πρότυπα Ανώτατων Ελεγκτικών Οργανισμών (ISSAI)

Τα ISSAI είναι τα έγκυρα διεθνή πρότυπα για τον έλεγχο του δημόσιου τομέα. Σκοπός των ISSAI είναι:

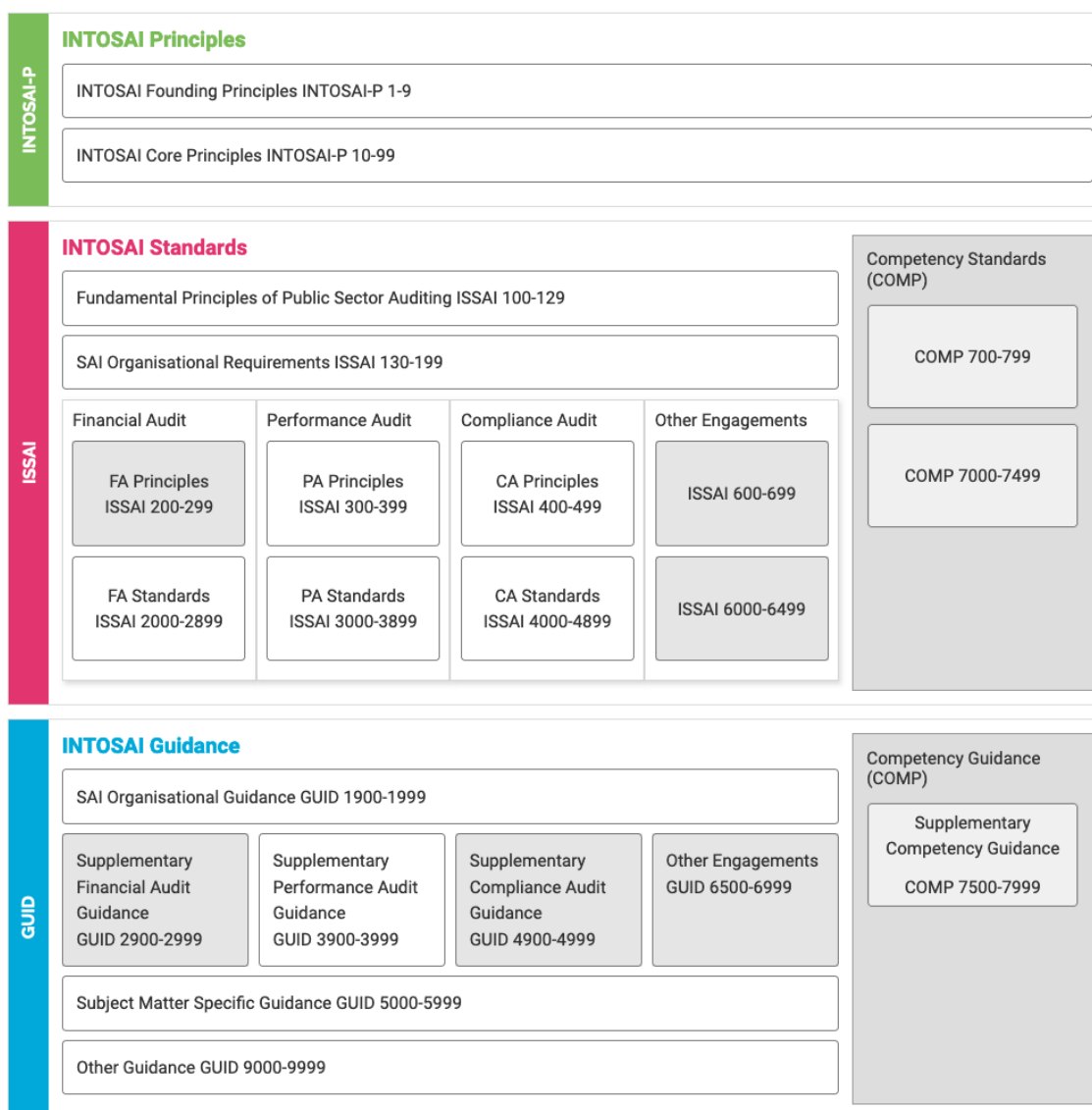
- να διασφαλίζει την ποιότητα των ελέγχων που διενεργούνται
- ενίσχυση της αξιοπιστίας των εκθέσεων ελέγχου για τους χρήστες
- ενίσχυση της διαφάνειας της διαδικασίας ελέγχου
- να προσδιορίζει την ευθύνη του ελεγκτή σε σχέση με τα άλλα εμπλεκόμενα μέρη
- να καθορίσουν τους διαφορετικούς τύπους εργασιών ελέγχου και το σχετικό σύνολο εννοιών που παρέχει μια κοινή γλώσσα για τον έλεγχο του δημόσιου τομέα.

Το πλήρες σύνολο των ISSAI βασίζεται σε ένα βασικό σύνολο εννοιών και αρχών που ορίζει τον έλεγχο του δημόσιου τομέα και τους διαφορετικούς τύπους δεσμεύσεων που υποστηρίζονται από τους ISSAI.

3) Η καθοδήγηση INTOSAI (GUID)

Η καθοδήγηση αναπτύσσεται από το INTOSAI προκειμένου να υποστηρίξει τα ΑΟΕ και τους μεμονωμένους ελεγκτές ως προς:

- τον τρόπο εφαρμογής των ISSAI στην πράξη, στις διαδικασίες χρηματοοικονομικού ελέγχου επιδόσεων ή συμμόρφωσης
- το πώς να εφαρμοστούν τα ISSAI στην πράξη σε άλλες δεσμεύσεις
- την κατανόηση συγκεκριμένου αντικειμένου και εφαρμογή των σχετικών ISSAI



Εικόνα 1: Πλαίσιο επαγγελματικών δηλώσεων INTOSAI

Πηγή: <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards>

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η ανάπτυξη των οδηγιών εφαρμογής σχετικά με τους ελέγχους χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι προϊόν της εργασίας μιας υποεπιτροπής της κύριας επιτροπής PSC, επί των «Οδηγιών Ελέγχου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» («FinancialAuditGuidelines» ή «FAS»). Οι συγκεκριμένες οδηγίες αφορούν σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων και βασίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (International Standards of Auditing ή ISAs), τα οποία εκδίδονται από το Συμβούλιο των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board ή IAASB) του Διεθνούς Οργανισμού Λογιστών (International Federation of Accountants ή IFAC).

Όσον αφορά στα συγκεκριμένα πρότυπα, κάθε οδηγία σχετική με τον έλεγχο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης περιλαμβάνει ένα αντίστοιχο ISA της IAASB, καθώς και μία Οδηγία Πρακτικής Εφαρμογής INTOSAI (INTOSAI Practice Note), η οποία προσδιορίζει και τις τροποποιήσεις ή αναγκαίες διαφοροποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου αυτό να είναι εφαρμόσιμο στο δημόσιο τομέα. (Dritsas, 2015)

Τέλος σύμφωνα με τον Ξυδάκη(2015) μετά την επιτυχή υιοθέτηση των IFRS (International Financial Reporting Standards) στην Ευρωπαϊκή Ένωση, το επόμενο μεγάλο βήμα σε σχέση με τα λογιστικά συστήματα είναι να ολοκληρωθεί σε όλες τις χώρες και επομένως και στην Ελλάδα η μετάβαση από τη λογιστική της ταμειακής βάσης (cashbase) στη λογιστική παρακολούθηση της αρχής του δεδουλευμένου (accrualbase) και η υιοθέτηση των IPSAS. Και προφανώς η πορεία είναι πολύ μεγάλη, καθώς η αφετηρία από την οποία ξεκινάει κάθε χώρα είναι διαφορετική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (ΓΛΚ) και ο ρόλος του στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση

2.1 Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (Γ.Λ.Κ)

2.1.1 Ιστορική αναδρομή

Το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους (ΓΛΚ) έχει μακρόχρονη προσφορά και βαρυσήμαντο ρόλο στην εύρυθμη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης. Η αναγκαιότητα μιας εποπτικής αρχής των οικονομικών λογαριασμών του Δημοσίου προέκυψε λίγα μόλις χρόνια μετά την ίδρυση του Ελληνικού Κράτους. Με Βασιλικό Διάταγμα της 6ης (18ης) Οκτωβρίου του 1842, από την 17η Σεπτεμβρίου του ίδιου έτους «Συσταίνεται εντός τῆς Ἡμετέρας ἐπὶ τῶν Οἰκονομικῶν Γραμματείας (αργότερα μετονομάστηκε σε «Υπουργείο»), Γενικὸν Λογιστήριον ὑπὸ τὰς ἀμέσους διαταγὰς τοῦ προϊσταμένου αὐτῆς».

Ἐκτοτε ἡ διοικητικὴ διάρθρωση καὶ λειτουργία των υπηρεσιῶν του ΓΛΚ ἔχει υποστεί πολλαπλές καὶ σημαντικότερες μεταβολές, ἀπηχώντας κάθε φορά τις ἀνάγκες επικαιροποίησης των ἀρμοδιοτήτων τους, ἀλλὰ καὶ της ἐκάστοτε ἐπικρατοῦσας ἀντίληψης ἀναφορικὰ με τὴν οργανωτικὴ δομὴ της υπηρεσίας προς ἐξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος.

Ἐξ αὐτῶν ξεχωρίζει ἡ οὐσιαστικὴ ἀναδιοργάνωση που προωθήθηκε στις ἀρχές του 20ου αἰῶνα (914/1917) ὅπου το σύνολο του προσωπικοῦ του Λογιστηρίου διαιρέθηκε σε δύο κλάδους (Διοικητικὸ καὶ Λογιστικὸ), παρεμβαίνοντας στην ἀναδιάταξη παλαιῶν καὶ δημιουργία νέων διευθύνσεων.

Ἐν συνεχείᾳ, το ΓΛΚ ἀναβαθμίζεται προσωρινὰ σε Υπουργεῖο Θησαυροῦ (2761/1922), ἀλλὰ ἐκ των τεσσάρων βραχύβιων κυβερνήσεων που συστήθηκαν κατὰ το ταραχώδες 1922 ως ξεχωριστὸ καὶ ανεξάρτητο χαρτοφυλάκιο ἀπὸ ἐκεῖνο του Υπουργεῖου Οἰκονομικῶν, ἀναλήφθηκε μόνο μία φορά.

Μέχρι σήμερα κύριες αρμοδιότητές του περιλαμβάνουν την κατάρτιση, παρακολούθηση και εκτέλεση του Κρατικού Προϋπολογισμού, τη σύνταξη Ισολογισμού και Απολογισμού, όπως και τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Δημόσιου Λογιστικού. Έκτοτε και στο πλαίσιο εφαρμογής των πρόσφατων διατάξεων περί δημόσιου λογιστικού, οι Γενικές Διευθύνσεις του ΓΛΚ εξακολουθούν να «επικουρούν τον Υπουργό Οικονομικών στην εκτέλεση των καθηκόντων του» (4270/14) και στις διαδικασίες εκτέλεσης και εποπτείας των μεγεθών του κρατικού προϋπολογισμού.

2.1.2 Οργανωτική Δομή

Το ΓΛΚ σε πλήρη ταύτιση με τις αρμοδιότητες της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής και προκειμένου να καλύψει το ευρύ φάσμα των δημοσιονομικών λειτουργιών του κράτους απαρτίζεται από τις Γενικές Διευθύνσεις :

α) Δημοσιονομικής Πολιτικής και Προϋπολογισμού, β) Θησαυροφυλακίου και Δημοσιονομικών Κανόνων, γ) Δημοσιονομικών Ελέγχων, δ) Ελέγχων Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων και ε) Χορήγησης Συντάξεων Δημοσίου Τομέα (Σύμφωνα με το άρθρο 395 του ν. 4512/2018 η Γ.Δ. Χορήγησης Συντάξεων Δημοσίου Τομέα καταργήθηκε και συστάθηκε η Διεύθυνση Χορήγησης Συντάξεων Δημοσίου Τομέα, υπαγόμενη πλέον στον ΕΦΚΑ)

Αναλυτικά η βασική διάρθρωση της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής είναι η εξής:

α) Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικής Πολιτικής και Προϋπολογισμού

- Διεύθυνση Προϋπολογισμού Γενικής Κυβέρνησης
- Διεύθυνση Προγραμματισμού και Δημοσιονομικών Στοιχείων
- Διεύθυνση Εισοδηματικής Πολιτικής
- Διεύθυνση Αξιολόγησης Δράσεων Γενικής Κυβέρνησης
- Διεύθυνση Επεξεργασίας Νομοθετικών και Κανονιστικών Διοικητικών Πράξεων

β) Γενική Διεύθυνση Θησαυροφυλακίου και Δημοσιονομικών Κανόνων

- Διεύθυνση Λογιστικής Γενικής Κυβέρνησης
- Διεύθυνση Λογαριασμών και Ταμειακού Προγραμματισμού

- Διεύθυνση Κρατικών Εγγυήσεων και Κίνησης Κεφαλαίων
- Διεύθυνση Κατάρτισης και Συντονισμού Εφαρμογής Δημοσιονομικών Κανόνων
- Ενιαία Αρχή Πληρωμής

γ) Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων

- Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης
- Διεύθυνση Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων
- Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων
- Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου
 - Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας & Ελέγχου (Δ.Υ.Ε.Ε.)
 - Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας & Ελέγχου (Δ.Υ.Ε.Ε.) Α΄ έως Η΄
 - Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας & Ελέγχου (Δ.Υ.Ε.Ε.) στις Νομαρχίες και στους νομούς

δ) Γενική Διεύθυνση Ελέγχων Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων

- Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης
- Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης
- Αυτοτελές Τμήμα Έκτακτων Ελέγχων Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων
- Διεύθυνση Σχεδιασμού & Αξιολόγησης Ελέγχων
- Διεύθυνση Α Ελέγχου Διαχείρισης Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων
- Διεύθυνση Β Ελέγχου Διαχείρισης Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων
- Διεύθυνση Γ Πιστοποίησης δαπανών Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Εγγυήσεων (Ε.Γ.Τ.Ε.) και Ευρωπαϊκού Γεωργικού Ταμείου Αγροτικής Ανάπτυξης (Ε.Γ.Τ.Α.Α.)
- Αυτοτελές Τμήμα Επιχειρησιακής Ανάλυσης και Υποστήριξης

2.2 Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε)

2.2.1 Σύσταση και Αρμοδιότητες της Γ.Δ.Δ.Ε

Η Γ.Δ.Δ.Ε συστάθηκε με τον Νόμο 3492/2006 (ΦΕΚ Α 210/5.10.2006) “Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του

Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις.”

Αποστολή της Γ.Δ.Δ.Ε. είναι η διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και του προϋπολογισμού των φορέων που καθορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του καθ’ ύλην αρμόδιου Υπουργού.

Η Γ.Δ.Δ.Ε. έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

α) Ασκεί έλεγχο:

1) στη διαχείριση του προϋπολογισμού των φορέων του άρθρου 3 ν. 3492/2006 (Α’ 210), προκειμένου να διαπιστωθεί ιδίως αν:

αα) όλα τα ποσά τα οποία ψηφίζονται ή χορηγούνται, δαπανώνται και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς για τους οποίους εγκρίθηκαν ή χορηγήθηκαν,

ββ) κατά την πραγματοποίηση των δαπανών τηρούνται οι ισχύουσες διατάξεις, καθώς και οι αρχές της δημοσιονομικής δέσμευσης, της νομικής δέσμευσης και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης,

γγ) λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα για την εξασφάλιση της είσπραξης των εσόδων,

δδ) όλα τα έσοδα εισπράττονται και εμφανίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις,

2) στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί η επάρκειά τους.

β) Λαμβάνει ή εισηγείται τα κατάλληλα μέτρα για τη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων, ώστε να συμβάλει:

αα) στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων τους,

ββ) στη σύννομη και αποτελεσματική διαχείριση των χρημάτων που δαπανούν και

γγ) στην καταπολέμηση της απάτης, της δωροδοκίας, καθώς και κάθε άλλης παράνομης δραστηριότητας που είναι επιζήμια για τα οικονομικά συμφέροντά τους.

γ) Επιβάλλει τις προβλεπόμενες από τον νόμο κυρώσεις.

δ) Συνεργάζεται με αντίστοιχες υπηρεσίες άλλων κρατών και ιδίως της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ζητήματα σχετικά με την άσκηση των αρμοδιοτήτων της.

ε) Συντάσσει ετήσια έκθεση ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ν. 3492/2006 (Α' 210).

Κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της η Γ.Δ.Δ.Ε. μεριμνά ιδιαιτέρως για τη διαφύλαξη δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και εμπιστευτικών πληροφοριών, των οποίων λαμβάνουν γνώση τα όργανα αυτής.

2.2.2. Στρατηγικοί σκοποί, επιχειρησιακοί στόχοι και διάρθρωση της Γ.Δ.Δ.Ε

Οι στρατηγικοί σκοποί της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων είναι οι ακόλουθοι:

- Η διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και του προϋπολογισμού των φορέων όπως αυτοί καθορίζονται με τη διαδικασία του άρθρου 3 του ν. 3492/2006 (Α' 210), στο πλαίσιο και των οριζόμενων στην περίπτωση ιδ του άρθρου 21 του ν.4270/2014, καθώς και στο ν.4182/2013.
- Η παροχή επαρκούς διαβεβαίωσης ή διατύπωση επιφυλάξεων για το σύνολο ή για το μέρος του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου των δημοσιονομικών του Κράτους προς τον Υπουργό Οικονομικών.

Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων διαρθρώνεται ως εξής:

1. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης
2. Διεύθυνση Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων
3. Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων
4. Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου

1. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης

Το Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης υπάγεται απευθείας στον Γενικό Διευθυντή Δημοσιονομικών Ελέγχων και οι αρμοδιότητές του είναι οι κάτωθι:

- Η παροχή υποστήριξης στις Διευθύνσεις της παρ. 2 του άρθρου 52 και τις Δ.Υ.Ε.Ε. για νομικά θέματα που προκύπτουν σε όλα τα στάδια των ελέγχων (προετοιμασία, διενέργεια ελέγχου, παρακολούθηση).
- Η εκπόνηση και η έκδοση του Κώδικα Δεοντολογίας Δημοσιονομικών Ελεγκτών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3492/2006.
- Η σύνταξη προτάσεων συμπλήρωσης ή/και τροποποίησης των νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν τη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων, σε συνεργασία με τις καθ' ύλην αρμόδιες Διευθύνσεις του Γ.Λ.Κ. και η μέριμνα για την προώθηση και δημοσίευσή τους.
- Η κωδικοποίηση της νομοθεσίας της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων, η ενημέρωση των υπηρεσιών της επί νόμων, προεδρικών διαταγμάτων και υπουργικών αποφάσεων που δημοσιεύονται και αφορούν τη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων, καθώς και επί νομολογίας δικαστηρίων για σχετικά θέματα.
- Η τήρηση αρχείου δικαστικών και γενικότερα νομικών υποθέσεων της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων και των Διευθύνσεών της.
- Η εισήγηση, προς το αρμόδιο όργανο, για υποβολή ερωτημάτων στο Ν.Σ.Κ. και η συνεργασία με την Κεντρική Υπηρεσία του Ν.Σ.Κ. και τα επί μέρους Γραφεία του.

2.Διεύθυνση Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων

Οι επιχειρησιακοί στόχοι της Διεύθυνσης Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων είναι οι ακόλουθοι:

- Ο στρατηγικός σχεδιασμός των ελέγχων που διενεργούν οι υπηρεσίες της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.).
- Η ανάπτυξη μεθοδολογικών εργαλείων για τη διενέργεια των ελέγχων που εμπύπτουν στην αρμοδιότητα της Γ.Δ.Δ.Ε. και η αποτίμηση των αποτελεσμάτων τους.

- Ο σχεδιασμός των ανωτέρω ελέγχων μέσω της δημιουργίας μεθοδολογιών, προτύπων και εργαλείων ελεγκτικών εργασιών καθώς και κατάλληλων πληροφορικών συστημάτων.
- Η επιβολή κυρώσεων μετά την οριστικοποίηση των εκθέσεων ελέγχου από την Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων (Ε.Σ.ΕΛ.).
- Η διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με την ικανότητα των φορέων να επιτύχουν ορθή δημοσιονομική διαχείριση των εθνικών πόρων μέσω της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων των ελέγχων της Ε.Σ.ΕΛ. του άρθρου 10 του ν.3492/2006.
- Ο συντονισμός και η συστηματική συνεργασία με τους αρμόδιους φορείς για όλα τα ανωτέρω θέματα.

Η Διεύθυνση Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων διαρθρώνεται σε δύο (2) Τμήματα, ως κατωτέρω:

Τμήμα Α΄ - Σχεδιασμού Ελέγχων και Επιβολής Κυρώσεων

Τμήμα Β΄ - Στρατηγικής, Μεθοδολογίας & Σύνταξης Ελεγκτικών Προτύπων

3. Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων

Οι επιχειρησιακοί στόχοι της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων είναι οι ακόλουθοι:

- Ο προγραμματισμός των τακτικών και έκτακτων κατασταλτικών διαχειριστικών/οικονομικών ελέγχων στους φορείς του άρθρου 3 του ν. 3492/2006, για την επαλήθευση i) της διαχείρισης του προϋπολογισμού τους εντός του πλαισίου της ασκούμενης δημοσιονομικής πολιτικής και ii) της επάρκειας της λειτουργίας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου αυτών.
- Ο εντοπισμός τυχόν φαινομένων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης, απάτης ή διαφθοράς.
- Ο προγραμματισμός έκτακτων ελέγχων κατόπιν εντολής του Υπουργού Οικονομικών ή του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης ή κατόπιν αιτήματος λοιπών διοικητικών φορέων, ύστερα από καταγγελίες ή αναφορές για βάσιμες υπόνοιες για ατασθαλίες ή διαχειριστικές ανωμαλίες σε:

(i) Δημόσιους φορείς, Ο.Τ.Α. α΄ και β΄ βαθμού, Ν.Π.Δ.Δ. και Ν.Π.Ι.Δ. με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής, εκ μέρους τους, διαχείρισης του προϋπολογισμού τους, υπό την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 3 του ν.3492/2006 και σε συνδυασμό με την παράγραφο ιδ του άρθρου 21 του ν.4270/2014, ή γενικότερα σε φορείς που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα τακτικού ελέγχου της Γ.Δ.Δ.Ε.

(ii) κοινωφελείς περιουσίες/εθνικά κληροδοτήματα και σχολάζουσες κληρονομίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν.4182/2013 (κώδικας κοινωφελών περιουσιών), προκειμένου να διαπιστωθεί η χρηστή διαχείριση αυτών.

(iii) Ν.Π.Ι.Δ. που επιχορηγούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό ή από φορείς της Γενικής Κυβέρνησης με την ιδιότητα Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων (Μ.Κ.Ο.).

- Ο προγραμματισμός ειδικών τακτικών ελέγχων στις κοινωφελείς περιουσίες/εθνικά κληροδοτήματα και σχολάζουσες κληρονομίες, όπως αυτά προσδιορίζονται στον κώδικα κοινωφελών περιουσιών, προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση της εκάστοτε ισχύουσας νομοθεσίας από τις εποπτεύουσες υπηρεσίες, καθώς και η ορθή διαχείριση των κοινωφελών περιουσιών, είτε τελούν σε στάδιο εκκαθάρισης είτε βρίσκονται σε στάδιο εποπτείας.
- Η μέριμνα για την αποτελεσματική κατανομή των ελέγχων στις Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου

Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων διαρθρώνεται σε (5) Τμήματα, ως κατωτέρω:

- Τμήμα Α΄ - Προγραμματισμού Τακτικών Ελέγχων
- Τμήμα Β΄ - Προγραμματισμού Τακτικών Ελέγχων
- Τμήμα Γ΄ - Προγραμματισμού Εκτάκτων Ελέγχων
- Τμήμα Δ΄ - Προγραμματισμού Ειδικών Ελέγχων
- Τμήμα Ε΄ - Αξιολόγησης του Ελεγκτικού Έργου

4. Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου

Οι επιχειρησιακοί στόχοι των Δημοσιονομικών Υπηρεσιών Εποπτείας και Ελέγχου (Δ.Υ.Ε.Ε.) είναι οι ακόλουθοι:

1. Η διενέργεια τακτικών, έκτακτων και ειδικών ελέγχων προς φορείς της Γενικής Κυβέρνησης προκειμένου να διαπιστωθεί:

α) η τήρηση της εκάστοτε ισχύουσας νομοθεσίας καθώς και η ορθή διαχείριση των πόρων που έχουν στη διάθεσή τους,

β) η επάρκεια λειτουργίας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου αυτών και γ) ο εντοπισμός τυχόν φαινομένων κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης, απάτης ή διαφθοράς.

2. Η συμμετοχή σε ελέγχους της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων Συγχρηματοδοτούμενων Προγραμμάτων

Οι Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου διαρθρώνονται ως εξής :

α) σε Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου Α΄ έως Η΄ (αρ. 55 του ΠΔ 142/2017) που λειτουργούν σε επίπεδο Διεύθυνσης και διαρθρώνονται σε τρία (3) Τμήματα, ως εξής: (α) Τμήμα Α΄ Ελέγχων (β) Τμήμα Β΄ Παρακολούθησης Ελέγχων (γ) Τμήμα Γ΄ Εποπτείας

Οι αρμοδιότητες των ανωτέρω Δ.Υ.Ε.Ε. ασκούνται επί Υπηρεσιών του Υπουργείου, φορείς που εποπτεύονται από αυτό, καθώς και σε όλα τα εποπτευόμενα νομικά πρόσωπα, ανεξαρτήτως μορφής, και προς Λογαριασμούς που συνδέονται με φορείς αρμοδιότητάς τους. Επίσης, δύναται να ασκούνται ελεγκτικές δραστηριότητες και σε φορείς εκτός της καθ΄ ύλην αρμοδιότητάς τους, ύστερα από την απόφαση κατανομής ελέγχων της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων.

β) σε Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου (Δ.Υ.Ε.Ε.) που εδρεύουν στις έδρες των Περιφερειών, στις Νομαρχίες και στους λοιπούς νομούς, (αρ. 56 του ΠΔ 142/2017) και είναι συνολικά 54 .

Οι αρμοδιότητες των ανωτέρω Δ.Υ.Ε.Ε. είναι οι εξής:

(αα) Οι αρμοδιότητες που ανατίθενται με κοινές υπουργικές αποφάσεις κατ΄ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 3γ του ν. 4270/2014.

(ββ) Οι αρμοδιότητες του άρθρου 69Δ του ν. 4270/2014, όπως εξειδικεύονται με την 2/99990/0004/30.12.2016 κοινή υπουργική απόφαση (Β΄4480).

(γγ) Η διενέργεια ελέγχων σε φορείς που υπάγονται στη χωρική αρμοδιότητά τους ή, ανεξαρτήτως αυτής, αν έχει προηγηθεί κατανομή από τη Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων, σύμφωνα με τον προγραμματισμό της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων. Σε περίπτωση διενέργειας

του ελέγχου, ισχύουν οι ίδιες αρμοδιότητες που αναφέρονται στα Α' και Β' Τμήματα των Δ.Υ.Ε.Ε. Α' έως Η' του άρθρου 55.

(δδ) Η συμμετοχή σε προγραμματισμένους ελέγχους της Ε.Δ.ΕΛ.

(εε) Η παρακολούθηση και ο έλεγχος της ορθής εκτέλεσης των οικονομικών μεγεθών του προϋπολογισμού για την επίτευξη των προβλεπόμενων στόχων (μηνιαίων-τριμηνιαίων - ετήσιων), της υλοποίησης των διορθωτικών ενεργειών σε περίπτωση εμφάνισης αρνητικών αποκλίσεων από τους στόχους και της εξακρίβωσης των τυχόν δημοσιονομικών αιτιών απόκλισης από τους στόχους καθώς και η πρόταση σχετικών παρεμβάσεων.

(στστ) Ο σχεδιασμός και η διενέργεια διαδικαστικών ενεργειών για την ανάθεση προμηθειών και υπηρεσιών δημοσίων συμβάσεων και η υπογραφή των σχετικών συμβάσεων.

2.2.3 Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων (Ε.Σ.ΕΛ)

Με το Ν. 4081/2012 και εν συνεχεία με το Ν. 4583/2018 οι οποίοι τροποποίησαν διαδοχικά την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 3492/2006, όπως ισχύει, συστάθηκε στη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων (Ε.Σ.ΕΛ.) η οποία ουσιαστικά αντικατέστησε την Επιτροπή Αντιρρήσεων (ΕΠ.ΑΝ.) και την Επιτροπή Εποπτείας (ΕΠ. ΕΠ.) οι οποίες αναφέρονταν αρχικά στο Ν. 3492/2006.

Η Ε.Σ.ΕΛ συγκροτείται από τον προϊστάμενο της Γ.Δ.Δ.Ε. ως Πρόεδρο και τους Προϊσταμένους: i) της Διεύθυνσης Σχεδιασμού Μεθοδολογίας και Επιβολής Κυρώσεων, ii) της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων, iii) μίας εκ των Δημοσιονομικών Υπηρεσιών Εποπτείας και Ελέγχου (Δ.Υ.Ε.Ε.) που λειτουργούν σε επίπεδο Διεύθυνσης και εδρεύουν στο Νομό Αττικής, καθώς και από δύο (2) πρόσωπα από το δημόσιο ή τον ιδιωτικό τομέα που διαθέτουν εμπειρία σε θέματα ελέγχου δαπανών και συστημάτων διαχείρισης ως μέλη. Στις συνεδριάσεις της Ε.Σ.ΕΛ. παρίσταται, χωρίς δικαίωμα ψήφου, ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς Τμήματος Νομικής Υποστήριξης της Γ.Δ.Δ.Ε.».

Η Ε.Σ.ΕΛ. έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

α) Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών την έγκριση του Κανονισμού Λειτουργίας των Διευθύνσεων της παρ. 1 του άρθρου 6 της Γ.Δ.Δ.Ε., του Κανονισμού Διενέργειας των Ελέγχων και Ερευνών και του Κώδικα Δεοντολογίας των Δημοσιονομικών

Ελεγκτών, οι οποίοι προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 4 στοιχείο α` του π.δ. 24/2008.

β) Εξετάζει τις αντιρρήσεις που υποβάλλονται από τους ελεγχόμενους φορείς ή τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 16 κατά της έκθεσης ελέγχου.

γ) Επιλύει τις διαφωνίες του οργάνου της Γ.Δ.Δ.Ε. που εκδίδει σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 17 την απόφαση δημοσιονομικής διόρθωσης ή την πράξη καταλογισμού με τα συμπεράσματα της έκθεσης ελέγχου.

δ) Παρακολουθεί την πρόοδο των ελέγχων.

ε) Αξιολογεί το ελεγκτικό έργο.

στ) Εγκρίνει το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

ζ) Εγκρίνει την προβλεπόμενη από την παρ. 1 του άρθρου 22 έκθεση.

η) Εισηγείται για τη λήψη πρόσθετων μέτρων, όταν δεν συμμορφώνονται οι φορείς στις συστάσεις που περιλαμβάνει η έκθεση ελέγχου.

θ) Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών και τον καθ' ύλην αρμόδιο Υπουργό για τη λήψη μέτρων που αποσκοπούν στη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου.

ι) Μεριμνά για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτικών οργάνων.

ια) Παρακολουθεί και αξιολογεί τις έρευνες για την καταπολέμηση της απάτης και των λοιπών παράνομων δραστηριοτήτων που είναι επιζήμιες για τα οικονομικά συμφέροντα των φορέων και εισηγείται μέτρα για την αποτελεσματικότερη άσκηση αυτών.

ιβ) Αξιολογεί την αναγκαιότητα διενέργειας των έκτακτων ελέγχων της παρ. 1 του άρθρου 13, εκτός από αυτούς που διενεργούνται μετά από αίτημα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ή παραγγελία του αρμόδιου Εισαγγελέα.

ιγ) Συντάσσει ετήσια έκθεση, στην οποία παρουσιάζει τα σημαντικότερα ευρήματα των δημοσιονομικών ελέγχων, αξιολογεί το έργο των ελεγκτικών οργάνων και

διατυπώνει προτάσεις για τη βελτίωση της λειτουργίας και της απόδοσης τους. Η ανωτέρω έκθεση υποβάλλεται το Μάιο κάθε έτους στον Πρωθυπουργό και τον Πρόεδρο της Βουλής και κοινοποιείται στα μέλη του Υπουργικού Συμβουλίου.

2.2.4 Εξέλιξη στο χρόνο - από προληπτικό έλεγχο των δαπανών στον κατασταλακτικό έλεγχο των φορέων της Γενική Κυβέρνησης - Νομοθετικό πλαίσιο για ΓΔΔΕ

Η Ελλάδα με το Ελεγκτικό Συνέδριο και τις υπηρεσίες του ΓΛΚ διαθέτει ουσιαστικά δύο σώματα κρατικών λειτουργιών και υπαλλήλων με μακρά και επιτυχημένη ελεγκτική παράδοση.

Το ελληνικό σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου μέχρι πρότινος θα το περιγράφαμε από την μία ως ένα σύστημα προληπτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών και από την άλλη ως ένα σύστημα κατασταλακτικού ελέγχου των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων . Με τον προληπτικό έλεγχο δηλαδή , εξεταζόταν η κανονικότητα των ενταλμάτων πληρωμής και η νομιμότητα και κανονικότητα των υποκειμένων σε αυτά πράξεων. Ο προληπτικός έλεγχος ήταν τόσο εσωτερικός και ασκούσαν από τις Υπηρεσίες του ΓΛΚ ,όσο και εξωτερικός και ασκούσαν από τις υπηρεσίες επιτρόπου που ανήκουν στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Ο κατασταλακτικός έλεγχος στους λογαριασμούς των δημοσίων υπολόγων από την άλλη, διενεργούνταν από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Ελεγκτικού Συνεδρίου.(Σαρμάς, 2006)

Ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών, αρχικά ανατέθηκε στις Υπηρεσίες Εντελλομένων Εξόδων του ΓΛΚ με το Ν. 1489/1984 και στην συνέχεια με το άρθρο 21, παρ. 3 του Ν. 1868/1989, επανήλθε η εν λόγω αρμοδιότητα στο Ελεγκτικό Συνέδριο. Στη συνέχεια με το Ν. 2362/1995, «περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις», οι Υπηρεσίες Εντελλομένων Εξόδων, μετονομάστηκαν σε Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (Υ.Δ.Ε.) και τους ανατέθηκε μεταξύ άλλων η αρμοδιότητα να ελέγχουν τη νομιμότητα και κανονικότητα και να προβαίνουν στην εκκαθάριση και εντολή πληρωμής των δημοσίων δαπανών και κάθε άλλης δαπάνης. Ο ανωτέρω νόμος τροποποιήθηκε στη συνέχεια από τον Ν. 3871/2010 “Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη”, με τις διατάξεις του οποίου θεσμοθετήθηκε στη χώρα μας η κατάρτιση από το Υπουργείο Οικονομικών και η

έγκριση από τη Βουλή των Ελλήνων του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής (ΜΠΔΣ), που στοχεύει στην απεικόνιση της δημοσιονομικής στρατηγικής της Γενικής Κυβέρνησης, ως ένα ενιαίο σύνολο, σε τετραετή ορίζοντα και επιπλέον εισήγαγε την αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Το κοινοτικό σύστημα δημοσιονομικού ελέγχου διαπνέεται από μια εντελώς διαφορετική αντίληψη. Η μέθοδος με την οποία διενεργείται ο δημοσιονομικός έλεγχος της Ε.Ε αλλά και σε πολλές χώρες της Ε.Ε άλλαξε ριζικά κατά τις τελευταίες δεκαετίες. Ο προληπτικός έλεγχος έχει ήδη εγκαταλειφθεί πλήρως υπό την παραδοσιακή του μορφή καθότι είχε βασικά μειονεκτήματα. Οι διατάκτες για παράδειγμα, επαναπαύονταν στο ενδεχόμενο ότι οι μη νόμιμες και αντικανονικές πράξεις θα εντοπίζονταν από την υπηρεσία που τους ελέγχει και έτσι καθίσταντο ουσιαστικά ανεύθυνοι. Ο δημοσιονομικός έλεγχος της Ε.Ε ,εναρμονίζεται πλέον διεθνώς στη βάση των ελεγκτικών προτύπων που υποδεικνύουν διεθνείς οργανώσεις και οργανισμοί . Ο σεβασμός άλλωστε των προτύπων αυτών αποτελεί διεθνώς το κριτήριο της ποιότητας του δημοσιονομικού ελέγχου.(Σαρμάς, 2006)

Επίσης και το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο ενεργεί πάντα εκ των υστέρων και όχι προληπτικά . Ελέγχει την αξιοπιστία των λογαριασμών και της νομιμότητας και κανονικότητας των υποκείμενων σ' αυτούς πράξεων , αλλά δεν μένει μόνο εκεί. Η σημαντικότερη αρμοδιότητα του είναι να παρέχει έγκυρη, πλήρη και χρηστική ενημέρωση για ότι δεν πάει καλά στη διαχείριση της Ε.Ε και κυρίως να διορθώνει και να βελτιώνει τη δημοσιονομική διαχείριση , θεραπεύοντας τις αδυναμίες ή εισάγοντας τις αναγκαίες βελτιώσεις. Ασκεί δηλαδή, έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης . (Σαρμάς, 2006)

Στην Ελλάδα υπό το ισχύον νομοθετικό καθεστώς ο Ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό» , κατήργησε το ν. 2362/1995 και ενσωμάτωσε τις τροποποιήσεις που είχαν επέλθει με το ν. 3871/2010. Αναφορικά με την ενίσχυση του πλαισίου χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, επήλθε η σημαντική μεταβολή του διαχωρισμού και ασυμβίβαστου των ρόλων του Διατάκτη και του Προϊστάμενου οικονομικών υπηρεσιών των φορέων. Παράλληλα, ενισχύθηκε ο ρόλος του

Προϊστάμενου οικονομικών υπηρεσιών με αυξημένες αρμοδιότητες, αλλά και υποχρεώσεις. (Αιτιολογική έκθεση Ν. 4270/2014)

Παράλληλα θα πρέπει να αναφέρουμε ότι το ελληνικό κράτος με το ξέσπασμα της ελληνικής κρίσης αναγκάστηκε να προβεί σε ένα πλήθος μεταρρυθμίσεων, περικοπών δαπανών αλλά και την εφαρμογή τριών μέτρων διάσωσης, τα λεγόμενα "μνημόνια". Στο άρθρο 3 Παράγραφος Γ ενότητα 2.4.1 (Διαχείριση των δημοσίων οικονομικών) του νόμου 4336/2015 «Συνταξιοδοτικές διατάξεις – Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης.» :Οι αρχές δεσμεύονται να συνεχίσουν τις μεταρρυθμίσεις που αποσκοπούν στη βελτίωση της διαδικασίας του προϋπολογισμού και των ελέγχων των δαπανών,(...) με σκοπό:

α) να θεσπιστεί ένα πλαίσιο για τους ανεξάρτητους φορείς,

β) να καταργηθούν σταδιακά οι εκ των προτέρων έλεγχοι από το ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο και τους υπολόγους,

γ) να δοθούν στις ΓΔΟΥ αποκλειστικές αρμοδιότητες οικονομικής υπηρεσίας και στο ΓΛΚ εξουσίες για την εποπτεία των οικονομικών του δημόσιου τομέα, και

δ) να καταργηθούν σταδιακά οι υπηρεσίες δημοσιονομικού ελέγχου, έως τον Ιανουάριο του 2017.(...).

Κατ' επιταγή λοιπόν του παραπάνω νόμου για την σταδιακή κατάργηση του προληπτικού ελέγχου , με το άρθρο 10 παρ. 10 του Ν.4337/15 καταργείται από 1/1/2019 ο προληπτικός έλεγχος των Φορέων Γενικής Κυβέρνησης (ΦΓΚ). Επίσης, με το άρθρο 10 παρ. 24, υποκεφάλαιο 4 του ανωτέρω νόμου προστέθηκαν στον Ν.4270/2014 τα άρθρα 69Γ και 69Δ με τα οποία ουσιαστικά οι αρμοδιότητες που αφορούσαν στη δημοσιονομική διαχείριση των φορέων (προληπτικός έλεγχος των δαπανών τους) και ασκούνταν από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΥΔΕ) και τα Ειδικά Λογιστήρια, ανατέθηκαν από 1.1.2017 στους Προϊσταμένους Οικονομικών Υπηρεσιών των Υπουργείων και των λοιπών φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Η αρμοδιότητα επομένως εκκαθάρισης και ενταλματοποίησης περιήλθε στις Γενικές Διευθύνσεις Οικονομικών Υπηρεσιών (ΓΔΟΥ) των ίδιων των διατακτών και οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου τους ανέλαβαν τον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας.

Παράλληλα οι Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου του ΓΛΚ, μετονομάστηκαν σε Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου (ΔΥΕΕ).

Σύμφωνα μάλιστα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 3492/2006, : «από τις παραδοσιακές μορφές ελέγχου όμως που εφαρμόζει [ενν.: το Υπουργείο Οικονομικών] (έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών από τις ΥΔΕ, έλεγχος δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων από την Οικονομική Επιθεώρηση κ.λπ.) απουσιάζει [...] ο έλεγχος απόδοσης των δαπανώμενων πόρων με βάση τις αρχές της οικονομίας, αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας, αρμοδιότητες που συνάδουν με τον ρόλο του ως εξωτερικού ελεγκτή σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα».

Σταθμό λοιπόν στην εξέλιξη της δημοσιονομικής νομοθεσίας στη χώρα μας αποτέλεσε ο δημοσιονομικός νόμος 3492/2006 όπως αναθεωρήθηκε με το ν. 4081/2012, διαμορφώνοντας ένα σύστημα δημοσιονομικών ελέγχων, το οποίο, προσαρμοσμένο στις διεθνείς πρακτικές και τα ελεγκτικά πρότυπα, αποσκοπεί στην εξυγίανση των δομών και στη διαφάνεια της λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης. Οι σπουδαιότερες καινοτομίες που εισήγαγε ο εν λόγω νόμος στο σύστημα ελέγχου των δημοσίων δαπανών ήταν ,όπως είδαμε και παραπάνω, η σύσταση της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε) και η σύσταση μονάδων εσωτερικού ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας ,αλλά και στους φορείς που εποπτεύονται από τα Υπουργεία ή τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας.

Με τον παραπάνω νόμο υιοθετήθηκε ουσιαστικά το αγγλοσαξονικής προέλευσης σύστημα “ του ελέγχου απόδοσης των δημόσιων δαπανών” , το οποίο για την επίτευξη των στόχων του έχει υιοθετήσει την αρχή της “χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης”. (Μπάρμπας, 2008)

Η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης δεσπόζει στο χώρο των ελεγκτικών συστημάτων αγγλοσαξονικού τύπου. Ισοδυναμεί με τον βρετανικό όρο *valueformoney* και τον αμερικανικό *performanceaudit* (Λουκανίδου, 2011)

Ωστόσο, σύμφωνα με τους Γεωργίου και Μπούσιο (2021) το ελεγκτικό αντικείμενο των ελέγχων της ΓΔΔΕ (σύμφωνα με τον ανωτέρω νόμο) ,ναι μεν εκτείνεται πολύ πέρα

από τον παραδοσιακό έλεγχο “νομιμότητας και κανονικότητας” των διαδικασιών πραγματοποίησης δαπανών του φορέα και υπεισέρχεται σε ζητήματα που άπτονται της συνολικής αποτελεσματικής οργάνωσης και λειτουργίας του φορέα και της συνολικής ορθής διαχείρισης των οικονομικών του ,σχετίζονται δηλαδή ευθέως με την έννοια των ελέγχων απόδοσης, αλλά από την άλλη επισημαίνουν ότι ο έλεγχος απόδοσης βρίσκεται ακόμη σε πολύ πρώιμο στάδιο στο δημοσιονομικό σύστημα της χώρας μας. Αναφέρουν μάλιστα ότι: «οι τακτικοί έλεγχοι της ΓΔΔΕ ακολουθούν μία μικτή προσέγγιση εστιάζοντας στη νομιμότητα των χρηματοοικονομικών πράξεων αλλά παράλληλα και στην αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων. Συνεπώς η ΓΔΔΕ ακολουθεί στους τακτικούς της ελέγχους την προσέγγιση “ τακτικοί δημοσιονομικοί έλεγχοι με στοιχεία ελέγχου απόδοσης”». Επίσης θεωρούν ότι : « ουσιώδης διαφορά της Γ.Δ.Δ.Ε ,όπως έχει συσταθεί με βάση και την εξέλιξή της, συγκριτικά με άλλα όργανα ελέγχου δημοσίων δαπανών (πρώην Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου - ΥΔΕ, Υπηρεσίες Ελεγκτικού Συνεδρίου), είναι το ότι ο βασικός λόγος δημιουργίας της είναι η αλλαγή της όλης φιλοσοφίας του συστήματος ελέγχου των δημόσιων δαπανών στη χώρα μας, η εναρμόνιση του συστήματος δημοσιονομικού ελέγχου με τα διεθνώς ισχύοντα και με καλές πρακτικές που αποδείχθηκαν αποτελεσματικές σε χώρες του εξωτερικού» .

Παρακάτω θα αναλύσουμε τον τρόπο με τον οποίο η ΓΔΔΕ δίνει μορφή σε αυτή τη “μικτή” προσέγγιση, εστιάζοντας δηλαδή τόσο στη νομιμότητα των χρηματοοικονομικών πράξεων όσο και στην αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η μεθοδολογία εκτέλεσης του ελεγκτικού έργου των υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε)

Η μεθοδολογία με την οποία εκτελείται το ελεγκτικό έργο των υπηρεσιών της ΓΔΔΕ και την οποία θα αναλύσουμε στο παρόν κεφάλαιο εξάγεται από τις διατάξεις του Ν. 3492/2006, του Ν. 3871/2010 , του Π.Δ. 142/2017 και την Υπ. Απόφαση 36867 ΕΞ 2020/2020 “ Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.)”

3.1 Είδη δημοσιονομικών ελέγχων που διενεργεί η Γ.Δ.Δ.Ε

Οι δημοσιονομικοί έλεγχοι διενεργούνται με εντολή του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων προκειμένου να εντοπιστούν, στους φορείς του άρθρου 3 του ν. 3492/2006, τυχόν φαινόμενα κακοδιοίκησης, κακοδιαχείρισης, κατάχρησης, σπατάλης, απάτης ή διαφθοράς και πιο συγκεκριμένα να γίνει επαλήθευση i) της διαχείρισης του προϋπολογισμού τους εντός του πλαισίου της ασκούμενης δημοσιονομικής πολιτικής και ii) της επάρκειας της λειτουργίας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου αυτών.

Οι Δημοσιονομικοί Έλεγχοι διακρίνονται σε προγραμματισμένους/ τακτικούς και έκτακτους.

α) Οι προγραμματισμένοι ή τακτικοί έλεγχοι διενεργούνται με βάση ετήσιο πρόγραμμα που καταρτίζεται από τη Διεύθυνση Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων (Δ.Π.Σ.Ε.) της Γ.Δ.Δ.Ε, βάσει δείγματος ελεγχόμενων φορέων, ύστερα από εφαρμογή μεθόδων ελεγκτικής δειγματοληψίας που θα αναλύσουμε παρακάτω , και το οποίο εγκρίνεται από την Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων (Ε.Σ.ΕΛ).

β) Οι έκτακτοι έλεγχοι διενεργούνται ύστερα από καταγγελίες, δημοσιεύματα, πληροφορίες και βάσιμες υπόνοιες για δωροδοκίες, δωροληψίες, απάτες, ατασθαλίες ή διαχειριστικές ανωμαλίες ή κατόπιν εντολής του Υπουργού Οικονομικών ή του Διοικητή της Εθνικής Αρχής Διαφάνειας ή κατόπιν αιτήματος λοιπών διοικητικών φορέων ή ύστερα από παραγγελία του αρμόδιου εισαγγελέα.

Η Ε.Σ.ΕΛ, μετά από εισήγηση της Δ.Π.Σ.Ε., αξιολογεί όλες τις παραπάνω περιπτώσεις και αποφασίζει, εκτιμώντας τη σοβαρότητά τους, είτε τη διενέργεια ελέγχου είτε την αρχειοθέτησή τους, εκτός από αυτούς που διενεργούνται μετά από εισαγγελικές παραγγελίες. Ως εισαγγελικές παραγγελίες αντιμετωπίζονται μόνο οι υποθέσεις που εισάγονται στη ΓΔΔΕ απευθείας από δικαστικές αρχές.

Οι έλεγχοι που τίθενται στο αρχείο με απόφαση της Ε.Σ.ΕΛ. μπορούν να επανεξετάζονται μόνο μετά από εντολή του Υπουργού Οικονομικών

3.2 Ετήσιος προγραμματισμός των ελέγχων.

Βασική αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Συντονισμού Ελέγχων (ΔΠΣΕ) ,όπως είδαμε, είναι ο προγραμματισμός των τακτικών και έκτακτων κατασταλτικών διαχειριστικών/οικονομικών ελέγχων .

Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων αφορά στο γενικό σχεδιασμό των «προγραμματισμένων» ελέγχων, ήτοι στον προσδιορισμό των φορέων, των οριζόντιων θεμάτων και των ελεγκτικών αντικειμένων που πρόκειται να ελεγχθούν κατά τη διάρκεια μιας ελεγκτικής περιόδου.

Ελεγκτική περίοδος είναι το χρονικό διάστημα κατά τη διάρκεια του οποίου διενεργούνται οι έλεγχοι που έχουν σχεδιαστεί και προγραμματιστεί κατά το έτος Ν, καθώς και έκτακτοι έλεγχοι. Η ελεγκτική περίοδος εκτείνεται από την 1/7 έως και την 30/6 κάθε έτους . Η επιλογή γίνεται με βάση την αξιολόγηση των κινδύνων, έως 31/5 κάθε έτους Ν. Οι έκτακτοι έλεγχοι μπορούν να διενεργούνται και εκτός ετήσιου προγράμματος.

Για την κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος ελέγχων, λαμβάνονται υπόψη:

- Οι στόχοι των ελέγχων για την ετήσια ελεγκτική περίοδο.

- Οι φορείς που επιλέχθηκαν να ελεγχθούν κατά την ελεγκτική περίοδο του ενός (1) έτους, ως αποτέλεσμα της αξιολόγησης των κινδύνων (όπως για κάθε ελεγκτικό έτος ισχύει).
- Η ορθολογικότερη κατανομή των ελέγχων σύμφωνα με τις εκτιμήσεις της ΔΠΣΕ.
- Η ανάγκη ελέγχου, στην περίπτωση του κρατικού προϋπολογισμού, σε μείζονες κατηγορίες, σύμφωνα με την εκάστοτε ισχύουσα ταξινόμηση (ν. 4270/2014, άρ. 55 και 156, π.δ. 54/2018, και υπουργική απόφαση 2/58493/ΔΠΓΚ (Β' 3240/7.8.2018)), ως αποτέλεσμα επίσης της αξιολόγησης κινδύνων.
- Οι διαθέσιμοι ανθρώπινοι και άλλοι πόροι και συγκεκριμένα εκτιμάται:
 - Το ποσοστό/αριθμός των δημοσιονομικών ελεγκτών που θα διατεθούν για τη διενέργεια των προγραμματισμένων ελέγχων και αυτών που θα διατεθούν για τη διενέργεια εκτάκτων ελέγχων την ίδια χρονική περίοδο.
 - Ο μέσος όρος του αριθμού των ελεγκτών από τα οποία θα απαρτίζονται τα ελεγκτικά κλιμάκια για κάθε ένα από τα παραπάνω είδη ελέγχων.
 - Ο μέσος χρόνος που απαιτείται για τη διενέργεια/ολοκλήρωση του ελέγχου (σχεδιασμός, διενέργεια, σύνταξη της έκθεσης ελέγχου).
 - Το κόστος διενέργειας ελέγχων/ερευνών (δαπάνες μετακίνησης-διαμονής ελεγκτών και διασφάλιση των απαιτούμενων οικονομικών πόρων).

Οι πληροφορίες που αφορούν το συνολικό προγραμματισμό των ελέγχων καταχωρούνται από τη Δ.Π.Σ.Ε. στη βάση δεδομένων της Γ.Δ.Δ.Ε.

3.2.1 Προσδιορισμός του ελεγκτικού περιβάλλοντος

Το ελεγκτικό περιβάλλον της ΓΔΔΕ αποτελεί το σύνολο των φορέων στους οποίους αφορούν τα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου, οι έλεγχοι και τα διοικητικά μέτρα και κυρώσεις που αναφέρονται στο ν. 3492/2006 καθώς και σε έτερα νομοθετήματα με τα οποία ρυθμίζονται θέματα αρμοδιοτήτων της ΓΔΔΕ.

Οι φορείς αυτοί καθορίζονται, ιδίως, με το ν. 3492/2006, άρ. 3, το ν. 4254/2014, άρ. πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. 3, και το ν. 4270/2014, άρ. 21, περ. ιδ.

Οι φορείς έχουν, συνήθως, τα εξής κοινά χαρακτηριστικά:

α) Επιχορηγούνται / χρηματοδοτούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, είτε απευθείας είτε μέσω των εποπτευόντων Υπουργείων.

β) Περιλαμβάνονται στο μητρώο φορέων γενικής κυβέρνησης της ΕΛΣΤΑΤ ή/και στο μητρώο υπηρεσιών και φορέων της Ελληνικής Διοίκησης του αρμόδιου για την οργάνωση της Δημόσιας Διοίκησης Υπουργείου.

Για το σύνολο των φορέων εφαρμόζεται ενιαίος σχεδιασμός ελέγχων. Η επιλογή των φορέων που ελέγχονται ετησίως γίνεται με τη χρήση μοντέλου ανάλυσης κινδύνου.

3.2.2 Όργανα ελέγχου.

Οι έλεγχοι της ΓΔΔΕ διενεργούνται από υπαλλήλους της ΓΔΔΕ (ν. 3492/2006, άρ. 6, παρ. 3, άρ. 7, άρ. 14, παρ. 1, και άρ. 17, παρ. 3, ν. 4151/2013, άρ. 12, ν. 4270/2014, άρ. 69Δ, παρ. 1, περ. στ', και πδ 142/2017), από υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών εγγεγραμμένους στο Μητρώο Δημοσιονομικών Ελεγκτών και Ελεγκτών της ΕΔΕΛ (Επιτροπή Δημοσιονομικού Ελέγχου) (ν. 4151/2013, άρ. 12), από Οικονομικούς Επιθεωρητές της ΓΔΔΕ (ν. 4374/2016, άρ. 7, παρ. 6, υποπερ. α') και από αποσπασμένους υπαλλήλους στη ΓΔΔΕ (ν. 4151/2013, άρ. 12, παρ. 6, υποπαρ. β').

Οι ανωτέρω κατά τη διάρκεια των ελεγκτικών τους καθηκόντων έχουν όλες τις αρμοδιότητες, τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των Δημοσιονομικών Ελεγκτών ή των Βοηθών Ελεγκτών, ανάλογα με το βαθμό τους και δύνανται να συνεπικουρούνται στο έργο τους από Εμπειρογνώμονες εγγεγραμμένους στο Μητρώο Εμπειρογνώμωνων σε Δημοσιονομικούς Ελέγχους και Ελέγχους της ΕΔΕΛ.

Μέχρι την κατάρτιση του Μητρώου Εμπειρογνώμωνων σε Δημοσιονομικούς Ελέγχους και Ελέγχους της ΕΔΕΛ, στους ελέγχους δύναται να συμμετέχουν ως εμπειρογνώμονες, υπάλληλοι του Δημοσίου ή του ευρύτερου δημόσιου τομέα, καθώς και ιδιώτες, που διαθέτουν σχετικές με το διενεργούμενο εκάστοτε έλεγχο ειδικές γνώσεις και εμπειρία (ν. 4151/2013, άρ. 12, παρ. 7).

Οι Δημοσιονομικοί Ελεγκτές, οι υπάλληλοι που συμμετέχουν στους ελέγχους καθώς και οι εμπειρογνώμονες, εφόσον έχουν δημοσιοϋπαλληλική ιδιότητα, που συνεπικουρούν, θεωρούνται ελεγκτικά όργανα.

3.2.3 Μέθοδος αξιολόγησης κινδύνου

Σκοπός της αξιολόγησης κινδύνου είναι να εντοπιστούν και να ελεγχθούν κατά προτεραιότητα οι φορείς και οι περιοχές με υψηλό κίνδυνο. Η Μέθοδος Αξιολόγησης Κινδύνου της ΓΔΔΕ περιλαμβάνει: το μοντέλο ανάλυσης κινδύνου των προς έλεγχο φορέων και τον προσδιορισμό περιοχών κινδύνου

3.2.3.1 Μοντέλο ανάλυσης κινδύνου για την επιλογή των προς έλεγχο φορέων.

Το Μοντέλο Ανάλυσης Κινδύνου για την επιλογή των προς έλεγχο φορέων καλύπτει όλους τους προς έλεγχο φορείς.

Σε κάθε φορέα, αντιστοιχίζονται δύο τύποι: ο Εγγενής Κίνδυνος (IR) και ο Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου (CR), όπου:

α) Εγγενής Κίνδυνος (Inherent Risk, IR): Είναι ο κίνδυνος που σχετίζεται με τη φύση και την πολυπλοκότητα των διαδικασιών του συστήματος και ταυτίζεται με την πιθανότητα επέλευσης σημαντικού σφάλματος στην απουσία εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.

β) Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου (Control Risk, CR): Είναι η πιθανότητα το σύστημα εσωτερικού ελέγχου να μην εντοπίσει τα σημαντικά σφάλματα.

Οι κίνδυνοι IR και CR βαθμολογούνται, εκφράζοντας τις αντίστοιχες πιθανότητες κινδύνου. Οι δύο τύποι κινδύνου ορίζουν από κοινού τον Κίνδυνο Επέλευσης Σημαντικού Σφάλματος στην απουσία εξωτερικού ελέγχου (Risk of Material Misstatement, RMM = f(IR, CR)), σε κάθε φορέα. Ο κίνδυνος RMM προκύπτει από το γινόμενο IRxCR.

Η επιλογή των φορέων στην συνέχεια γίνεται αφού κατηγοριοποιηθούν σε ομάδες με κοινά χαρακτηριστικά που διέπονται από το ίδιο κανονιστικό πλαίσιο λειτουργίας. Ανά ομάδα ταξινομούνται με φθίνουσα διάταξη με βάση την τιμή του Κινδύνου Επέλευσης Σημαντικού Σφάλματος από τη ΔΣΜΕΚ και στη συνέχεια επιλέγονται οι πιο επικίνδυνοι από τη ΔΠΣΕ, λαμβάνοντας υπόψη τους ετήσιους στόχους και προτεραιότητες της ΓΔΔΕ δηλαδή, εκτιμάται το πλήθος των φορέων που θα ελέγχονται κατ' έτος.

Αρχικά επιλέγεται ο πιο επικίνδυνος φορέας, στη συνέχεια, ο δεύτερος πιο επικίνδυνος, κ.ο.κ. ωστόσο καλυφθεί το πλήθος των φορέων που θα ελεγχθούν μέσα σε ένα έτος.

Οι φορείς που επιλέγονται και ελέγχονται σε μία ελεγκτική περίοδο, δεν συμμετέχουν στην επιλογή του δείγματος φορέων για τις δύο αμέσως επόμενες ελεγκτικές περιόδους, εκτός και αν αυτό κριθεί σκόπιμο.

Κατά την ετήσια διαδικασία επιλογής των πιο επικίνδυνων φορέων, υπάρχει η δυνατότητα η ΓΔΔΕ να δώσει προτεραιότητα σε συγκεκριμένες κατηγορίες φορέων, αν αυτό κριθεί απαραίτητο. Επίσης, υπάρχει η δυνατότητα γεωγραφικής κατανομής των ελέγχων με στόχο την αντιπροσωπευτικότερη κάλυψη και διασπορά τους. Στην περίπτωση που επιλέγεται να δοθεί βαρύτητα σε κάποιους φορείς, η ΓΔΔΕ ορίζει κάποιο ελάχιστο ποσοστό φορέων προς έλεγχο που ανήκουν στις ανωτέρω περιπτώσεις.

Παράγοντες και βαθμοί Κινδύνου για τον προσδιορισμό του RMM

Οι δύο τύποι κινδύνου (IR και CR) αναλύονται, για κάθε φορέα, σε μια σειρά από παράγοντες κινδύνου (riskfactors). Κάθε παράγοντας κινδύνου βαθμολογείται και οι βαθμοί τους συνθέτουν τους κινδύνους IR και CR και, συνεπώς, το συνολικό κίνδυνο του φορέα (RMM). Οι παράγοντες κινδύνου και οι βαθμοί τους αναθεωρούνται ετησίως κατά τον ετήσιο προγραμματισμό των ελέγχων της ΓΔΔΕ.

Οι παράγοντες κινδύνου που λαμβάνονται υπόψη στο Μοντέλο Ανάλυσης Κινδύνου των φορέων είναι:

I. Παράγοντες Εγγενούς Κινδύνου (IR).

Πρόκειται για παράγοντες κινδύνου οι οποίοι σχετίζονται κυρίως με το ύψος των κονδυλίων του προϋπολογισμού και την πολυπλοκότητα των δράσεων/έργων του κάθε φορέα, καθώς και την εμπειρία του στη διαχείριση του προϋπολογισμού του. Κάθε χρόνο ορίζονται k παράγοντες εγγενούς κινδύνου (IR1, ..., IRk), οι οποίοι βαθμολογούνται. Για τη βαθμολόγηση του εγγενούς κινδύνου λαμβάνονται από κοινού υπόψη οι βαθμοί των παραγόντων εγγενούς κινδύνου.

Ενδεικτικοί παράγοντες εγγενούς κινδύνου είναι οι εξής: Το πλήθος των δραστηριοτήτων/λειτουργιών στις οποίες συμμετέχει ο φορέας. Το είδος των δραστηριοτήτων/λειτουργιών που διαχειρίζεται ο φορέας. Το πλήθος των δράσεων/έργων (ΤΠ) που διαχειρίζεται ο φορέας. Το ύψος του προϋπολογισμού του φορέα. Το ύψος των επιχορηγήσεων. Το ύψος των εσόδων. Το ύψος των δαπανών. Το ύψος των οφειλών. Το ύψος των δανείων. Οι οργανωτικοί παράγοντες. Σταθερότητα, αριθμός προσωπικού, ρυθμός μεταβολής προσωπικού, κλπ. Η πολυπλοκότητα των εργασιών. Η αλληλεπίδραση μεταξύ των υπηρεσιών του φορέα. Η ύπαρξη προληπτικού ή και κατασταλτικού ελέγχου. Η ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα προηγούμενων ελέγχων.

II. Παράγοντες Κινδύνου Εσωτερικού Ελέγχου (CR):

Είναι οι θεμελιώδεις απαιτήσεις που αφορούν τη λειτουργία των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων. Η μη συμμόρφωση προς αυτές συνιστά κίνδυνο. Μέσω των ερωτηματολογίων των ελέγχων συστήματος, αποτιμάται η συμμόρφωση κάθε ελεγχόμενου φορέα προς τις θεμελιώδεις απαιτήσεις και έτσι αξιολογείται η λειτουργία του. Με βάση την αξιολόγηση της λειτουργίας κάθε φορέα προκύπτει η Βεβαιότητα Εσωτερικού Ελέγχου (Control Assurance) στην οποία αντιστοιχίζεται ο Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου.

Προφανώς, όσο μεγαλύτερη είναι η Βεβαιότητα, τόσο μικρότερος είναι ο Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου και αντίστροφα. Στη συνέχεια η αρχική αυτή τιμή αντικαθίσταται σταδιακά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους ελέγχους

3.2.3.2 Προσδιορισμός περιοχών κινδύνου.

Περιοχή κινδύνου (risk area) είναι το μέρος των χρηματοροών (εσόδων-δαπανών) του συστήματος (ομαδοποιημένοι φορείς με κοινά χαρακτηριστικά) όπου έχουν εντοπιστεί σημαντικά σφάλματα (errors).

Οι περιοχές κινδύνου προσδιορίζονται από την ανάλυση των σφαλμάτων που έχουν εντοπιστεί στους ελέγχους της ΓΔΔΕ και των λοιπών ελεγκτικών οργάνων τόσο στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου των ελεγχθέντων φορέων, όσο και στη διαχείριση του προϋπολογισμού αυτών.

Οι περιοχές αυτές κινδύνου αποτελούν προτεραιότητα ελέγχου και λαμβάνονται υπόψη κατά τη σύνταξη του ετήσιου προγράμματος ελέγχων. Επιπλέον, περιοχές κινδύνου μπορούν να προκύψουν έπειτα από καταγγελία

3.3 Διαδικασία ελέγχου

Μετά τον ετήσιο προγραμματισμό των ελέγχων ακολουθεί από τη ΔΠΣΕ η κατανομή ελέγχων στις Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου (ΔΥΕΕ) σύμφωνα με τις καθ' ύλην και κατά τόπο αρμοδιότητές τους ή σύμφωνα με τις εκτιμήσεις της ΔΠΣΕ για ορθολογικότερη κατανομή των ελέγχων, κατόπιν σχετικής απόφασης της Ε.Σ.ΕΛ.

Η ΔΠΣΕ δύναται να εισηγείται ανάλογα με το είδος του ελέγχου και με εντολή του Προϊσταμένου της ΓΔΔΕ τη συμμετοχή υπαλλήλων όλων των ΔΥΕΕ σε κλιμάκια ελέγχων της ΓΔΔΕ.

Η όλη διαδικασία του ελέγχου, όπως θα αναλύσουμε παρακάτω, μπορεί να χωριστεί σε 3 φάσεις: 1) στον προγραμματισμό και σχεδιασμό του ελέγχου, 2) στην διενέργεια του ελέγχου με επιτόπιες επισκέψεις και 3) στην σύνταξη της έκθεσης αποτελεσμάτων.

3.3.1 Προγραμματισμός και σχεδιασμός του ελέγχου

Στόχος του εν λόγω σταδίου είναι η ορθή και έγκαιρη προετοιμασία του ελεγκτικού έργου για την οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική διενέργεια του ελέγχου.

Η διαδικασία ξεκινάει πάντα με τη σύσταση και συγκρότηση της Ελεγκτικής Ομάδας (ΕΟ). Η αρμόδια ΔΥΕΕ στην οποία έχει γίνει κατανομή των υποθέσεων ελέγχου από τη ΔΠΣΕ συντάσσει απόφαση, η οποία υπογράφεται από τον Προϊστάμενο της ΓΔΔΕ και στην συνέχεια δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η ΕΟ αποτελείται κατά προτίμηση από 2 έως 3 μέλη, ένα εκ των οποίων ορίζεται ως Συντονιστής. Ο Συντονιστής οργανώνει τον τρόπο εργασίας της ομάδας, οριοθετεί τους ρόλους μεταξύ των μελών της και εκπροσωπεί την ομάδα προς τρίτους.

Στην συνέχεια η ΕΟ επικοινωνεί με τον ελεγχόμενο φορέα (τηλεφωνική ή ηλεκτρονική επικοινωνία) προκειμένου να τον ενημερώσει για την επικείμενη διενέργεια του ελέγχου και τη συγκέντρωση των απαραίτητων στοιχείων γι' αυτόν.

Η αρχική αυτή επικοινωνία δίνει επίσης τη δυνατότητα στο φορέα να προετοιμαστεί εγκαίρως, ώστε η διενέργεια του ελέγχου να είναι κατά το δυνατόν σύντομη και αποτελεσματική.

Βασικές πηγές, στις οποίες θα ανατρέξει η ομάδα, από τη φάση της προετοιμασίας έως την ολοκλήρωση του ελέγχου είναι:

- Σχετική νομοθεσία, αποφάσεις, εγκύκλιοι, κανονισμοί κ.λπ. που διέπουν το φορέα.
- Προηγούμενες εκθέσεις ελέγχου της ΓΔΔΕ, του Ελεγκτικού Συνεδρίου ή λοιπών ελεγκτικών οργάνων.
- Τα αποτελέσματα της αξιολόγησης των κινδύνων βάσει της οποίας επιλέχθηκε ο συγκεκριμένος φορέας για έλεγχο.
- Οικονομικά στοιχεία (προϋπολογισμοί-απολογισμοί-ισολογισμοί, κ.λπ.) του προς έλεγχο φορέα.
- Τυχόν εγχειρίδια που αφορούν στον ελεγχόμενο φορέα.
- Οργανογράμματα.
- Διοικητικές αναφορές (δείκτες μέτρησης της απόδοσης, επιχειρησιακά σχέδια, κλπ).
- Ευρήματα ελέγχων Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου.
- Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο μπορεί να θεωρηθεί αναγκαίο από την ΕΟ

Μετά την αρχική ενημέρωση και σε εύλογο χρονικό διάστημα πριν την ημερομηνία διενέργειας του ελέγχου, η αρμόδια Δ.Υ.Ε.Ε. ενημερώνει τον ελεγχόμενο φορέα και εγγράφως .

Στο έγγραφο ενημέρωσης αναφέρονται οπωσδήποτε ο σκοπός του ελέγχου, η ημερομηνία διενέργειας αυτού και τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας. Επίσης ζητείται από το φορέα να διαθέσει όλα τα στοιχεία και το προσωπικό που απαιτείται για την απρόσκοπτη διενέργεια του ελέγχου.

Σε αυτό το στάδιο του ελέγχου και ειδικά στις περιπτώσεις που τα μεγέθη των πληθυσμών τα οποία θα πρέπει να εξεταστούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου είναι πολύ μεγάλα, η ΕΟ εξάγει δείγμα με την εφαρμογή δειγματοληψίας .

Η ελεγκτική δειγματοληψία είναι η τεχνική για την εξαγωγή συμπερασμάτων από μια ολόκληρη σειρά στοιχείων κατόπιν ελέγχου τυχαίου δείγματος εξ αυτών. Με τη μέθοδο αυτή, η ομάδα ελέγχου καταλήγει σε συμπεράσματα μειώνοντας ευρύτατα τον ελεγκτικό κίνδυνο.

Βασικά στοιχεία της δειγματοληψίας αποτελούν:

- Ο ελεγκτικός στόχος.
- Το μέγεθος του δείγματος.
- Ο ακριβής καθορισμός των στοιχείων του πληθυσμού.
- Η αντιπροσωπευτικότητα του πληθυσμού.

Για τον έλεγχο της διαχείρισης του προϋπολογισμού των φορέων η ΕΟ ακολουθεί την μέθοδο της Μη Στατιστικής Δειγματοληψίας, ενώ για τον έλεγχο των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ακολουθεί τη στατιστική μέθοδο της Δειγματοληψίας του Χαρακτηριστικού (αναλυτικά οι μέθοδοι δειγματοληψίας αναφέρονται στην Υπ. Απόφαση 36867 ΕΞ 2020/2020 “ Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γ.Δ.Δ.Ε.”)

Στη συνέχεια ο ελεγχόμενος φορέας ενημερώνεται, ώστε να προετοιμαστεί κατάλληλα, με την συλλογή όλων των φακέλων ,ενταλμάτων κλπ. του δείγματος πριν τις επιτόπιες επισκέψεις της ΕΟ.

3.3.2 Διενέργεια του ελέγχου με επιτόπιες επισκέψεις

Κατά το επόμενο στάδιο η ΕΟ μεταβαίνει στην έδρα του φορέα για τη διενέργεια του ελέγχου. Ο συντονιστής της ΕΟ παρουσιάζει συνοπτικά το ρόλο της Γ.Δ.Δ.Ε και τη διαδικασία διενέργειας του ελέγχου, ενώ επιβεβαιώνεται η παρουσία των αρμόδιων στελεχών του ελεγχόμενου φορέα και συμφωνείται το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου. Σε καθημερινή βάση επίσης συμπληρώνεται η κατάσταση παρευρισκόμενων στον έλεγχο.

Οι προγραμματισμένοι έλεγχοι των φορέων διενεργούνται στη βάση ερωτηματολογίου (βλ. παράρτημα). Το ερωτηματολόγιο ελέγχου περιέχει όλα τα αντικείμενα του ελέγχου, δομημένα κατά τέτοιο τρόπο ώστε, μέσω της επαλήθευσης αυτών, ο ελεγκτής να αξιολογεί τη λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και

ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα καθώς και της διαχείρισης του προϋπολογισμού του και να αποφαίνεται για την αξιοπιστία του.

Κατά τον έλεγχο χρησιμοποιείται το προσήκον ερωτηματολόγιο ελέγχου (πλην των ελέγχων που διενεργούνται μετά από εισαγγελική παραγγελία και κατά περίπτωση στους λοιπούς έκτακτους ελέγχους), όπως αυτό έχει εξειδικευτεί κατά θεματική ενότητα, η συμπλήρωση του οποίου γίνεται με βάση:

α) Τις απαντήσεις των εκπροσώπων του ελεγχόμενου φορέα στα συγκεκριμένα ερωτήματα:

Οι απαντήσεις μπορεί να είναι :

Ναι - δηλαδή συμμόρφωση προς την αντίστοιχη απαίτηση,

Όχι - δηλαδή μη συμμόρφωση προς την αντίστοιχη απαίτηση ή

Δεν ελέγχεται - αν δεν υπάρχει λόγος να διερευνηθεί μια ερώτηση

Η ομάδα ελέγχου καταγράφει στο ερωτηματολόγιο τις παρατηρήσεις και τα βασικά αποδεικτικά στοιχεία που επαληθεύουν το ζητούμενο κάθε ερώτησης σχετικά με τη συμμόρφωση ή τις ελλείψεις.

β) Τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγει η ελεγκτική ομάδα, δηλαδή το αποδεικτικό εκείνο υλικό το οποίο είναι αναγκαίο για να επαληθευτούν και να τεκμηριωθούν τα συμπεράσματα του ελέγχου και να διατυπωθούν οι σχετικές συστάσεις. Για το λόγο αυτό τα αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να είναι επαρκή σε ποσότητα, συναφή προς τα ερωτήματα του ελέγχου και αξιόπιστα και έγκυρα ως δημόσια έγγραφα όταν αυτό απαιτείται.

Τα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία συλλέγονται τόσο κατά τη φάση της προετοιμασίας του ελέγχου όσο και κατά τη διενέργειά του, διασταυρώνονται, επαληθεύονται και αξιολογούνται ως προς την αξιοπιστία τους, τη συνάφειά τους με τις ερωτήσεις του ελέγχου και την επάρκειά τους, προκειμένου να εκτιμηθεί η ανάγκη αναζήτησης πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων.

Επιπλέον, διερευνάται η συμμόρφωση του ελεγχόμενου φορέα προς τις συστάσεις προηγούμενων ελέγχων της ΓΔΔΕ, σε περίπτωση όπου έχει τεθεί τέτοιος στόχος ελέγχου.

Κατά την ολοκλήρωση του επιτόπιου ελέγχου, η ελεγκτική ομάδα ενημερώνει προφορικά τον ελεγχόμενο φορέα για τις πρώτες εκτιμήσεις της όσον αφορά τα ευρήματα του ελέγχου και για τυχόν πρόσθετα στοιχεία που απαιτείται να της αποσταλούν εντός συγκεκριμένου χρόνου.

Επίσης, θέτει υπόψη του ζητήματα που αφορούν καλές πρακτικές διαχείρισης και υποβάλλει σχετικές προτάσεις βελτίωσης του τρόπου αντιμετώπισης συγκεκριμένων προβλημάτων που έχουν προκύψει από το διενεργηθέντα έλεγχο, με στόχο την αποτελεσματικότερη αντιμετώπισή τους.

Ο έλεγχος ολοκληρώνεται με τη θεώρηση πληρότητας και αποστολή της έκθεσης. Έως τότε, οι ελεγκτές δύνανται να αναζητούν στοιχεία τεκμηρίωσης από το φορέα.

Όλα τα προαναφερθέντα (πλην της μετάβασης στο φορέα για τη διενέργεια του ελέγχου) δεν είναι υποχρεωτικό να εφαρμοσθούν όταν ο έλεγχος διενεργείται μετά από εισαγγελική παραγγελία.

3.3.3 Αξιολόγηση λειτουργίας του φορέα και σύνταξη της έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου.

Στο τρίτο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας η ΕΟ ταξινομεί στο φάκελο του ελέγχου τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν κατά τον επιτόπιο έλεγχο και μετά από αυτόν, διατυπώνει ευρήματα και συστάσεις, μεριμνώντας για την αποφυγή επανάληψης του ίδιου ευρήματος και προβαίνει στη βαθμολόγηση και αξιολόγηση του ελεγχθέντα φορέα χρησιμοποιώντας πενταβάθμια κλίμακα με βάση τις απαντήσεις που αντιστοιχίζονται σε ερωτήσεις υψηλής βαρύτητας του ερωτηματολογίου, ως εξής:

- 1. Λειτουργεί καλά.**
- 2. Λειτουργεί ικανοποιητικά. Απαιτούνται μόνο επουσιώδεις βελτιώσεις.**
- 3. Λειτουργεί. Ωστόσο, απαιτούνται ορισμένες βελτιώσεις.**
- 4. Λειτουργεί μερικώς. Απαιτούνται ουσιαστικές βελτιώσεις.**

5. Ουσιαστικά, δε λειτουργεί.

Η βαθμολόγηση ενεργείται κατά θεματική ενότητα και στο σύνολο των θεματικών ενότητων.

Οι θεματικές ενότητες είναι οι εξής:

1. Ταυτότητα και πλαίσιο λειτουργίας του φορέα.
2. Οργάνωση, στελέχωση, λειτουργία και υποδομή του φορέα.
3. Οικονομική διαχείριση - τήρηση νομοθεσίας και υποχρεώσεων φορέα.
4. Τήρηση κανόνων δημοσιότητας και πληροφόρησης.

Η βαθμολόγηση του φορέα βασίζεται κατά κανόνα στην ελεγκτική κρίση. Ωστόσο οι ελεγκτές λαμβάνουν υπόψη τους το πλήθος των Ναι και των Όχι που έχουν καταγραφεί στα ερωτηματολόγια και εάν εμπίπτουν στα πεδία της υψηλής βαρύτητας.

Σε περίπτωση εμφάνισης ουσιαστικού ευρήματος, ο φορέας δεν μπορεί να πάρει βαθμό καλύτερο από 3, ενώ εάν όλες οι θεματικές ενότητες έχουν λάβει το βαθμό 1 ή 2, τότε ο φορέας δεν μπορεί να λάβει το βαθμό 3 ή χαμηλότερο. Επίσης η συνολική βαθμολογία δεν μπορεί να είναι καλύτερη από το βαθμό που έλαβε στη θεματική ενότητα «Οικονομική διαχείριση - τήρηση νομοθεσίας και υποχρεώσεων φορέα».

Το συμπέρασμα που διατυπώνει ο ελεγκτής για την επαρκή και αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου καθώς και της διαχείρισης προϋπολογισμού του ελεγχθέντα φορέα διατυπώνεται με τεκμηρίωση και εύλογη διασφάλιση. Δηλαδή, η γνώμη που διατυπώνεται δεν είναι απόλυτη, καθόσον ο φορέας δεν ελέγχεται στο 100% της λειτουργίας του.

Να σημειωθεί σ' αυτό το σημείο ότι όταν ο έλεγχος διενεργείται μετά από εισαγγελική παραγγελία ή στις περιπτώσεις έκτακτων ελέγχων, δεν αξιολογείται η συνολική λειτουργία του φορέα.

Μετά το πέρας του ελέγχου η ΕΟ εντός προθεσμίας ενός (1) μηνός, η οποία μπορεί να παρατείνεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Γ.Δ.Δ.Ε συντάσσει έκθεση αποτελεσμάτων ελέγχου και παράλληλα καταγράφει στη βάση δεδομένων

που τηρεί η Γ.Δ.Δ.Ε τα αποτελέσματα του ελέγχου (απαντήσεις στις ερωτήσεις, ευρήματα με την ανάλυσή τους, συστάσεις, παρακολούθηση προηγούμενων ελέγχων, βαθμολογίες / αξιολογήσεις του ελεγχθέντα φορέα).

Κατά την καταγραφή των αποτελεσμάτων ελέγχου θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα παρακάτω:

- Οι διατυπώσεις να είναι περιεκτικές και ταυτόχρονα σαφείς και ακριβείς.
- Τα ευρήματα να αναλύονται και να τεκμηριώνονται επαρκώς και να συνδέονται με ένα και μόνο πρόβλημα το καθένα. Η διάρθρωση της ανάλυσης του ευρήματος να είναι ορθή (α. εφαρμοστέες διατάξεις, β. διαπιστώσεις ελέγχου, γ. συμπέρασμα).
- Οι συστάσεις να συμβάλλουν στη βελτίωση της λειτουργίας του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου του ελεγχθέντα φορέα.
- Οι συστάσεις να απευθύνονται σ' αυτούς που έχουν την ευθύνη για την ανάληψη των μέτρων συμμόρφωσης.
- Να υφίσταται συνάφεια μεταξύ των συστάσεων και του υλικού τεκμηρίωσης συμμόρφωσης προς αυτές. Το απαιτούμενο υλικό τεκμηρίωσης να καθορίζεται με σαφήνεια.
- Το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης να είναι εύλογο, να έχει διερευνηθεί η χρονική δυνατότητα συμμόρφωσης μετά την αποστολή της έκθεσης αποτελεσμάτων του ελέγχου.
- Σε περίπτωση παρακολούθησης συστάσεων από προηγούμενους ελέγχους, για τις συστάσεις που δεν υπάρχει συμμόρφωση, η ομάδα ελέγχου διατυπώνει εκ νέου την κατάλληλη σύσταση.
- Να υπάρχει συνάφεια μεταξύ ευρήματος - σύστασης - αξιολόγησης.
- Σε περίπτωση επιβολής κυρώσεων, να αιτιολογείται η συνδρομή των προϋποθέσεων της.

Όλα τα προαναφερθέντα, πλην της σύνταξης έκθεσης ελέγχου, δεν εφαρμόζονται όταν ο έλεγχος διενεργείται μετά από εισαγγελική παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή, ο τύπος και το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου προσαρμόζονται στις εκάστοτε ανάγκες και το αντικείμενο του ελέγχου.

Τέλος η ΕΟ δημιουργεί, με ευθύνη του συντονιστή της, φάκελο ελέγχου σε έντυπη και ηλεκτρονική μορφή ο οποίος περιλαμβάνει όλα τα έγγραφα του ελέγχου και το αποδεικτικό υλικό το οποίο συγκεντρώνεται σε κάθε φάση του και κατά την κρίση του ελεγκτή παρέχει αποδείξεις για την έκθεση ελέγχου ή τεκμηριώνει την επίτευξη των στόχων του ελέγχου.

Τα απαραίτητα στοιχεία του φακέλου είναι τα εξής:

1. Απόφαση σύστασης και συγκρότησης ελεγκτικής ομάδας.
2. Έγγραφο ενημέρωσης για τη διενέργεια ελέγχου.
3. Καταστάσεις συμμετεχόντων στον έλεγχο.
4. Υλικό τεκμηρίωσης της δειγματοληψίας.
5. Ερωτηματολόγιο του ελέγχου με τις υπογραφές των μελών της ΕΟ.
6. Τεκμήρια που στοιχειοθετούν τις ελλείψεις που εντοπίστηκαν.
7. Ευρήματα προηγούμενων ελέγχων.
8. Πρωτότυπη (με υπογραφές) έκθεση ελέγχου (προσωρινή και οριστική).
9. Ακριβές αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου (προσωρινής και οριστικής).
10. Έγγραφο κοινοποίησης έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου.
11. Έγγραφα αντιρρήσεων/παρατηρήσεων φορέων.

Ο φάκελος ελέγχου (φυσικό αρχείο) βρίσκεται τοποθετημένος στο χώρο-Αρχείο της αρμόδιας ΔΥΕΕ και πρόσβαση στο φάκελο του ελέγχου έχουν μόνο υπηρεσιακοί παράγοντες (μέλη ομάδας ελέγχου, αρμόδιοι υπάλληλοι εκάστης ΔΥΕΕ). Την ευθύνη για τη φύλαξη των φακέλων έχει η αρμόδια ΔΥΕΕ που διενεργεί τον έλεγχο.

Όλα τα προαναφερθέντα δεν εφαρμόζονται όταν ο έλεγχος διενεργείται μετά από εισαγγελική παραγγελία καθότι το αποδεικτικό υλικό του ελέγχου αποστέλλεται στην εισαγγελική αρχή που παρήγγειλε τη διενέργειά του. Η Υπηρεσία που έχει διενεργήσει τον έλεγχο υποχρεούται να έχει στο φάκελο του ελέγχου αντίγραφο της έκθεσης, καθώς και αντίγραφα των εγγράφων που έχει εκδώσει η ίδια.

3.4 Διαδικασίες μετά το πέρας του ελέγχου

3.4.1 Κοινοποίηση της έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου

Αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία του ελέγχου και συνταχθεί η έκθεση αποτελεσμάτων από την ΕΟ, στην συνέχεια ελέγχεται για την πληρότητά της από τα αρμόδια όργανα, θεωρείται και γνωστοποιείται στον ελεγχόμενο φορέα, καθώς και στα πρόσωπα κατά των οποίων προτείνεται αναζήτηση των αχρεωστήτως ή παρανόμως καταβληθέντων ποσών ή τα οποία τυχόν φέρουν πειθαρχική ή ποινική ευθύνη, εντός προθεσμίας ενός (1) μηνός από την υποβολή της, η οποία μπορεί να παραταθεί με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της ΓΔΔΕ. (ν. 3492/2006, άρ. 17, παρ. 3, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4583/2018, άρ. 96, παρ. 2)

Οι ελεγχόμενοι φορείς, καθώς και τα ανωτέρω πρόσωπα, έχουν δικαίωμα να υποβάλουν εγγράφως αντιρρήσεις κατά της έκθεσης, εντός προθεσμίας ενός (1) μηνός από την παραλαβή αυτής, οι οποίες εξετάζονται από την Επιτροπή Συντονισμού Ελέγχων (Ε.Σ.ΕΛ.), ύστερα από σχετική εισήγηση των Δημοσιονομικών Ελεγκτών.

Σε περίπτωση μη υποβολής αντιρρήσεων, η οργανική μονάδα που έχει διενεργήσει τον έλεγχο ενημερώνει τον ελεγχόμενο φορέα ότι η έκθεση ελέγχου καθίσταται οριστική και τον καλεί να υλοποιήσει τις συστάσεις, ενημερώνοντας ταυτόχρονα τη ΔΣΜΕΚ και τη ΔΠΣΕ.

Επιπλέον, τα αρμόδια όργανα της ΓΔΔΕ επιβάλλουν τους ενδεχόμενους καταλογισμούς και δημοσιονομικές διορθώσεις. Αν από τον έλεγχο προκύψει δόλος ή βαριά αμέλεια σε βάρος προσώπων, η υπόθεση παραπέμπεται στον αρμόδιο εισαγγελέα για τα περαιτέρω (ν. 3492/2006, άρ. 16, παρ. 2).

3.4.2 Εξέταση αντιρρήσεων των φορέων.

Εάν υποβληθούν αντιρρήσεις, αυτές μαζί με α) την έκθεση ελέγχου, β) την τεκμηριωμένη εισήγηση επί των αντιρρήσεων του δημοσιονομικού ελεγκτή ή της ελεγκτικής ομάδας που συνέταξε την έκθεση και γ) όλα τα σχετικά έγγραφα, εξετάζονται, με εισήγηση του προϊσταμένου της ΔΥΕΕ που διενεργεί τον έλεγχο (προϊσταμένου Τμήματος ή Διεύθυνσης ανάλογα με την οργανωτική δομή της ΔΥΕΕ),

από την ΕΣΕΛ, η οποία, αφού ακούσει το δημοσιονομικό ελεγκτή ή την ελεγκτική ομάδα που συντάξε την έκθεση, αποφασίζει για την αποδοχή ή μη των αντιρρήσεων.

Μετά την εξέταση των αντιρρήσεων, σε περίπτωση που έχουν επέλθει μεταβολές, συντάσσεται οριστική έκθεση από την αρμόδια ελεγκτική ομάδα, στην οποία ενσωματώνεται η απόφαση της ΕΣΕΛ.

Μετά την οριστικοποίηση της έκθεσης, η ΔΥΕΕ που διενήργησε τον έλεγχο αποστέλλει με διαβιβαστικό (συστημένο και με απόδειξη παραλαβής) αντίγραφα της οριστικής έκθεσης στον ελεγχόμενο φορέα, στους εποπτεύοντες φορείς, καθώς και αποσπάσματα στα πρόσωπα κατά των οποίων προτείνεται αναζήτηση των αχρεωστήτως ή παρανόμως καταβληθέντων ποσών ή τα οποία τυχόν φέρουν πειθαρχική ή ποινική ευθύνη, στα οποία είχε κοινοποιηθεί η προσωρινή έκθεση (ή απόσπασμα), προς ενημέρωση και υλοποίηση των απομεινασών συστάσεων. Επίσης, αποστέλλει από ένα αντίγραφο της οριστικής έκθεσης στη ΔΠΣΕ και στη ΔΣΜΕΚ.

Σε περίπτωση που δεν έχει επέλθει κάποια μεταβολή σε σχέση με την αρχική έκθεση, όπως και στην περίπτωση που δεν έχουν υποβληθεί αντιρρήσεις, η αρμόδια Δ.Υ.Ε.Ε. ενημερώνει εγγράφως τον ελεγχόμενο φορέα και τα λοιπά εμπλεκόμενα πρόσωπα για την οριστικοποίηση της έκθεσης και για την υποχρέωσή τους να συμμορφωθούν με τις συστάσεις αυτής.

3.4.3 Παρακολούθηση της συμμόρφωσης των φορέων

Στο στάδιο αυτό και αμέσως μετά την οριστικοποίηση της έκθεσης παρακολουθούνται από την αρμόδια για τον έλεγχο ΔΥΕΕ οι ελεγχόμενοι φορείς, ανά έλεγχο, σε σχέση με τα μέτρα που λαμβάνουν προκειμένου να συμμορφωθούν στις συστάσεις που τους απευθύνονται.

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

- Την καταλληλότητά τους σε σχέση με τις συστάσεις που αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου. Δηλαδή, αν τα μέτρα που ελήφθησαν είναι συμβατά με το σκοπό της κάθε σύστασης.

- Την επάρκεια της συμμόρφωσης, δηλαδή αν οι φορείς έλαβαν τα μέτρα για όλη την έκταση των προβλημάτων.
- Την έγκαιρη λήψη τους σε σχέση τις προθεσμίες συμμόρφωσης που αναφέρονται στις εκθέσεις.

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

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

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

Η ΔΣΜΕΚ, με μέριμνα του Τμήματος Α', εισηγείται στην ΕΣΕΛ αναφορικά με τη λήψη πρόσθετων μέτρων. Η ΕΣΕΛ αποφασίζει προκειμένου να εισηγηθεί προς τα αρμόδια όργανα τη λήψη πρόσθετων μέτρων (ν. 3492/2006, άρ. 10, παρ. 2, περ. η', π.δ. 142/2017, άρ. 53, παρ. 3, περ. α', υποπερ. γγ').

Να σημειωθεί ότι το σύνολο των διαδικασιών που αναφέρθηκαν παραπάνω δεν εφαρμόζονται όταν ο έλεγχος διενεργείται μετά από εισαγγελική παραγγελία.

3.5 Ετήσια Έκθεση Ελέγχου και παροχή διασφάλισης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν. 3492/2006 και του Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων όπως ισχύει, η ΓΔΔΕ συντάσσει Ετήσια Έκθεση Ελέγχου, που περιλαμβάνει:

- α) τα συμπεράσματα των διενεργηθέντων ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων και
- β) την αξιολόγηση της συμμόρφωσης των ελεγχθέντων φορέων στις διατυπωθείσες συστάσεις των ελέγχων της ΓΔΔΕ προηγούμενων ελεγκτικών περιόδων.

Για τις ανάγκες σύνταξης της Ετήσιας Έκθεσης Ελέγχου, η ΔΣΜΕΚ (Τμήμα Α΄) συγκεντρώνει, έως την 30-6 κάθε έτους τις οριστικές εκθέσεις όλων των ελέγχων της ΓΔΔΕ που διενεργήθηκαν στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου καθώς και σε κατηγορίες δαπανών των φορέων.

Στη συνέχεια, η ΔΣΜΕΚ (Τμήμα Α΄) συντάσσει και η ΕΣΕΛ εγκρίνει την Ετήσια Έκθεση Ελέγχου. Για την έκθεση αυτή:

1. αξιολογούνται τα αποτελέσματα των προγραμματισμένων ελέγχων της ελεγκτικής περιόδου,
2. λαμβάνονται υπόψη τα οικονομικά στοιχεία των ελέγχων σε κατηγορίες δαπανών της ίδιας περιόδου,
3. αξιολογούνται τα διαπιστωθέντα σφάλματα και προσδιορίζονται οι περιοχές κινδύνου,
4. αξιολογούνται τα αποτελέσματα των έκτακτων και ειδικών ελέγχων της περιόδου αναφοράς,
5. λαμβάνονται υπόψη οι διενεργηθείσες από τη ΓΔΔΕ αναφορές παρακολούθησης των αποτελεσμάτων ελέγχων ως προς τη συμμόρφωση των ελεγχθέντων φορέων, την υλοποίηση των εκδοθεισών από τα όργανα της ΓΔΔΕ αποφάσεων καταλογισμών και δημοσιονομικών διορθώσεων, και την υλοποίηση τυχόν λοιπών ληφθέντων από τη ΓΔΔΕ μέτρων όπως εισηγήσεις προς Υπουργούς αναφορικά με τα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου,
6. αξιολογείται η υλοποίηση του προγραμματισμού των ελέγχων της ελεγκτικής περιόδου με αιτιολόγηση των τυχόν αποκλίσεων.

Η ετήσια έκθεση αποτελεί τη βάση για την παροχή επαρκούς διαβεβαίωσης προς τον Υπουργό Οικονομικών ή για τη διατύπωση επιφυλάξεων για το σύνολο ή για μέρος του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου των δημοσιονομικών του Κράτους.

Γενικά, η διατύπωση συμπερασμάτων ή γνώμης επί συγκεκριμένου ζητήματος διακρίνεται σε:

1. Παροχή εύλογης διασφάλισης (έλεγχος): βάσει αυτής, λαμβάνεται μέριμνα για μείωση του κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο ώστε να αποκομίζεται εύλογη βεβαιότητα, επί της οποίας να μπορεί να θεμελιώνεται θετικώς διατυπωμένο συμπέρασμα ή θετικώς διατυπωμένα συμπεράσματα και, κατά περίπτωση, γνώμη διαμορφούμενη βάσει των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόστηκαν (π.χ. «οι λογαριασμοί παρέχουν / δεν παρέχουν ακριβοδίκαιη εικόνα [...]»).

2. Παροχή περιορισμένης διασφάλισης (επισκόπηση): εφαρμόζονται διαδικασίες περισσότερο περιορισμένες σε σχέση με αυτές που απαιτεί ένας έλεγχος, αποκομίζοντας κατ' αυτό τον τρόπο περιορισμένη ή μέτρια βεβαιότητα, επί της οποίας βασιζόμενη η ελεγκτική αρχή να καταλήγει σε αρνητικώς διατυπωμένο συμπέρασμα («στην αντίληψή μας δεν υπέπεσε τίποτα το οποίο να υποδηλώνει ότι [...]»).

Η εν λόγω Έκθεση, κατόπιν έγκρισης από το αρμόδιο συλλογικό όργανο της Επιτροπής Συντονισμού Ελέγχων (Ε.Σ.ΕΛ.), υποβάλλεται στον Υπουργό Οικονομικών και συνοδεύει τον Προϋπολογισμό. Περίληψη της έκθεσης δημοσιοποιείται με καταχώρηση στον ιστότοπο της ΓΔΔΕ.

3.6 Διασφάλιση της ποιότητας των ελέγχων

Η διασφάλιση της ποιότητας των ελέγχων και όλης της μεθοδολογίας που αναλύσαμε παραπάνω, επιτυγχάνεται μέσω:

- α) της περιγραφής συγκεκριμένων διαδικασιών για όλες τις ελεγκτικές εργασίες, με σκοπό την τήρηση των ισχυουσών διατάξεων και των ελεγκτικών προτύπων
- β) της ομοιόμορφης εκτέλεσης των εργασιών από όλους τους υπαλλήλους της ΓΔΔΕ
- γ) της τυποποίησης όλων των βασικών εγγράφων
- δ) του καθορισμού συγκεκριμένων χρόνων ολοκλήρωσης για κάθε ελεγκτική εργασία
- ε) της ανάπτυξης και της χρήσης βάσης δεδομένων στη ΓΔΔΕ
- στ) της τήρησης αρχείου με συγκεκριμένο περιεχόμενο και δομή για όλους τους ελέγχους
- ζ) της εφαρμογής κώδικα δεοντολογίας των δημοσιονομικών ελεγκτών

η) της τακτικής προσαρμογής του Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών και της βάσης δεδομένων της Γ.Δ.Δ.Ε σύμφωνα με τα προβλήματα ή τις αδυναμίες που έχουν εντοπιστεί από τη διενέργεια των ελεγκτικών της εργασιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Οι έλεγχοι απόδοσης

4.1 Η έννοια του ελέγχου απόδοσης

Σύμφωνα με το διεθνές πρότυπο ISSAI 300 του Διεθνούς Οργανισμού Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI) που καθορίζει το πλαίσιο των ελέγχων απόδοσης ή επίδοσης (ο αγγλικός όρος performance audit αποδίδεται στα ελληνικά αδιακρίτως και με τους δύο τρόπους) και καταγράφει τις γενικές αρχές που πρέπει να ακολουθούν οι ελεγκτικοί οργανισμοί και οι ελεγκτές, έλεγχος απόδοσης είναι: “ η ανεξάρτητη, αντικειμενική και αξιόπιστη εξέταση του κατά πόσο οι κυβερνητικές δομές, συστήματα, επιχειρησιακές ενέργειες, προγράμματα, δραστηριότητες ή οργανώσεις λειτουργούν σύμφωνα με τις αρχές της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας και κατά πόσο υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης”.

Οι τρεις αυτές αρχές της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας (ή αλλιώς τα τρία e από τους αγγλικούς όρους economy, efficiency, effectiveness) συνθέτουν ουσιαστικά την θεμελιώδη αρχή της “χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης” (sound financial management) και καθορίζονται ως εξής:

- 1) Η αρχή της **ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ** ορίζει ότι τα μέσα που χρησιμοποιούνται από την ελεγχόμενη μονάδα για την υλοποίηση των δραστηριοτήτων του καθίστανται εγκαίρως διαθέσιμα, στην ενδεδειγμένη ποσότητα και ποιότητα και στην καλύτερη τιμή.

Ο έλεγχος της οικονομικότητας μπορεί να δώσει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως: εάν τα μέσα που επιλέγονται ή ο εξοπλισμός που αποκτήθηκε, δηλαδή οι εισροές, αντιπροσωπεύουν την πιο οικονομική χρήση των δημόσιων πόρων, εάν χρησιμοποιήθηκαν οικονομικά οι ανθρώπινοι, χρηματοοικονομικοί ή υλικοί πόροι, εάν η διαχείριση πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ορθές διοικητικές αρχές και τις πολιτικές καλής διαχείρισης. Ο έλεγχος

οικονομικότητας μπορεί να φαίνεται εύκολος αλλά στην πράξη, η τεκμηρίωση των ευρημάτων του είναι ιδιαίτερα δυσχερής.

Στόχος του ελέγχου της οικονομίας είναι να διαπιστωθεί κατά πόσον, για την επίτευξη των συγκεκριμένων στόχων, έχουν επιλεγεί οι καταλληλότερες και λιγότερο δαπανηρές εισροές.

Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού εξετάζονται ζητήματα όπως:

- κατά πόσον η ελεγχόμενη μονάδα εξασφαλίζει τους κατάλληλους πόρους ως προς το είδος, την ποιότητα και την ποσότητα, με το χαμηλότερο δυνατό κόστος·
- κατά πόσον η ελεγχόμενη μονάδα διαχειρίζεται τους πόρους της με γνώμονα την ελαχιστοποίηση των συνολικών δαπανών·
- κατά πόσον η παρέμβαση θα μπορούσε να είχε σχεδιαστεί ή υλοποιηθεί με άλλο τρόπο, που θα συνεπαγόταν χαμηλότερο κόστος.

2) η αρχή της **ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ** αφορά τη βέλτιστη σχέση μεταξύ χρησιμοποιηθέντων πόρων και επιτευχθέντων αποτελεσμάτων.

Η έννοια αυτή σχετίζεται άμεσα με αυτή της οικονομικότητας, διότι και εδώ το ζητούμενο είναι η χρήση των διατιθέμενων πόρων με τον πλέον ενδεδειγμένο τρόπο.

Στόχος του ελέγχου της αποδοτικότητας είναι να εκτιμηθεί κατά πόσον η σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων πόρων και των παραγόμενων εκροών ή αποτελεσμάτων είναι η καλύτερη δυνατή. Η αποδοτικότητα σχετίζεται στενά με την έννοια της «παραγωγικότητας» και το βασικό ερώτημα είναι αν οι εκροές ή τα αποτελέσματα είναι τα καλύτερα από άποψη ποσότητας, ποιότητας και χρόνου, λαμβανομένων υπόψη των διαθέσιμων πόρων.

Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού εξετάζονται ζητήματα όπως:

- κατά πόσον η παραγωγή των εκροών ή των αποτελεσμάτων εξασφαλίζει τη βέλτιστη σχέση κόστους-οφέλους·

- κατά πόσον υπάρχουν σημεία συμφόρησης που θα μπορούσαν να είχαν αποφευχθεί ή αλληλεπικαλύψεις που είναι περιττές.

3) η αρχή της **ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ** αφορά την υλοποίηση των ορισθέντων ειδικών στόχων και την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων.

Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας επικεντρώνεται στα εξής:

1. στην εκροή (προϊόντα ή υπηρεσίες που προκύπτουν από τη διεκπεραίωση του έργου του δημόσιου οργανισμού),
2. στον τρόπο επίτευξης της εκροής,
3. στα αποτελέσματα,
4. στον αντίκτυπο (impact), δηλαδή στις επιπτώσεις και συνέπειες (θετικές ή αρνητικές συνέπειες, έμμεσα και άμεσα, που έχει η λειτουργία του οργανισμού, τόσο εντός του φορέα όσο και για τον πολίτη).

Ως εκ τούτου, στόχος του ελέγχου της αποτελεσματικότητας είναι να μετρηθεί ο βαθμός στον οποίο έχουν επιτευχθεί τα διάφορα είδη στόχων όπως:

α) οι επιχειρησιακοί στόχοι όπου με τον έλεγχο εκτιμάται ο βαθμός στον οποίο έχουν παραχθεί οι επιδιωκόμενες εκροές.

β) οι άμεσοι στόχοι όπου με τον έλεγχο εκτιμάται κατά πόσον η παρέμβαση απέφερε σαφή και θετικά αποτελέσματα για τους άμεσους αποδέκτες μετά το πέρας της συμμετοχής τους.

γ) ενδιάμεσοι και συνολικοί στόχοι όπου η εξέταση υπερβαίνει τα όρια της ελεγχόμενης μονάδας και αποσκοπεί στη μέτρηση του αντικτύπου της δημόσιας παρέμβασης.

Στον έλεγχο επίδοσης λοιπόν, οι βασικές ερωτήσεις που θα πρέπει να απαντηθούν είναι δύο:

- Τα πράγματα γίνονται με τον σωστό τρόπο;

- Γίνονται τα σωστά πράγματα;

Το πρώτο ερώτημα αφορά κυρίως τις αρχές της οικονομικότητας και της αποδοτικότητας και ασχολείται με το κατά πόσο οι αποφάσεις της δημόσιας πολιτικής εκτελούνται σωστά. Αυτή η ερώτηση συνδέεται συνήθως με μια κανονιστική προοπτική, δηλαδή ελέγχεται η τήρηση των κανόνων αλλά και κατά πόσο οι δραστηριότητες που εκτελούνται, θεωρούνται οι καταλληλότερες. Το δεύτερο ερώτημα διευρύνει κατά πολύ το πεδίο ελέγχου και αφορά στις υιοθετηθείσες πολιτικές και εάν αυτές έχουν υλοποιηθεί κατάλληλα ή έχουν χρησιμοποιηθεί επαρκή μέσα. Το ερώτημα αυτό αναφέρεται στην αποτελεσματικότητα ή τον αντίκτυπο στην κοινωνία.

Ο έλεγχος απόδοσης είναι επίσης ιδιαίτερα ελκυστικός για τον ελεγκτή . Ο έλεγχος απόδοσης από τη φύση του είναι περισσότερο τέχνη παρά επιστήμη, διότι στην πραγματικότητα αποτελεί μια έρευνα κοινωνικού περιεχομένου. Για το συμμετέχοντα σε αυτόν είναι μια συνεχής διαδικασία εκμάθησης, που απαιτεί ανάληψη πρωτοβουλιών. Από την άλλη πλευρά, αν και κατά τον έλεγχο απόδοσης δεν ασκείται κριτική στις κυβερνητικές επιλογές, δεν ελέγχεται δηλαδή η σκοπιμότητα, ο έλεγχος αυτός δεν είναι δημοφιλής στους κυβερνώντες καθώς η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας ισοδυναμεί με την εξέταση του εάν οι στόχοι της συγκεκριμένης πολιτικής επιτεύχθηκαν. Η οικονομικότητα και η αποδοτικότητα επίσης εξαρτώνται από την ύπαρξη σαφών και συνεπών στόχων. Εάν οι στόχοι μιας πολιτικής είναι ασαφείς, αντίθετοι με την πολιτική την ίδια ή απροσδιόριστοι τότε, ο έλεγχος απόδοσης σίγουρα θα το αναδείξει και οι πολιτικά υπεύθυνοι δύσκολα θα αποδεχθούν μια τέτοια κριτική.(Μαυρομάτη, 2005)

Ορισμένα μέλη της επιχειρηματικής κοινότητας και ορισμένοι ακαδημαϊκοί θεωρούν ότι οι έλεγχοι απόδοσης είναι το μέλλον του ελέγχου. Αντί για τον παραδοσιακό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, τα επόμενα χρόνια οι ελεγκτές ενδέχεται να πρέπει να σχολιάζουν τις επιδόσεις της διοίκησης καθώς και τους υπό εξέταση λογαριασμούς, κατά τη διεξαγωγή των ελέγχων τους .Ο έλεγχος απόδοσης δηλαδή μπορεί να αποκτήσει εξίσου σημαντική θέση με αυτή που κατέχει σήμερα ο έλεγχος οικονομικών καταστάσεων. (O'Leary, 1996)

Ο σκοπός του ελέγχου απόδοσης είναι να συμβάλει στη μάθηση και τη βελτίωση. Οι εκθέσεις προορίζονται να βοηθήσουν την κυβερνητική διοίκηση. Με βάση τις εκτιμήσεις στις εκθέσεις, οι ελεγχόμενοι δημόσιοι υπάλληλοι αναμένεται να κάνουν αλλαγές και να βελτιωθούν. Ταυτόχρονα, ο έλεγχος απόδοσης είναι ένα εργαλείο που έχει σχεδιαστεί για να θέτει υπεύθυνα τα υπουργεία και την κυβερνητική διοίκηση για τις κρατικές δαπάνες και για τα αποτελέσματα. (Reichborn- Kjennerud, 2013)

4.2 Δείκτες μέτρησης απόδοσης

Η τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης εξασφαλίζεται μέσω της παρακολούθησης των λεγόμενων δεικτών απόδοσης (KeyPerformanceIndicators - KPIs) ,ώστε να εκτιμώνται τα επιτευχθέντα αποτελέσματα.

Ένας KPI κατά τους Γεωργίου και Μπούσιο(2021) : “είναι μια μετρήσιμη αξία που χρησιμοποιείται για να αξιολογηθεί, μέσω της σύγκρισης, το πόσο αποτελεσματικά και αποδοτικά ένας οργανισμός (ή μέρος - τμήμα του) επιτυγχάνει του βασικούς του στόχους.”

Η ορθή στοχοθέτηση και παρακολούθηση της προόδου σε έναν οργανισμό είναι πολύ σημαντική. Η λήψη μιας αποτελεσματικής στρατηγικής από τη διοίκηση που θα οδηγήσει στην επίτευξη των στόχων εξαρτάται άμεσα από τον καθορισμό και εφαρμογή των κατάλληλων KPIs.

Για να υπάρξει τεκμηριωμένη και αξιόπιστη ελεγκτική γνώμη, όσον αφορά την αξιολόγηση του αποτελέσματος, η ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να επικεντρωθεί σε δείκτες απόδοσης, οι οποίοι θα είναι έξυπνοι (**SMART**):

- **S (Specific):** Συγκεκριμένοι, δηλαδή πρέπει να υπάρχει σαφήνεια στη διατύπωσή τους και στον προσανατολισμό τους προς συγκεκριμένους κάθε φορά στόχους.
- **M (Measurable):** Μετρήσιμοι, δηλαδή να είναι δυνατή η ποσοτική έκφρασή τους.
- **A (Attainable):** Εφικτοί, δηλαδή οι στόχοι στους οποίους αναφέρεται να είναι λογικοί και εφικτοί.
- **R (RealisticorRelevant):** Ρεαλιστικοί, δηλαδή να σχετίζεται με την επιτυχία του οργανισμού και να αντικατοπτρίζουν τους πραγματικούς του στόχους.

- **T (Time-Based):** Χρονικά οριοθετημένοι, δηλαδή να είναι δυνατή η μέτρησή τους σε καθορισμένο χρονικό διάστημα.



Εικόνα 2: Δείκτες μέτρησης απόδοσης

Πηγή: Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ), 2021, «Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης»

Οι δείκτες απόδοσης μπορεί να είναι τόσο ποσοτικοί όσο και ποιοτικοί:

α) **Ποσοτικοί KPIs** είναι όσοι χρησιμοποιούν συγκεκριμένα αριθμητικά δεδομένα τα οποία συγκρίνονται με τον εκάστοτε στόχο ο οποίος είναι επίσης εκπεφρασμένος με αριθμητικά δεδομένα.

β) **Ποιοτικοί KPIs** είναι όσοι βασίζονται ή επηρεάζονται από την ανθρώπινη κρίση, προτιμήσεις ή γνώμες.

Σε κάθε περίπτωση ο χρησιμοποιούμενος δείκτης , θα πρέπει να αναπτυχθεί με τρόπο **μετρήσιμο**. Επίσης βασικό στοιχείο για την τελική επιλογή και χρήση δεικτών ως KPIs στην πράξη είναι και η σχέση του κόστους που συνεπάγεται η χρήση τους ,με την χρησιμότητα της πληροφορίας που μπορεί να εξαχθεί από αυτούς . (Γεωργίου & Μπούσιος, 2021)

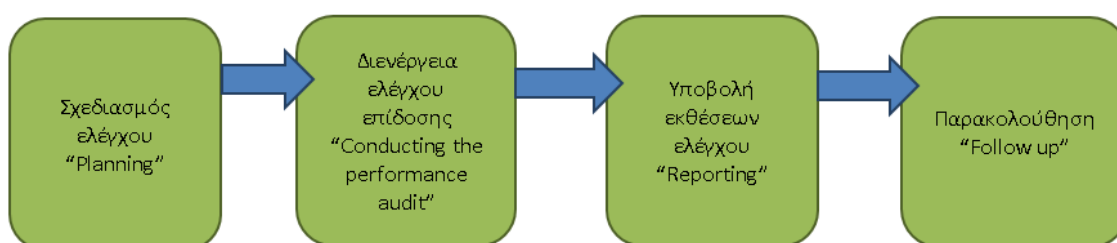
4.3 Η μεθοδολογία εκτέλεσης των ελέγχων απόδοσης

Στους ελέγχους απόδοσης επειδή το πεδίο ελέγχου είναι πιο διευρυμένο, λιγότερο οριοθετημένο και καθορίζεται κάθε φορά από τον στόχο του ελέγχου, οι ελεγκτές έχουν σημαντικό βαθμό διακριτικής ευχέρειας ως προς τον τρόπο που θα διενεργήσουν τον έλεγχο. Πολλές φορές μάλιστα πρέπει να καθορίσουν οι ίδιοι οι ελεγκτές τα κριτήρια βάσει των οποίων θα διενεργήσουν τον έλεγχο. (Γεωργίου & Μπούσιος, 2021)

Οι ελεγκτές πρέπει να επιλέγουν θέματα ελέγχου που είναι σημαντικά, εφικτά ως προς τη διενέργειά τους και να αντικατοπτρίζουν την εντολή του ελέγχου. Ο έλεγχος πρέπει να οδηγεί σε σημαντικά οφέλη για τη δημόσια χρηματοδότηση και τη διοίκηση, την ελεγχόμενη οντότητα ή το ευρύ κοινό.

Η διαδικασία του ελέγχου περιλαμβάνει 4 φάσεις.

1. Τον σχεδιασμό ελέγχου (planning),
2. Τη διενέργεια ελέγχου επίδοσης (conducting the performance audit),
3. Την υποβολή εκθέσεων ελέγχου (reporting),
4. Την παρακολούθηση των συστάσεων της αρχικής έκθεσης (followup).



Εικόνα 3 :Φάσεις διαδικασίας ελέγχου

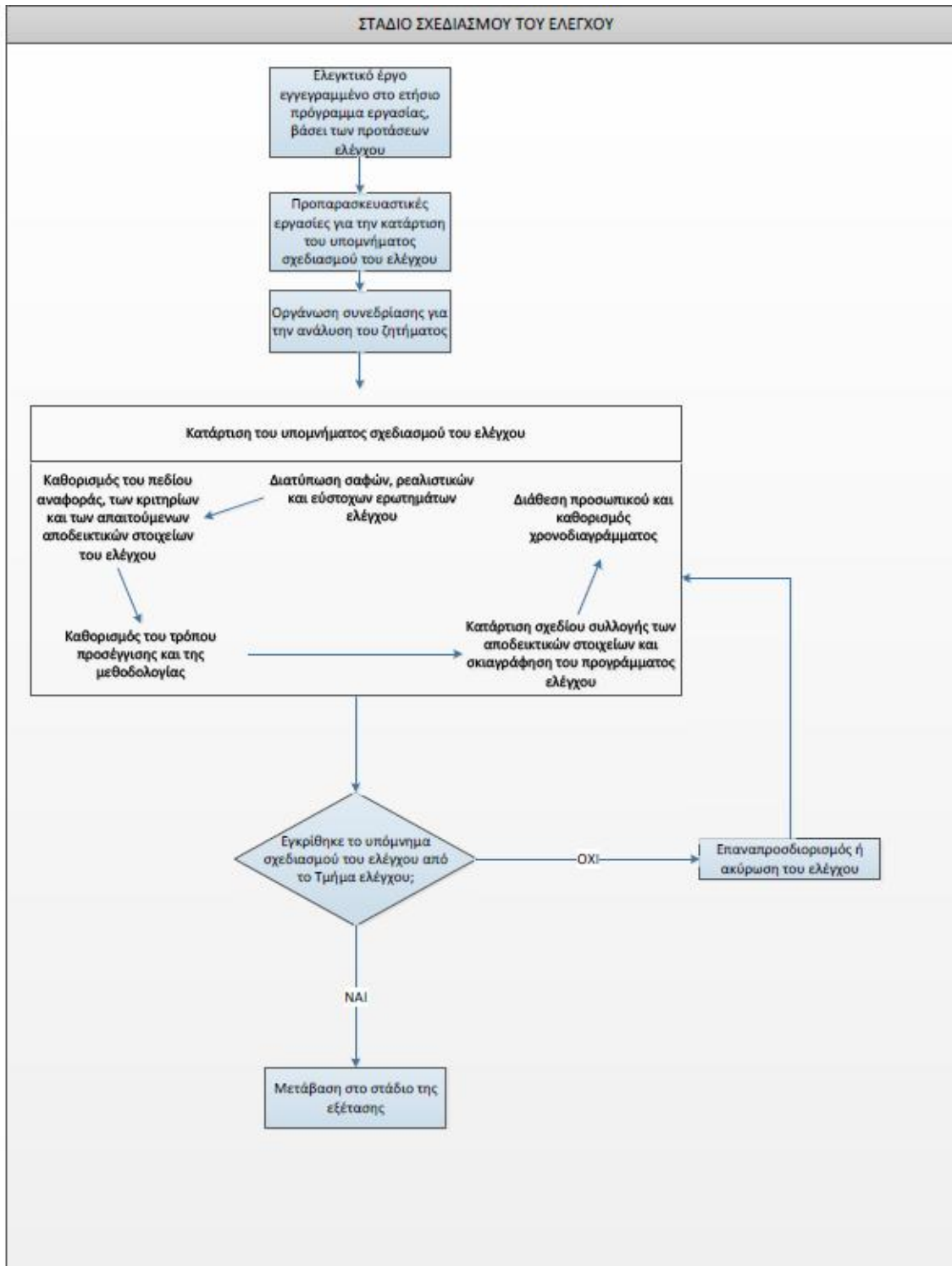
Πηγή: Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ), 2021, «Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης»

4.3.1 Το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου

Ο ορθός σχεδιασμός του ελέγχου απόδοσης είναι πολύ σημαντικός διότι συμβάλλει στο να αποφασιστεί κατά πόσον αξίζει να διενεργηθεί ο έλεγχος και αν είναι εφικτός,

να καθοριστούν σαφείς και εύλογοι στόχοι, να προσδιοριστεί μια ρεαλιστική και ορθώς τεκμηριωμένη προσέγγιση ελέγχου και να προβλεφθούν οι αναγκαίοι πόροι. Εάν ο έλεγχος δεν σχεδιαστεί σωστά, υπάρχει κίνδυνος το ελεγκτικό έργο να αποβεί μη αποδοτικό ή μη αποτελεσματικό.

Στο διάγραμμα που ακολουθεί απεικονίζεται το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου.



Εικόνα 4: Το στάδιο σχεδιασμού του ελέγχου απόδοσης

Πηγή : Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων»

Σκοπός του σχεδιασμού του ελέγχου είναι οι Υπηρεσίες Ελέγχων των δημοσίων φορέων να αναπτύσσουν “προτάσεις ελέγχου” για κάθε θέμα που προκύπτει από την ανάλυση στρατηγικού σχεδιασμού του φορέα και το οποίο κατατάσσεται ως προτεραιότητα. Αυτές οι προτάσεις περιέχουν τις σχετικές απαραίτητες πληροφορίες, προκειμένου να αποφασιστεί εάν ο έλεγχος πρέπει να εξεταστεί για να συμπεριληφθεί ή όχι στο ετήσιο πρόγραμμα ελεγκτικών εργασιών του φορέα.

Είναι απαραίτητες όμως και κάποιες “προκαταρκτικές εργασίες” που θα αναπτύξουν και θα συμπληρώσουν τις παραπάνω πληροφορίες που δίνουν οι προτάσεις ελέγχου και οι οποίες μπορεί να οδηγήσουν σε επανεκτίμηση της διαπίστωσης αναφορικά με το εάν θα διενεργηθεί ο έλεγχος όπως έχει ήδη προγραμματιστεί στο ετήσιο πρόγραμμα ελεγκτικών εργασιών.

Οι προπαρασκευαστικές αυτές εργασίες αποτελούν και την βάση για την κατάρτιση του λεγόμενου Υπομνήματος Σχεδιασμού του Ελέγχου (ΥΣΕ) το οποίο εγκρίνεται από το Τμήμα Ελέγχου, καθορίζει το πεδίο αναφοράς του ελέγχου, τον στόχο ή τους στόχους και τη μεθοδολογία του, τους πόρους που θα χρησιμοποιηθούν και τα σημαντικότερα ορόσημα που πρέπει να επιτευχθούν στο πλαίσιο του προβλεπόμενου ελέγχου.

4.3.1.1. Εκτέλεση των προκαταρκτικών εργασιών

Προκειμένου να αποφασιστεί κατά πόσο ο έλεγχος είναι ρεαλιστικός, εφικτός και χρήσιμος, οι ελεγκτές πρέπει να αποκτήσουν επικαιροποιημένες γνώσεις σχετικά με τον συγκεκριμένο τομέα του ελέγχου.

Σε αυτό το στάδιο, δεν πρέπει να διενεργούνται ελεγκτικές διεργασίες, αλλά να δίνεται έμφαση στην εξέταση της διαθεσιμότητας των πληροφοριακών στοιχείων και της εφαρμοστικότητας των μεθόδων.

Τα βήματα που ακολουθούνται για την απόκτηση επικαιροποιημένων γνώσεων σχετικά με τον υπό έλεγχο φορέα είναι τα εξής:

Βήμα 1 : Προσδιορισμός των στόχων του φορέα

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

Βήμα 3 : Προσδιορισμός των αρμοδιοτήτων των λειτουργιών του φορέα

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

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

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

Επίσης γίνεται μία σύντομη περιγραφή του ελέγχου κατά την οποία ακολουθούνται τα εξής 3 βήματα:

Βήμα 1: Εξέταση προηγούμενων ελέγχων και αξιολογήσεων

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

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

Προκειμένου να διασφαλιστεί μια αποδοτική διαδικασία σχεδιασμού του προτεινόμενου ελέγχου, θα πρέπει να ενθαρρυνθεί η άτυπη διαβούλευση στην Υπηρεσία Ελέγχων σχετικά με τις προκαταρκτικές εργασίες.

Οι προπαρασκευαστικές εργασίες πρέπει να περιορίζονται στις απολύτως αναγκαίες δραστηριότητες για να διαπιστωθεί τι θα ερευνηθεί, προκειμένου να σχεδιαστεί ένας ρεαλιστικός, εφικτός και χρήσιμος έλεγχος, καθώς και να καταρτιστεί το Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου (ΥΣΕ).

4.3.1.2. Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου (ΥΣΕ)

Ο λεπτομερής προγραμματισμός του ελέγχου παρατίθεται στο Υπόμνημα Σχεδιασμού Ελέγχου (ΥΣΕ). Το ΥΣΕ περιλαμβάνει σχέδιο συλλογής των αποδεικτικών στοιχείων και κάνει σκιαγράφηση του προγράμματος ελέγχου, προσδιορίζει δηλαδή με σαφή και συνοπτικό τρόπο τις εργασίες ελέγχου που πρέπει να διενεργηθούν, τους

απαιτούμενους ελεγκτικούς πόρους, τα χρονοδιαγράμματα και τον αναμενόμενο αντίκτυπο του ελέγχου.

Τα ζητήματα που εξετάζονται κατά τον λεπτομερή σχεδιασμό του ελέγχου και τα αποτελέσματα που εξάγονται, καταγράφονται στο ΥΣΕ και είναι τα εξής:

Βήμα 1. Συλλογή και ανάλυση πληροφόρησης σχετικά με την ελεγχόμενη περιοχή

Οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν αυτή την πληροφόρηση προκειμένου να προσδιορίσουν και να τροποποιήσουν το πεδίο εφαρμογής ενός ελέγχου. Επίσης, μια αξιολόγηση των πληροφοριών ενός προγράμματος / λειτουργίας μπορεί να οδηγήσει στην ανάγκη τροποποίησης των προβλεπόμενων ημερομηνιών ολοκλήρωσης του ελέγχου, του επιπέδου ή του τύπου των δοκιμών (testing) ή των σχεδιασμών διαχείρισης του προσωπικού.

Βήμα 2. Προσδιορισμός ερωτημάτων ελέγχου

Το επίκεντρο των ερωτημάτων ελέγχου μπορεί να είναι είτε η εξέταση του ελέγχου συστημάτων ή η άμεση εξέταση της απόδοσης ή ο συνδυασμός αυτών.

Το κεντρικό ερώτημα ελέγχου μπορεί να χωριστεί σε δευτερεύουσες ερωτήσεις, οι οποίες, με τη σειρά τους διαχωρίζονται σε τρίτου βαθμού ερωτήσεις. Συνήθως, υπάρχουν τέσσερα τέτοια επίπεδα, από την κύρια ερώτηση ελέγχου (Επίπεδο 1) έως τις λεπτομερείς ερωτήσεις που απαντώνται διενεργώντας συγκεκριμένες διαδικασίες ελέγχου (Επίπεδο 4). Το τέταρτο επίπεδο αποτελεί τη βάση για τις πηγές αποδεικτικών στοιχείων. Επισημαίνεται ότι τα υποερωτήματα σε κάθε επίπεδο πρέπει να είναι διαφορετικά το ένα από το άλλο (αμοιβαία αποκλειόμενα), αλλά να καλύπτουν μαζί τις κύριες πτυχές της ερώτησης (συλλογικά εξαντλητικά) του άμεσα υψηλότερου επιπέδου ερωτήσεων.

Η ανάλυση κάθε ερώτησης ελέγχου σχηματίζει μια πυραμίδα που βοηθά στην καθιέρωση ενός λογικά προσδιορισμένου προτύπου που διασφαλίζει την εξέταση σε όλες τις πτυχές των υπό εξέταση ερωτημάτων ή υποερωτημάτων.

Βήμα 3. Προσδιορισμός του πεδίου εφαρμογής του ελέγχου

Το πεδίο εφαρμογής καθορίζει τα όρια του ελέγχου και συνδέεται άμεσα με τα ερωτήματα ελέγχου. Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές πρέπει να ορίσουν:

ΤΙ: περιγράφει τα προγράμματα, τις δραστηριότητες και τις δράσεις που θα ελεγχθούν.

ΠΟΙΟΣ: οι υπηρεσίες του φορέα που καλύπτονται από τον έλεγχο.

ΠΟΥ: το γεωγραφικό πεδίο εφαρμογής του ελέγχου.

ΠΟΤΕ: το χρονικό διάστημα που θα καλυφθεί από τον έλεγχο.

Βήμα 4. Ανάπτυξη των κριτηρίων ελέγχου που θα χρησιμοποιηθούν

Τα κριτήρια ελέγχου είναι πρότυπα βάσει των οποίων συγκρίνεται ή αξιολογείται η πραγματική απόδοση (η επάρκεια των συστημάτων και πρακτικών και η οικονομικότητα, η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των δραστηριοτήτων). Απαιτούνται για την αξιολόγηση των υπαρχουσών συνθηκών και παράγουν ευρήματα ελέγχου (σύγκριση μεταξύ του «τι είναι» και του «τι πρέπει να είναι»). Τα κριτήρια ελέγχου πρέπει να είναι όσο το δυνατόν πιο αντικειμενικά, ώστε να ελαχιστοποιείται η πιθανή εμφάνιση της υποκειμενικότητας

Βήμα 5. Αναγνώριση των απαιτούμενων αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου και των πηγών τους

Τα αποδεικτικά στοιχεία πρέπει να είναι:

- **επαρκή (sufficient)** ώστε να καταστεί δυνατή η πλήρης απάντηση του κύριου ερωτήματος ελέγχου,
- **συναφή (relevant)** για την αντιμετώπιση του υποβαλλόμενου ερωτήματος ελέγχου
- **αξιόπιστα (reliable)** αναφορικά με την αμεροληψία και την πειστικότητά τους.

Βήμα 6. Προσδιορισμός της μεθοδολογίας ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί

Οι έλεγχοι επιδόσεων μπορούν να χρησιμοποιούν μια μεγάλη ποικιλία από μεθόδους για τη συλλογή και ανάλυση αποδεικτικών στοιχείων, όπως έρευνες, συνεντεύξεις, παρατηρήσεις και γραπτά έγγραφα. Κατά την επιλογή αυτών των μεθόδων, οι ελεγκτές πρέπει να καθοδηγούνται από τον σκοπό του ελέγχου και το συγκεκριμένο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί.

Βήμα 7. Εξέταση των πιθανών παρατηρήσεων ελέγχου, συστάσεων και αντικτύπου

Προκειμένου να οδηγηθούμε στη διάρθρωση μιας συνοπτικής έκθεσης, αλλά και στον προσδιορισμό του εάν τα ερωτήματα ελέγχου είναι πιθανό να οδηγήσουν σε εποικοδομητικές συστάσεις, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι πιθανές ελεγκτικές παρατηρήσεις και οι συστάσεις του ελέγχου. Η ομάδα ελέγχου πρέπει να έχει αποσαφηνίσει από την αρχή του ελέγχου ότι έχει τη δυνατότητα να παράγει πρακτικές συστάσεις και ότι ενθαρρύνει την έγκαιρη υποβολή της τελικής έκθεσης ελέγχου. Η ενέργεια αυτή συνδράμει σημαντικά στον προσδιορισμό του πιθανού αντικτύπου και της χρησιμότητας της τελικής έκθεσης.

Βήμα 8. Καθορισμός του χρονοδιαγράμματος, των πόρων και των ρυθμίσεων εποπτείας και επανεξέτασης

Οι ελεγκτές πρέπει να πραγματοποιήσουν μια ρεαλιστική αξιολόγηση των ανθρώπινων και οικονομικών πόρων που θα απαιτηθούν για τον έλεγχο, καθώς επίσης και να διασφαλίσουν ότι οι απαιτούμενες γνώσεις και η εμπειρία των μελών της ομάδας ελέγχου είναι διαθέσιμες και, όπου είναι απαραίτητο, να προβλεφθεί η ανάγκη εξωτερικής εμπειρογνωμοσύνης. Περαιτέρω, πρέπει να προβλέπονται λεπτομερή χρονοδιαγράμματα για κάθε φάση της διαδικασίας ελέγχου με καθορισμένα ορόσημα αναφοράς για κάθε φάση ελέγχου, με εστίαση στις αρχικά οριζόμενες προθεσμίες διενέργειας του ελέγχου.

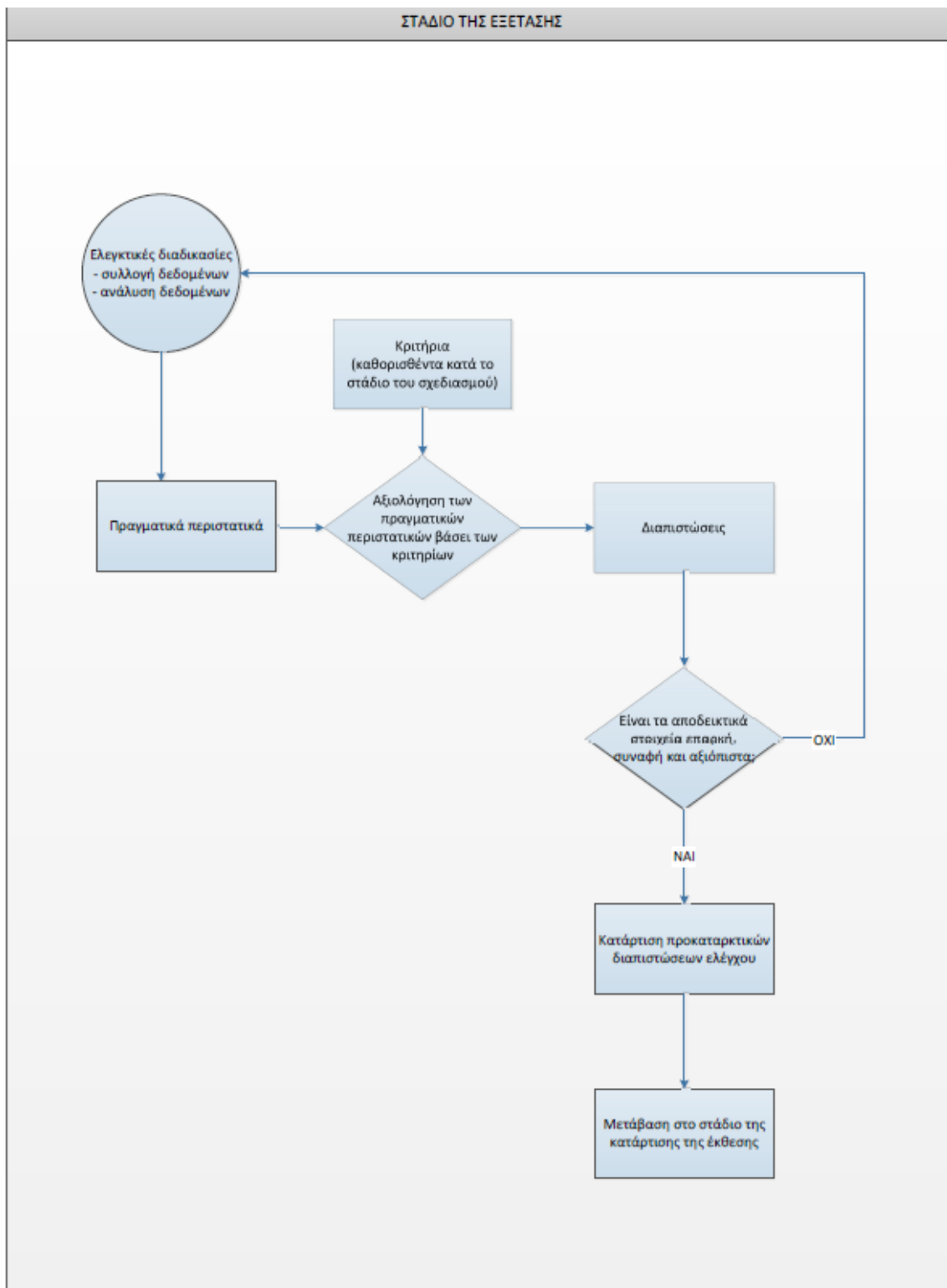
Βήμα 9. Επικοινωνία με τον ελεγχόμενο φορέα

Ο συνεχής διάλογος και η αμοιβαία κατανόηση μεταξύ ελεγκτών και προσωπικού του ελεγχόμενου φορέα, που τονίζεται στην προσέγγιση «χωρίς αιφνιδιασμούς», θεωρείται υψίστης σημασίας για την αποδοχή των συμπερασμάτων και των συστάσεων της έκθεσης ελέγχου. Η πραγματοποίηση των επαφών των ελεγκτών με το προσωπικό του ελεγχόμενου φορέα θα πρέπει να προγραμματίζεται καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, προκειμένου να υπάρχει διαρκής ενημέρωση για την πρόοδο του ελέγχου.

4.3.2 Το στάδιο της διενέργειας ή εξέτασης του ελέγχου επίδοσης

Το στάδιο της εξέτασης στο πλαίσιο του ελέγχου αρχίζει αμέσως μετά την έγκριση του ΥΣΕ και περιλαμβάνει τα εξής:

- τη διεξαγωγή των ελεγκτικών διαδικασιών για τη συλλογή και ανάλυση δεδομένων,
- την αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών βάσει των προκαθορισμένων κριτηρίων,
- την κατάρτιση των διαπιστώσεων του ελέγχου και την εξέταση τυχόν αμφιβολιών (αντιρρήσεων) σχετικά με αυτές.

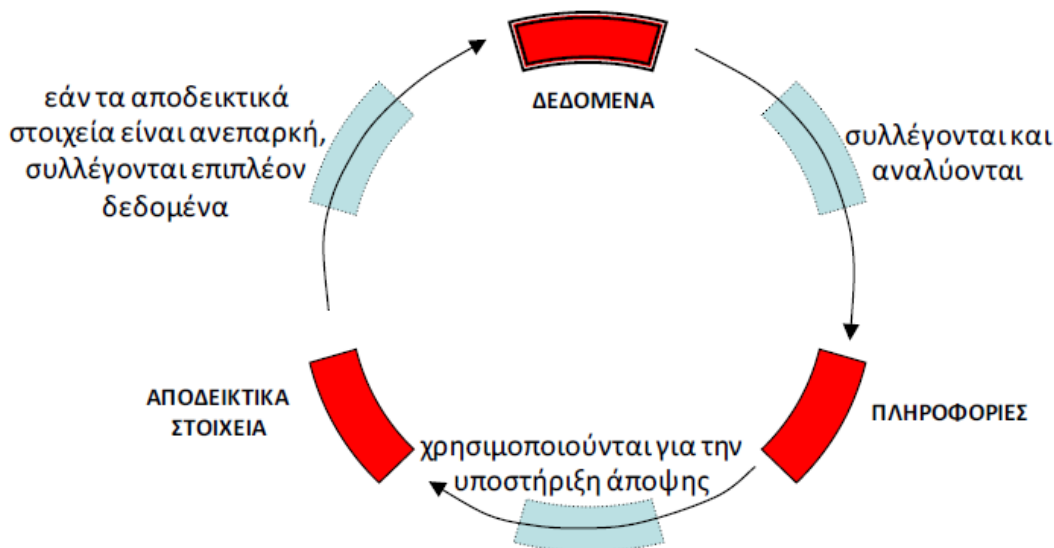


Εικόνα 5: Το στάδιο της εξέτασης

Πηγή: Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων»

4.3.2.1 Συλλογή επαρκών, συναφών και αξιόπιστων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου

Τα δεδομένα, οι πληροφορίες και τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου συνδέονται μεταξύ τους ως εξής:



Εικόνα 6: Σύνδεση δεδομένων, πληροφοριών και αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου

Πηγή : Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017, «Εγχειρίδιο Ελέγχου Επιδόσεων», ενότητα 4.2.2.

Σύμφωνα με τους Γεωργίου και Μπούσιο(2021) η συλλογή επαρκών, συναφών και αξιόπιστων αποδεικτικών στοιχείων και πληροφοριών λαμβάνει πιο σημαντική διάσταση στους ελέγχους επίδοσης καθώς αυτοί βασίζονται περισσότερο στην άσκηση κριτικής σκέψης, με αποτέλεσμα τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου να έχουν εκ φύσεως περισσότερο πειστική («οδηγεί στο συμπέρασμα ότι...») παρά αποδεικτική αξία («σωστό/ λάθος»). Τα στοιχεία δηλαδή δεν αρκεί να οδηγούν σε ένα συμπέρασμα αλλά θα πρέπει να είναι και “πειστικά”. Συνεπώς οι ελεγκτές πρέπει να είναι ευέλικτοι , δημιουργικοί και επικοινωνιακοί, να αναζητούν πληροφορίες από διάφορες πηγές και να εξετάζουν διαφορετικές οπτικές και επιχειρήματα που τους παρουσιάζονται.

Κατά τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων χρησιμοποιούνται διάφορες πηγές. Οι τρεις μεγαλύτερες πηγές πληροφοριών για τους ελέγχους επιδόσεων όμως είναι οι εξής:

1. Πληροφορίες προερχόμενες απευθείας από τους ελεγκτές μέσω συνεντεύξεων, ερευνών μέσω ερωτηματολογίων, ομάδων-στόχων, άμεσης επιθεώρησης και παρατήρησης.
2. Πληροφορίες παρεχόμενες από την ελεγχόμενη μονάδα, όπως πληροφορίες προερχόμενες από βάσεις δεδομένων, έγγραφα, δελτία δραστηριότητας και φακέλους (π.χ. εκθέσεις κλιμακίων εσωτερικού ελέγχου, εκτιμήσεις αντικτύπου και εκ των υστέρων αξιολογήσεις).
3. Πληροφορίες προερχόμενες από τρίτους, οι οποίες μπορεί να έχουν επαληθευθεί από άλλους ή των οποίων η ποιότητα είναι αδιαμφισβήτητη, π.χ. εθνικά στατιστικά στοιχεία.

Τα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου που προκύπτουν από τις ανωτέρω πηγές μπορεί να είναι τεσσάρων ειδών 1) φυσικά, 2) βάσει εγγράφων, 3) προφορικά και 4) αναλυτικά .

4.3.2.2 Συλλογή και ανάλυση δεδομένων

Η ανάλυση των δεδομένων βρίσκεται στην “καρδιά” της ελεγκτικής διαδικασίας. Τα ευρήματα με το μεγαλύτερο ενδιαφέρον συνήθως προκύπτουν μέσα από την ανάλυση.(Γεωργίου & Μπούσιος, 2021)

Η συλλογή αποδεικτικών στοιχείων ακολουθεί μια επαναληπτική διεργασία λήψης αποφάσεων, στο πλαίσιο της οποίας οι ελεγκτές συλλέγουν δεδομένα, τα υποβάλλουν σε εξέταση ως προς την πληρότητα και την καταλληλότητά τους, τα αναλύουν και αποφασίζουν εάν απαιτούνται πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία.

Ο όρος «ανάλυση δεδομένων» χρησιμοποιείται συνήθως για να υποδηλώσει τόσο τη συγκέντρωση (κωδικοποίηση και πινακοποίηση) όσο και την ανάλυση αυτών. Η ανάλυση δεδομένων, ποσοτική ή ποιοτική, περιλαμβάνει την εξέταση των αποτελεσμάτων από διάφορες οπτικές γωνίες ή από κοινού με άλλα δεδομένα.

Στην ποσοτική ανάλυση μπορούν να χρησιμοποιούνται απλές τεχνικές (π.χ. μετρήσεις συχνότητας) ή περισσότερο πολύπλοκες τεχνικές (π.χ. ανάλυση τάσεων, ανάλυση παλινδρόμησης ή ανάλυση διακύμανσης).

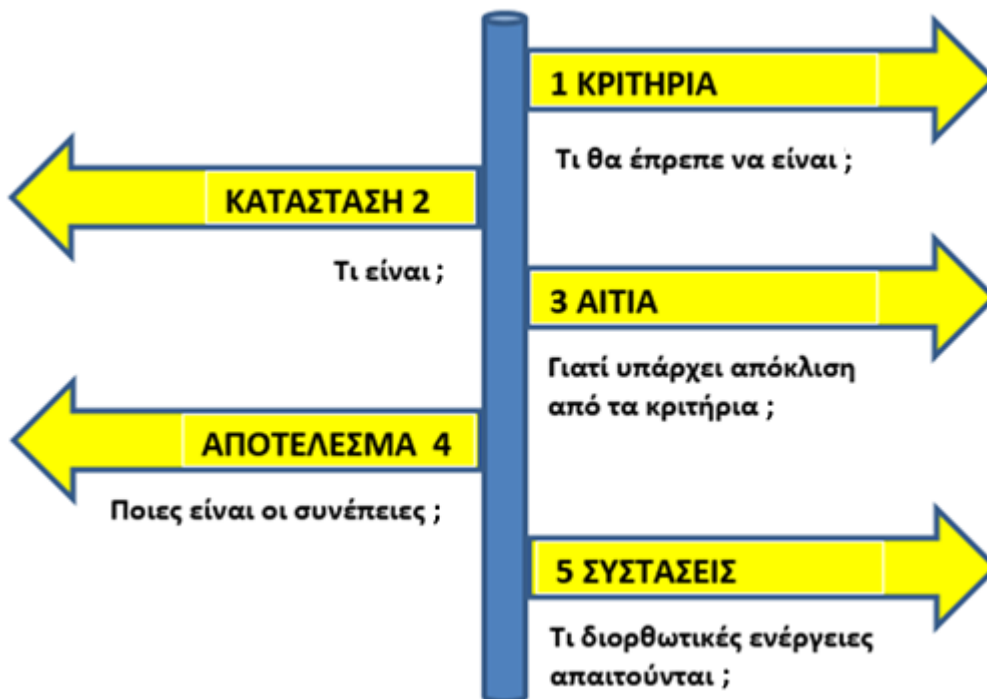
Η ποιοτική ανάλυση μπορεί να χρησιμοποιείται για την ανάλυση και την ερμηνεία συνεντεύξεων ή εγγράφων, ή για τον καθορισμό περιγραφικού υλικού που ενδέχεται να χρησιμοποιηθεί στην έκθεση ελέγχου.

4.3.2.3 Εξαγωγή βάσιμων διαπιστώσεων ελέγχου- ευρήματα και συμπεράσματα

Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τις πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν προκειμένου να εκτιμήσει αντικειμενικά τις πραγματικές επιδόσεις βάσει των κριτηρίων ελέγχου.

Κατά τους Γεωργίου και Μπούσιο(2021): “εύρημα είναι η απόκλιση της πραγματικής κατάστασης από ένα προκαθορισμένο κριτήριο, η οποία απόκλιση οφείλεται σε κάποιο αίτιο και επιφέρει ορισμένες επιπτώσεις. Τα συμπεράσματα πρέπει πάντα να συσχετίζονται με τους στόχους και τα κριτήρια και να διατυπώνονται ως μια απλή λογική σύνοψη όσων προέκυψαν από τη διενέργεια του ελέγχου και οι συστάσεις θα πρέπει να έχουν ως βάση τις αιτίες των ευρημάτων που διαπιστώθηκαν”.

Ουσιαστικά, υπάρχουν πέντε χαρακτηριστικά ενός ευρήματος ελέγχου, όπως παρουσιάζονται παρακάτω.

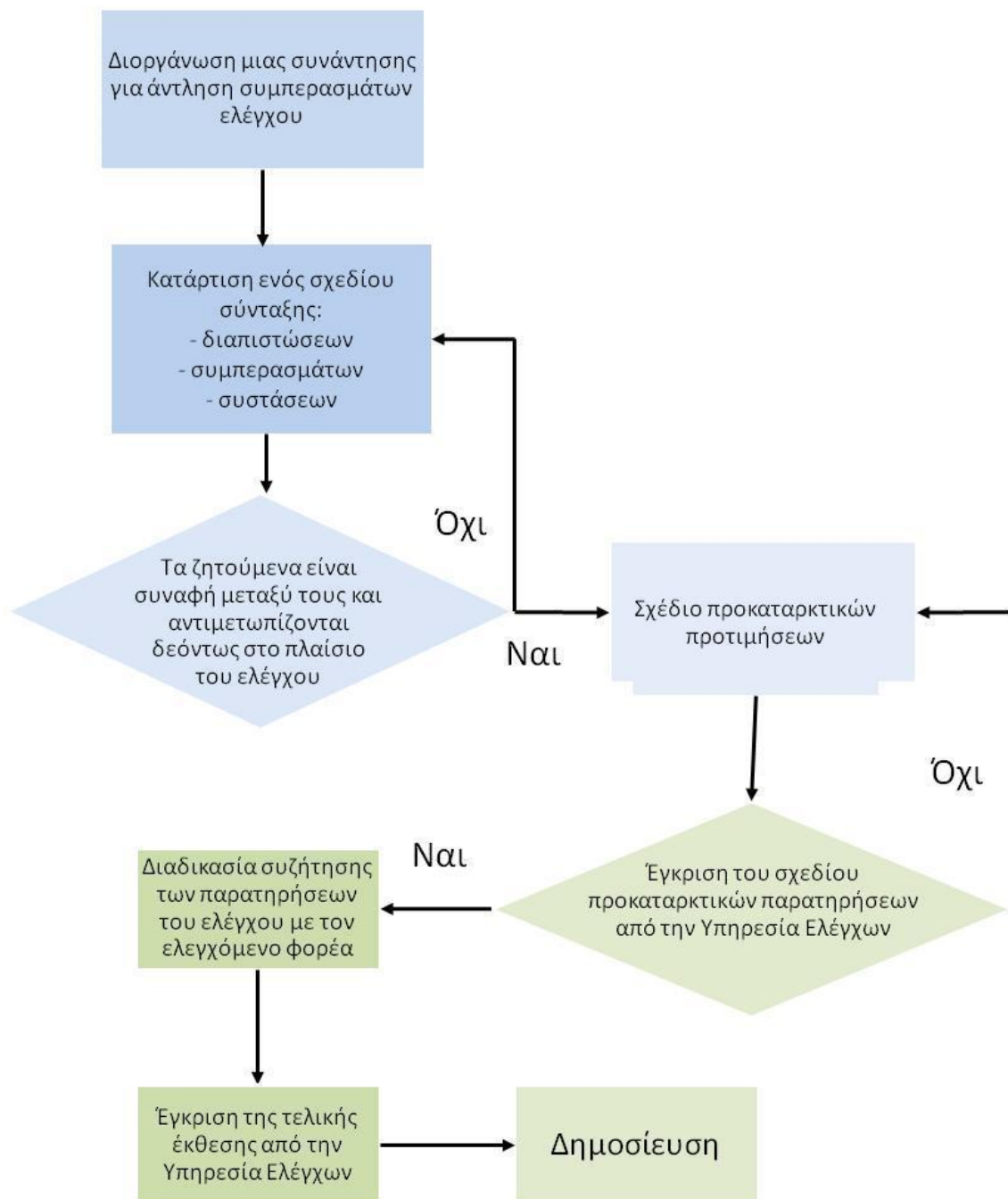


Εικόνα 7: Χαρακτηριστικά ευρημάτων ελέγχου

Πηγή: Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ), 2021, «Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης»

4.3.3 Το στάδιο κατάρτισης και υποβολής της έκθεσης ελέγχου

Το στάδιο της αναφοράς ενός ελέγχου επίδοσης ξεκινά με τη σύνταξη των προκαταρκτικών παρατηρήσεων και λήγει, συνήθως, με τη δημοσίευση μιας έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς περιλαμβάνει τη σύνταξη, την έγκριση των προκαταρκτικών παρατηρήσεων από την Υπηρεσία Ελέγχων, τη διαδικασία αντιρρήσεων ή αντιπαράθεσης (contradictory procedure) με τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα, την έγκριση της τελικής έκθεσης από την Υπηρεσία Ελέγχων και τη δημοσίευσή της.



Εικόνα 8 : Στάδιο κατάρτισης έκθεσης ελέγχου απόδοσης

Με βάση τα Πρότυπα Ελέγχου INTOSAI και τις οδηγίες για τον έλεγχο επίδοσης, καθώς και τις οδηγίες ελέγχου σύνταξης εκθέσεων του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, μία έκθεση πρέπει να είναι :

1. **Αντικειμενική.** Να συντάσσεται από ανεξάρτητη και αμερόληπτη οπτική γωνία. Η πραγματική επίδοση των λειτουργιών/πολιτικών/προγραμμάτων πρέπει να κρίνεται βάσει αντικειμενικών και, σε ειδικές περιπτώσεις, βάσει συμφωνημένων κριτηρίων με τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα. Να μην υπερτονίζονται τα αρνητικά σημεία αλλά να καταγράφει και τα θετικά καθώς και καλές πρακτικές που ακολουθεί ο ελεγχόμενος φορέας.
2. **Πλήρης.** Περιέχει δηλαδή, όλες τις πληροφορίες και τα επιχειρήματα που απαιτούνται για την απάντηση των τιθέμενων ερωτημάτων ελέγχου για την προώθηση μιας επαρκούς και σωστής κατανόησης των ζητημάτων και των συνθηκών που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου.
3. **Σαφής.** Να είναι ευανάγνωστη και κατανοητή και να χρησιμοποιεί όσο το δυνατόν πιο απλή γλώσσα, χωρίς δυσνόητους τεχνικούς όρους, αποσαφηνίζοντας με κατάλληλο τρόπο τα ακρωνύμια και οποιαδήποτε άλλη τεχνική γλώσσα κρίνεται απαραίτητη, προκειμένου να αποφευχθεί κάθε μορφής ασάφεια.
4. **Πειστική.** Θεωρείται υψίστης σημασίας τα αποτελέσματα του ελέγχου να αντλούνται σε σχέση με τα τιθέμενα ερωτήματα ελέγχου. Οι παρατηρήσεις πρέπει να παρουσιάζονται με πειστικό τρόπο και να υποστηρίζονται από επαρκείς πληροφορίες και επεξηγήσεις ώστε ο αναγνώστης να κατανοήσει το εύρος και τη σημασία αυτών των παρατηρήσεων.
5. **Συναφής.** Τα περιεχόμενα της έκθεσης πρέπει να αναφέρονται στα τιθέμενα ερωτήματα ελέγχου, να προκαλούν το ενδιαφέρον των χρηστών της έκθεσης και να τονίζεται η σημασία τους, προσθέτοντας αξία στη λειτουργία του ελεγχόμενου φορέα, όπως για παράδειγμα προτείνοντας κάτι νέο για το υπό έλεγχο θέμα. Μια σημαντική επίσης πτυχή της συνάφειας είναι το επίκαιρο της έκθεσης.

6. **Ακριβής.** Τα αποδεικτικά στοιχεία που παρουσιάζονται στην έκθεση πρέπει να είναι αληθή και όλα τα ευρήματα να αποτυπώνονται σωστά. Αυτό βασίζεται στην ανάγκη διαβεβαίωσης των αναγνωστών ότι το περιεχόμενο της έκθεσης είναι αξιόπιστο και φερέγγυο, καθώς μία και μόνο ανακρίβεια σε μια έκθεση μπορεί να δημιουργήσει αμφιβολίες για την εγκυρότητα και την αξιοπιστία ολόκληρης της έκθεσης και να αποσπάσει την προσοχή από την ουσία του περιεχομένου της. Επιπλέον, οι ανακρίβειες μπορούν να βλάψουν την αξιοπιστία της Υπηρεσίας Ελέγχων και να μειώσουν τον αντίκτυπο των εκθέσεων του.
7. **Επικοινωνιακή.** Η έκθεση πρέπει να βοηθήσει τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα να ξεπεράσει ή να αποφύγει προβλήματα στο μέλλον, προσδιορίζοντας με σαφή τρόπο ποιος είναι υπεύθυνος για τις αδυναμίες που εντοπίστηκαν, επινοώντας πρακτικές συστάσεις για βελτίωση των λειτουργιών / πολιτικών / προγραμμάτων του ελεγχόμενου φορέα.
8. **Συνοπτική.** Να είναι όσο το δυνατόν πιο συνοπτική, προκειμένου να μεταδίδει και να υποστηρίζει το μήνυμά της με τον κατάλληλο τρόπο. Υπερβολικές λεπτομέρειες ή μη συναφή ευρήματα μπορεί να υπονομεύσουν την έκθεση, να αποκρύψουν το πραγματικό μήνυμα και να μπερδέψουν ή να αποσπάσουν την προσοχή των χρηστών.

Όπως προείπαμε η τυποποίηση παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες στους ελέγχους απόδοσης για αυτό και η δομή των εκθέσεων βασίζεται στα ερωτήματα ελέγχου, έτσι ώστε να παρέχεται μια λογική σύνδεση μεταξύ του σκοπού ελέγχου, των παρατηρήσεων και των συμπερασμάτων.

Μια πρότυπη δομή για τις εκθέσεις ελέγχων απόδοσης θα περιείχε πέντε κύριες ενότητες ως εξής:

1. **Σύνοψη.** Η σύνοψη είναι ένα από τα πιο κρίσιμα στοιχεία οποιασδήποτε έκθεσης, καθώς είναι το σημείο που διαβάζεται περισσότερο από τους αναγνώστες. Η σύνοψη πρέπει να αντικατοπτρίζει με ακρίβεια και περιεκτικό τρόπο το περιεχόμενο της έκθεσης και να εστιάζει στη σημασία των ερωτήσεων ελέγχου και των επακόλουθων απαντήσεων σε αυτά.

2. **Εισαγωγή.** Η εισαγωγή στην έκθεση καθορίζει το πλαίσιο του ελέγχου, βοηθώντας τον αναγνώστη να κατανοήσει τόσο τον συνολικό έλεγχο όσο και τις ειδικότερες παρατηρήσεις του ελέγχου.
3. **Πεδίο αναφοράς, τρόπος προσέγγισης και μεθοδολογία του ελέγχου.** Στην ενότητα αυτή πρέπει να αναφέρονται συνοπτικά και χωρίς περιττές περιγραφές: το αντικείμενο του ελέγχου, οι λόγοι διενέργειάς του, τα ερωτήματα ελέγχου που πρέπει να απαντηθούν, το πεδίο αναφοράς του ελέγχου, τα κριτήρια ελέγχου, η μεθοδολογία και ο τρόπος προσέγγισης του ελέγχου, οι πηγές των δεδομένων και οι τυχόν περιορισμοί που ίσχυαν για όσα χρησιμοποιήθηκαν. Τυχόν αναλυτικότερες πληροφορίες πρέπει να περιληφθούν στην έκθεση με την προσθήκη παραρτημάτων.
4. **Παρατηρήσεις - ευρήματα.** Η ενότητα των παρατηρήσεων αντιπροσωπεύει το κύριο σώμα της έκθεσης, δεδομένου ότι περιέχει τα ευρήματα και τα αποδεικτικά στοιχεία του ελέγχου. Οι παρατηρήσεις πρέπει να είναι δομημένες, στο μέτρο του δυνατού, βάσει των ερωτημάτων ελέγχου, καθώς αυτά αποτελούν το επίκεντρο του ελέγχου και των συμπερασμάτων του.

Κατά την παρουσίαση των παρατηρήσεων ελέγχου, πρέπει να παρατίθενται στον αναγνώστη της έκθεσης τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) Το πρότυπο, δηλαδή το κριτήριο βάσει του οποίου κρίθηκε η πραγματική κατάσταση – νόμοι, κανονισμοί ή πρότυπα που καθορίζονται από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα ή από τον ελεγκτή
- β) η πραγματοποιηθείσα εργασία, δηλαδή τι εξετάστηκε και γιατί, όπως επίσης την έκταση και το εύρος των δοκιμών
- γ) Τα γεγονότα, δηλαδή η πραγματική κατάσταση που αναγνωρίστηκε, συμπεριλαμβανομένης της αιτίας και της σημαντικότητάς της, παρουσιάζοντας τις πηγές και τον βαθμό τεκμηρίωσης βάσει των αποδεικτικών στοιχείων
- δ) Τον αντίκτυπο και τις συνέπειες δηλαδή, τι σημαίνει το εύρημα, συμπεριλαμβανομένης της επίδρασης στον προϋπολογισμό του ελεγχόμενου φορέα και γιατί θεωρείται σημαντικό

5. **Συμπεράσματα και συστάσεις** Ο πρωταρχικός σκοπός αυτής της ενότητας είναι η παροχή σαφών απαντήσεων – συμπερασμάτων στα ερωτήματα ελέγχου και η επακόλουθη παράθεση σχετικών συστάσεων για τη βελτίωση των λειτουργιών/πολιτικών/προγραμμάτων του ελεγχόμενου φορέα.

4.3.4 Το στάδιο της παρακολούθησης των συστάσεων της αρχικής έκθεσης

Οι συστάσεις που διατυπώνονται στις εκθέσεις πρέπει να παρακολουθούνται, προκειμένου να προσδιοριστεί και να αξιολογηθεί η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των μέτρων που ελήφθησαν για την βελτίωση των παθογενειών στις λειτουργίες/πολιτικές/προγράμματα των δημόσιων φορέων.

Οι ελεγκτές επομένως πρέπει να παρακολουθούν τα αποτελέσματα από τα προηγούμενα ευρήματα και τις συστάσεις ελέγχου προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα έχει λάβει διορθωτικά μέτρα ή έχει αποδεχθεί συνειδητά τον κίνδυνο να μην εφαρμόσει τα διορθωτικά μέτρα.

Οι ελεγκτές πρέπει να διαπιστώσουν εάν οι υλοποιημένες, από τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα, ενέργειες έχουν διορθώσει τις υποκείμενες αιτίες και την πραγματική κατάσταση των αναγνωρισμένων ελλείψεων και ότι δεν έχουν περιοριστεί μόνο στην εξάλειψη των συμπτωμάτων του προβλήματος.

Η παρακολούθηση των συστάσεων της έκθεσης επιτυγχάνει τέσσερις βασικούς σκοπούς:

- αυξάνει την αποτελεσματικότητα των εκθέσεων ελέγχου, δεδομένου ότι ο πρωταρχικός λόγος για την παρακολούθηση των εκθέσεων ελέγχου είναι η αύξηση της πιθανότητας εφαρμογής των συστάσεων,
- βοηθά τις νομοθετικές και δημοσιονομικές αρχές, καθώς η παρακολούθηση των συστάσεων θεωρείται πολύτιμη για την καθοδήγηση των δράσεών τους,

- αξιολογεί την επίδοση της Υπηρεσίας Ελέγχων, δεδομένου ότι η παρακολούθηση παρέχει μια βάση για την αξιολόγηση και την εκτίμηση της επίδοσης της Υπηρεσίας Ελέγχων και

- δημιουργεί κίνητρα για μάθηση και βελτίωση, καθώς οι ενέργειες της παρακολούθησης μπορούν να συμβάλουν στην καλύτερη γνώση και στη βελτίωση των πρακτικών του ελεγχόμενου φορέα.

Η παρακολούθηση, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική, διενεργείται περίπου τρία χρόνια μετά τη δημοσίευση της έκθεσης.

Δεδομένου ότι οι περισσότεροι έλεγχοι επιδόσεων αποτελούν πραγματική ευκαιρία για άντληση γνώσεων, τόσο για τις ομάδες ελέγχου όσο και για την Υπηρεσία Ελέγχων, προτείνεται η ομάδα ελέγχου να προβαίνει σε επισκόπηση μετά τη δημοσίευση της έκθεσης, προκειμένου να διαπιστώσει:

- τι λειτούργησε καλά και γιατί
- τι είχε λιγότερη επιτυχία και γιατί
- τα διδάγματα για το μέλλον και την πιθανή εφαρμογή των καλών πρακτικών σε μελλοντικούς ελέγχους επιδόσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Σύγκριση μεταξύ ελέγχων απόδοσης και δημοσιονομικών ελέγχων συμμόρφωσης του ΓΛΚ

Η ανάλυση των δύο ειδών ελέγχου που επιχειρήθηκε στα προηγούμενα κεφάλαια, οι διαφορετικές πτυχές στην όλη φιλοσοφία και την μεθοδολογία τους που εντοπίσαμε στην πορεία αυτής της ανάλυσης, αλλά και ο κύριος στόχος αυτής της εργασίας, μας ωθεί στο να προβούμε σε μια συγκριτική ανάλυση αυτών των δεδομένων ώστε να αποσαφηνίσουμε τις ιδιαιτερότητες του κάθε ελέγχου, να προσπαθήσουμε να τους οριοθετήσουμε και εν τέλει να δώσουμε τις αναγκαίες πληροφορίες αλλά και το έναυσμα για τον εκσυγχρονισμό και την βελτίωση της ποιότητας των δημοσιονομικών ελέγχων του ΓΛΚ.

Τα κριτήρια με βάση τα οποία θα επιχειρήσουμε την σύγκριση αφορούν κυρίως τον σκοπό τον οποίο εξυπηρετούν τα δύο είδη ελέγχων, τους τομείς στους οποίους εστιάζουν, τις μεθόδους που ακολουθούν, τα κριτήρια που θέτουν για την διεξαγωγή των ελέγχων και τέλος τον τρόπο με τον οποίο συντάσσονται οι εκθέσεις εκάστου ελέγχου.

5.1 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς τον σκοπό

Όπως αναλύσαμε παραπάνω οι έλεγχοι απόδοσης επικεντρώνονται στο τρίπτυχο που ορίζει η θεμελιώδης αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης δηλαδή στην οικονομικότητα, στην αποδοτικότητα και στην αποτελεσματικότητα. Ο έλεγχος απόδοσης προσπαθεί πάντα να απαντήσει σε δύο βασικά ερωτήματα. Πρώτον στο αν τα πράγματα γίνονται με τον σωστό τρόπο και δεύτερον στο αν γίνονται τα σωστά πράγματα.

Αντίθετα με τους ελέγχους συμμόρφωσης γίνεται ουσιαστικά αξιολόγηση του κατά πόσο οι οικονομικές πράξεις εκτελέστηκαν νόμιμα και κανονικά καθώς και του κατά πόσον οι λογαριασμοί είναι αξιόπιστοι.

Αυτού του είδους τους ελέγχους ακολουθούσαν μέχρι πρότινος και συνεχίζουν να ακολουθούν με κάποιες διαφοροποιήσεις οι ελεγκτικοί μηχανισμοί στη χώρα μας. Ακολουθώντας δηλαδή τις διεθνείς εξελίξεις και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα η Ελλάδα σταδιακά προσπαθεί να ενσωματώσει τις οδηγίες της Ε.Ε και να βελτιώσει τους διενεργούμενους δημοσιονομικούς ελέγχους τόσο του Ελεγκτικού Συνεδρίου όσο και της ΓΔΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών.

Τα πρώτα βήματα σε ότι αφορά τη Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (ΓΔΔΕ) έγιναν, όπως αναλύσαμε και στο οικείο κεφάλαιο, με τον ν. 3492/2006 με τον οποίο συστάθηκε η ΓΔΔΕ, εισήχθη για πρώτη φορά η αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης στο εθνικό δίκαιο και ορίστηκε διαδικασία για τον έλεγχο επίδοσης στους προϋπολογισμούς του ελληνικού δημόσιου τομέα.

Στην ΓΔΔΕ εκτός από τις αρμοδιότητες διαχειριστικών ελέγχων στους φορείς του δημόσιου τομέα, ελέγχων απάτης και ελέγχων συμμόρφωσης ως προς τα συστήματα εσωτερικών δικλίδων της διαχείρισης των προϋπολογισμών του δημόσιου τομέα, καθώς και του συντονισμού και παρακολούθησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους φορείς, της ανατέθηκε επιπλέον η διενέργεια ελέγχων επίδοσης των φορέων και δράσεων του δημόσιου τομέα.

Ωστόσο όπως σημειώνουν οι Γεωργίου και Μπούσιος(2021, pp. 96–97): «η ένταξη αυτής της κατηγορίας των ελέγχων (έλεγχος απόδοσης) στους διενεργούμενους από ένα ελεγκτικό οργανισμό ελέγχους, θα πρέπει να γίνει βήμα - βήμα και προσεκτικά για να μην υπάρξουν φαινόμενα λανθασμένων αποτελεσμάτων ή εκθέσεων ελέγχων που δεν καλύπτουν τις ελάχιστες απαιτήσεις ποιότητας, τα οποία μπορούν να βλάψουν το κύρος του οργανισμού.» Θεωρούν μάλιστα ότι (pp. 101): « οι δύο αυτές μορφές ελέγχου αλληλοσυμπληρώνονται και σε αυτό ακριβώς θεμελιώνεται η σύγχρονη τάση της ελεγκτικής “περί δημοσιονομικού ελέγχου με στοιχεία απόδοσης” που ακολουθεί το Ελεγκτικό Συνέδριο στη χώρα μας και έναντι της οποίας διάκειται θετικά και ακολουθεί εν μέρει και η ΓΔΔΕ του Υπ. Οικονομικών με τη διενέργεια οικονομικού διαχειριστικού ελέγχου».

Παρατηρούμε λοιπόν ότι οι δύο αυτές μορφές ελέγχου δεν είναι ανεξάρτητες τελείως μεταξύ τους αλλά μπορούν να συσχετίζονται και πολλές φορές να αλληλοσυμπληρώνονται .

Σύμφωνα μάλιστα με τον “ΟδηγόΕλέγχουΕπίδοσης” του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, στοιχεία του δημοσιονομικού ελέγχου και του ελέγχου συμμόρφωσης, μπορούν να περιληφθούν σε έναν έλεγχο επιδόσεων. Ο έλεγχος που συνδυάζει τα στοιχεία αυτά καλείται «ολοκληρωμένος έλεγχος».

Το εάν θα διενεργηθεί έλεγχος επιδόσεων ή ολοκληρωμένος έλεγχος αποτελεί ζήτημα επαγγελματικής κρίσης και η σχετική απόφαση λαμβάνεται κατά περίπτωση. Οι ελεγκτές βέβαια οφείλουν να γνωρίζουν ότι η διενέργεια «αμιγούς» ελέγχου επιδόσεων συνιστά ήδη δύσκολο έργο και ότι η διενέργεια ολοκληρωμένου ελέγχου θα συνιστούσε έργο με ακόμη περισσότερες απαιτήσεις.

Ως εκ τούτου, ένας ολοκληρωμένος έλεγχος πρέπει να μελετάται πάντοτε με μεγάλη προσοχή και να διενεργείται μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες είναι σαφές ότι θα μπορέσει να αποδώσει επαρκή, συναφή και αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία ελέγχου και να αποφέρει σαφή, χρήσιμα και έγκαιρα μηνύματα κατά το στάδιο της κατάρτισης της σχετικής έκθεσης, προκειμένου να επιτυγχάνονται οι στόχοι τόσο του ελέγχου επιδόσεων όσο και του δημοσιονομικού ελέγχου ή/και του ελέγχου συμμόρφωσης.

5.2 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς την εστίαση

Οι έλεγχοι απόδοσης εστιάζουν σε θέματα που αφορούν κυρίως την υλοποίηση διαφόρων πολιτικών ή και προγραμμάτων αλλά και στον τρόπο οργάνωσης και εκτέλεσης των διάφορων δραστηριοτήτων των φορέων . Επίσης εστιάζουν στην οικονομική και αποδοτική χρήση των πόρων και κονδυλίων αλλά και στην επάρκεια και αποτελεσματικότητα των συστημάτων διαχείρισης και εσωτερικού ελέγχου.

Στους ελέγχους συμμόρφωσης από την άλλη ο ελεγκτής εστιάζει κυρίως στις χρηματοοικονομικές πράξεις και στις διαδικασίες προϋπολογισμού και απολογισμού προκειμένου να διαπιστώσει αν είναι σύμφωνες , από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις κανονιστικές διατάξεις ή τυχόν άλλες αρχές (αρχές λειτουργίας του ελεγχόμενου φορέα, επαγγελματικά πρότυπα, οδηγίες, όρους ενίσχυσης ή χρηματοδότησης κλπ.) που τις διέπουν.

Κατά αυτόν τον τρόπο, ο έλεγχος συμμόρφωσης προάγει τη νομιμότητα της δράσης και τη λογοδοσία των οργάνων που διοικούν τους ελεγχόμενους φορείς, τη διαφάνεια της διαχείρισης των δημοσίων χρημάτων και, κατ' αποτέλεσμα, τη χρηστή διακυβέρνηση των φορέων αυτών.

Οι τακτικοί έλεγχοι της ΓΔΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως προείπαμε, ακολουθούν μία μικτή προσέγγιση, εστιάζοντας στη νομιμότητα των χρηματοοικονομικών πράξεων αλλά παράλληλα και στην αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των ελεγχόμενων φορέων.

Από τα οριζόμενα, δηλαδή, στον ν. 3492/2006 και τον Κανονισμό Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της ΓΔΔΕ (ΦΕΚ Β' 1519/22.04.2020) διαφαίνεται ότι στοιχεία απόδοσης διερευνώνται κατά τους προγραμματισμένους - τακτικούς ανά φορέα ελέγχους. Για παράδειγμα στα έως σήμερα εγκριθέντα και χρησιμοποιούμενα στους ελέγχους της ΓΔΔΕ ερωτηματολόγια, έχουν ενταχθεί ελεγκτικά ερωτήματα με στοιχεία απόδοσης. Τέτοια ερωτήματα αφορούν ενδεικτικά στη στελέχωση και στις αποδοχές, στις συμβάσεις προμηθειών και στα προγράμματα εξόφλησης ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Η ΓΔΔΕ επομένως, κατά τον προγραμματισμό ελέγχων της επόμενης ελεγκτικής περιόδου νομιμοποιείται να διερευνήσει το ενδεχόμενο εισαγωγής επιπλέον στοιχείων απόδοσης στους τακτικούς της ελέγχους. Επιπλέον καθίσταται δυνατή και η απόφαση διενέργειας αποκλειστικά ελέγχων απόδοσης που θα αφορούν σε συγκεκριμένο κάθε φορά αντικείμενο και όχι μόνο δημοσιονομικούς ελέγχους με "στοιχεία ελέγχου απόδοσης".

5.3 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς τις μεθόδους

Όσον αφορά τις μεθόδους που καλούνται να ακολουθήσουν οι ελεγκτές κατά την διενέργεια ελέγχων απόδοσης καθίσταται σαφές από τα προλεγόμενα ότι δεν μπορεί να υπάρξει ένα πλήρως τυποποιημένο πλαίσιο.

Ο έλεγχος απόδοσης σε αντίθεση με τους παραδοσιακούς ελέγχους δεν μπορεί να διενεργηθεί στη βάση ερωτήσεων που απαντώνται με ΝΑΙ/ΟΧΙ ως προς την τήρηση ή

εφαρμογή των σημείων που ελέγχονται. Ορισμένες φορές μάλιστα οι ελεγκτές θα πρέπει να καθορίσουν οι ίδιοι τα κριτήρια βάσει των οποίων θα διενεργήσουν τον έλεγχο , πράγμα που σημαίνει ότι μια επιπλέον υποχρέωσή τους είναι να εξηγήσουν για πιο λόγο επέλεξαν τα συγκεκριμένα κριτήρια.(Γεωργίου & Μπούσιος, 2021)

Στους ελέγχους απόδοσης το πεδίο ελέγχου είναι πολύ πιο διευρυμένο, καθορίζεται κάθε φορά από τον στόχο του ελέγχου και είναι δύσκολο να οριοθετηθεί. Οι έλεγχοι απόδοσης επομένως, όχι μόνο αφήνουν στους ελεγκτές μεγάλη διακριτική ευχέρεια ως προς τον τρόπο που θα διενεργήσουν τον έλεγχο αλλά επιπλέον απαιτούν από τους ελεγκτές να είναι ευέλικτοι, δημιουργικοί και να στηρίζονται στην επαγγελματική τους κρίση για την σωστή έκβαση ενός ελέγχου απόδοσης.

Καθίσταται έτσι σαφές ότι οι ελεγκτές που καλούνται να διενεργήσουν ελέγχους απόδοσης θα πρέπει να είναι εξοικειωμένοι με βασικές έννοιες της οικονομικής επιστήμης και της ελεγκτικής, να έχουν γνώσεις Διοίκησης Οργανισμών, Δημόσιας Διοίκησης και Διοίκησης Έργων, αλλά και να ακολουθούν μεθόδους και πρακτικά εργαλεία που χρησιμοποιούνται στις κοινωνικές επιστήμες, όπως τεχνικές διενέργειας συνεντεύξεων , συλλογής δεδομένων και πληροφοριών αλλά και χρήσης κατάλληλων λογισμικών επεξεργασίας για την ανάλυση των δεδομένων που καλούνται να συλλέξουν.

Οι δημοσιονομικοί έλεγχοι συμμόρφωσης από την άλλη εκτελούνται, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στον “Κανονισμό Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της ΓΔΔΕ” (ΦΕΚ Β’ 1519/22.04.2020), με μια κατά το δυνατόν “τυποποιημένη μεθοδολογική προσέγγιση”.

Η ελεγκτική διαδικασία είναι κοινή για κάθε έλεγχο και οι ελεγκτές ακολουθούν για την διενέργεια όλων των ελέγχων ειδικά διαμορφωμένα ερωτηματολόγια που καλούνται να απαντήσουν, προκειμένου να συντάξουν μια επίσης τυποποιημένη έκθεση ελέγχου που πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες θεματικές που ορίζονται από τα ερωτηματολόγια. Ακόμη και η διαδικασία παρακολούθησης και υλοποίησης των συστάσεων του ελέγχου είναι σαφώς καθορισμένη και προσδιορισμένη.

Έτσι και οι ελεγκτές που καλούνται να διενεργήσουν τόσο τυποποιημένους ελέγχους οφείλουν να στηρίζονται κυρίως σε πολύ καλές γνώσεις λογιστικής και νομικής. Δεν

έχουν μεγάλα περιθώρια ευελιξίας και κριτικής προσέγγισης των θεμάτων που ελέγχουν αλλά καλούνται να ακολουθούν το “γράμμα του νόμου” προκειμένου να ολοκληρώσουν μέσα σε προκαθορισμένες ημερομηνίες την διαδικασία διενέργειας του κάθε ελέγχου που τους έχει ανατεθεί.

5.4 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς τα κριτήρια ελέγχου

Τα κριτήρια είναι οι δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση ή τη μέτρηση του αντικείμενου του ελέγχου, κατά τρόπο εύλογο και συστηματικό, και προσδιορίζονται βάσει των ισχυουσών ρυθμιστικών αρχών που διέπουν το αντικείμενο ελέγχου, ανάλογα με τους στόχους και το είδος κάθε ελέγχου. Η καταλληλότητά τους ελέγχεται βάσει της συνάφειάς τους με το αντικείμενο του ελέγχου και της σαφήνειάς τους για τους τελικούς αποδέκτες της ελεγκτικής γνώμης, καθώς και βάσει άλλων παραγόντων, όπως η πληρότητά τους, η αξιοπιστία και η αντικειμενικότητά τους (δηλ. να είναι ουδέτερα και γενικώς παραδεκτά ως κριτήρια σε ομοίου είδους ελέγχους). (Εγχειρίδιο Ελέγχου Ελεγκτικού Συνεδρίου,2017)

Στους ελέγχους απόδοσης τα κριτήρια ελέγχου ποικίλουν και διαφέρουν από έλεγχο σε έλεγχο, καθώς αποτελούν την βάση για την εκτίμηση των στοιχείων που ελέγχονται και επ’ αυτών αναπτύσσονται τα ευρήματα και οι συστάσεις του ελέγχου. Τα κατάλληλα κάθε φορά κριτήρια καθορίζονται από τους στόχους, τα ερωτήματα και υποερωτήματα που τίθενται κατά την διενέργεια του ελέγχου, την ελεγκτική προσέγγιση και πολλές φορές καθορίζονται από την ίδια την ελεγκτική ομάδα.

Η επιλογή επομένως κατάλληλων, αξιόπιστων και αντικειμενικών κριτηρίων είναι καθοριστικής σημασίας για τους ελέγχους απόδοσης καθότι η αξία ενός ελέγχου απόδοσης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την αξία των χρησιμοποιούμενων κριτηρίων. (Γεωργίου & Μπούσιος, 2021)

Αντίθετα στους ελέγχους συμμόρφωσης οι ελεγκτές δεν διαθέτουν κάποιου είδους ευελιξία ως προς τον προσδιορισμό των κριτηρίων καθώς αυτά είναι καθορισμένα με σαφή και απόλυτο τρόπο από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία. Το κανονιστικό

εκείνο πλαίσιο, που διαμορφώνει τα κριτήρια ελέγχου και, ως εκ τούτου, αποτελεί τη βάση για το πώς θα διεξαχθεί ο έλεγχος στηρίζεται σε συγκεκριμένες «ρυθμιστικές αρχές». Οι ρυθμιστικές αρχές περιλαμβάνουν όχι μόνο κανόνες δικαίου, θεσπισμένους με νόμο ή κατ' εξουσιοδότηση αυτού, αλλά και γενικές αρχές, καθιερωμένους κώδικες, πρότυπα, συμφωνημένους όρους (π.χ. όροι συμβάσεων) ή τις γενικές αρχές που διέπουν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και τη λειτουργία των οργάνων της δημόσιας διοίκησης.

Επομένως όταν ο έλεγχος συμμόρφωσης αφορά στη νομιμότητα και κανονικότητα της διοικητικής δράσης, τα κριτήρια ελέγχου είναι : η τήρηση τυπικών αρχών, όπως νόμοι, κανονισμοί, όροι συμφωνιών κλπ, ενώ όταν αφορά στην καταλληλότητα τα κριτήρια ελέγχου είναι: η τήρηση των γενικών αρχών που διέπουν τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και τη συμπεριφορά των οργάνων της δημόσιας διοίκησης (τήρηση κανόνων που αφορούν στη συμπεριφορά των υπαλλήλων του δημόσιου τομέα όπως π.χ. ενός Κώδικα Δεοντολογίας).

5.5 Διαφορές ελέγχου απόδοσης και δημοσιονομικού ελέγχου συμμόρφωσης ως προς τις εκθέσεις ελέγχου

Όπως προείπαμε οι έλεγχοι απόδοσης βασίζονται σε μεγάλο βαθμό στην εκάστοτε ακολουθούμενη μεθοδολογία, στους στόχους και τα ερωτήματα που θα τεθούν εξ αρχής και τα τεκμήρια του κάθε ελέγχου με αποτέλεσμα και η έκθεση των ελέγχων απόδοσης να προσαρμόζεται κάθε φορά στους στόχους του ελέγχου και έτσι να αλλάζει το περιεχόμενο, η έκταση και η δομή της από έλεγχο σε έλεγχο.

Βασικός σκοπός επίσης μιας έκθεσης ελέγχου επίδοσης αποτελεί η αναφορά των αποτελεσμάτων του ελέγχου στον ελεγχόμενο φορέα, στους εποπτεύοντες φορείς του ελεγχόμενου φορέα και στο λοιπό ευρύ κοινό.

Ο σημαντικότερος παράγοντας για μια ποιοτική έκθεση επίδοσης σύμφωνα και με τον «Οδηγό Ελέγχου Επίδοσης» του Εθνικού Συντονιστικού Οργάνου Ελέγχου και Λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ) (2021) είναι η αποτελεσματική επικοινωνία των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ως εκ τούτου, η έκθεση πρέπει να περιέχει σαφή και αντικειμενικά ευρήματα και συμπεράσματα σχετικά με τα ερωτήματα ελέγχου, επιτρέποντας στον

αναγνώστη να κατανοήσει «τι έγινε», «γιατί έγινε» και «πώς έγινε», παρέχοντας παράλληλα πρακτικές συστάσεις για τη βελτίωση των πολιτικών ή των λειτουργιών ή των προγραμμάτων που ακολουθεί ο εκάστοτε ελεγχόμενος φορέας.

Αντίθετα στους ελέγχους συμμόρφωσης οι εκθέσεις είναι περισσότερο τυποποιημένες, ακολουθούν συγκεκριμένη δομή και περιεχόμενο. Ο ελεγκτής με την έκθεση ελέγχου ενημερώνει τους προβλεπόμενους χρήστες και τους λοιπούς εμπλεκόμενους φορείς για τις αποκλίσεις συμμόρφωσης που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο. Επίσης, η έκθεση αποτελεί το μέσο για την παρακολούθηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου μέσω της διαδικασίας επανελέγχου (follow-up) ως προς τη λήψη διορθωτικών μέτρων και την υιοθέτηση από τον φορέα των προτεινόμενων συστάσεων.

Η σύνταξη της έκθεσης ενός ελέγχου συμμόρφωσης διέπεται από τις αρχές της πληρότητας, της αντικειμενικότητας, της επικαιρότητας και της αντιπαράθεσης.

- Η αρχή της πληρότητας απαιτεί από τον ελεγκτή να λαμβάνει υπόψη και να αξιολογεί όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια πριν την υποβολή της έκθεσης.
- Η αρχή της αντικειμενικότητας επιτάσσει στον ελεγκτή να αξιολογεί τα ελεγκτικά τεκμήρια και να εφαρμόζει την επαγγελματική του κρίση με σκεπτικισμό και χωρίς εμπάθεια ή προκαταλήψεις, προκειμένου να διασφαλίζει την ορθότητα της παρουσίασης των ευρημάτων και συμπερασμάτων.
- Η αρχή της επικαιρότητας απαιτεί την προετοιμασία της έκθεσης σε εύλογο χρόνο και,
- Η αρχή της αντιπαράθεσης επιτάσσει την επιβεβαίωση και διασταύρωση της ακρίβειας των πραγματικών περιστατικών με τον ελεγχόμενο φορέα (θέσπιση διαδικασίας αντιπαράθεσης) και την ενσωμάτωση των σχετικών απαντήσεών του, ανάλογα με την περίπτωση. (Εγχειρίδιο Ελέγχου Ελεγκτικού Συνεδρίου, 2017)

Επιπρόσθετα, η έκθεση ελέγχου επίδοσης δεν παρέχει μια γενική γνώμη αναφορικά με την επίτευξη της οικονομικότητας, αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας ενός ελεγχόμενου φορέα. Μόνο στις περιπτώσεις που η φύση ενός ελέγχου επίδοσης το επιτρέπει, μπορεί να εκδοθεί μια γνώμη σε σχέση με συγκεκριμένους τομείς

δραστηριοτήτων και λειτουργιών ενός ελεγχόμενου φορέα, καταλήγοντας σε ένα συγκεκριμένο συμπέρασμα και όχι σε μια τυποποιημένη δήλωση.

Αντίθετα στις εκθέσεις ελέγχων της ΓΔΔΕ η ελεγκτική ομάδα προβαίνει σε βαθμολόγηση και αξιολόγηση του ελεγχθέντα φορέα χρησιμοποιώντας μάλιστα πενταβάθμια κλίμακα με βάση τις απαντήσεις που αντιστοιχίζονται σε ερωτήσεις υψηλής βαρύτητας του ερωτηματολογίου. Το συμπέρασμα μάλιστα που διατυπώνει ο ελεγκτής για την επαρκή και αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου καθώς και της διαχείρισης προϋπολογισμού του ελεγχθέντα φορέα διατυπώνεται με τεκμηρίωση και εύλογη διασφάλιση. Δηλαδή, η γνώμη που διατυπώνεται δεν είναι απόλυτη, καθόσον ο φορέας δεν ελέγχεται στο 100% της λειτουργίας του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

Συμπεράσματα και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα

Οι πρόσφατες κρίσεις που διανύουμε τα τελευταία χρόνια όπως η οικονομική κρίση και η πανδημία έχουν φέρει στο προσκήνιο τα κύρια προβλήματα που ταλανίζουν την δημοσιονομική πολιτική της χώρας μας και που δεν είναι άλλα από τα ζητήματα της απόδοσης και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

Όσο λοιπόν η κρίση διαρκεί και δεδομένου ότι οι πόροι είναι πάντα περιορισμένοι, τόσο πιο επιτακτική θα γίνεται η ανάγκη για τη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και, κατ' επέκταση, για τους ελέγχους που θα διενεργούνται με στοιχεία απόδοσης και που θα αποκτούν αυξημένο ενδιαφέρον για την Πολιτεία αλλά και τους ίδιους τους ελεγχόμενους φορείς.

Ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος και η νέα δημοσιονομική διαχείριση είναι τα στηρίγματα μιας αποτελεσματικής πολιτικής για ένα Κράτος που επιτυγχάνει τους στόχους του, για ένα δηλαδή καλύτερο Κράτος. (Σαρμάς, 2006)

Τα τελευταία χρόνια, τα ΑΟΕ ανέλαβαν νέα καθήκοντα και υιοθέτησαν νέες προσεγγίσεις στον κρατικό έλεγχο, γεγονός που οδήγησε σε θεμελιώδη αλλαγή του μοντέλου ελέγχου στα δημόσια οικονομικά. Τα ΑΟΕ (SAI) ιδρύθηκαν για να παρέχουν διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας κυβέρνησης αντικατοπτρίζουν δίκαια τα εισπραχθέντα έσοδα και τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες και για να προσδιορίζουν εάν οι φορείς υλοποίησης της δημοσιονομικής πολιτικής είχαν την κατάλληλη εξουσία για τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν και αν ενήργησαν σύμφωνα με τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς. (Kontogeorga, 2019)

Η γενικευμένη χρήση και η σχεδόν καθολική επικράτηση του ελέγχου χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης ως σύγχρονου ελεγκτικού προτύπου στον ευρύτερο ευρωπαϊκό χώρο χαρακτηρίζει, κατά μεγάλο μέρος, το έργο των ελεγκτικών αρχών. Η μορφή όμως του οργάνου, οι μέθοδοι και ο σχεδιασμός ελέγχου ποικίλουν ανά περίπτωση, γεγονός που διαφοροποιεί κάθε φορά το ελεγκτικό σύστημα στο οποίο εντάσσεται το είδος αυτό ελέγχου. (Μπάλτα, 2009)

Οι έλεγχοι απόδοσης ,κινούνται στη βάση ενός άλλου “παραδείγματος”, δεν εστιάζουν σε ενδεχόμενες μη νόμιμες και μη κανονικές πράξεις ούτε στοχεύουν στον καταλογισμό υπολόγων που εμφανίζουν έλλειμμα στη διαχείρισή τους, αντίθετα η δύναμή τους για μεταβολή των κακώς κειμένων βρίσκεται στην επιρροή που ασκούν τα πορίσματά του, αφού δημοσιευθούν τόσο επί της Κυβέρνησης και της Βουλής όσο και επί της κοινής γνώμης. Οδηγούν έτσι όχι απλώς στην αποτροπή μια παρανομίας ή την κάλυψη ενός ελλείμματος , αλλά στην θεραπεία μιας συστηματικής αδυναμίας έτσι ώστε το κακό να εκλείψει από τη ρίζα του.(Σαρμάς, 2006)

Ο προληπτικός έλεγχος όπως τον γνωρίζαμε υποχωρεί πλέον και στην χώρα μας, χάρη στην αρχή της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης .Οι σύγχρονες αντιλήψεις οργάνωσης δημοσιονομικού ελέγχου διαδραματίζουν πλέον σημαντικό ρόλο στην άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής τόσο της χώρα μας όσο και της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και των κρατών μελών.(Μπάλτα, 2009)

Ωστόσο όπως συμπεραίνουν οι Στογγάρη και Τσέκος (2016, p. 38): “οι έλεγχοι που ασκούνται περιορίζονται στη διακρίβωση της τυπικής συμμόρφωσης προς τους ευρωπαϊκούς διαχειριστικούς κανόνες με έμφαση κυρίως στην επιλεξιμότητα των δαπανών, την τήρηση των προϋποθέσεων δημοσιότητας στις διαγωνιστικές διαδικασίες προμηθειών κ.λπ. Τέτοιας μορφής έλεγχοι είναι αναγκαίοι όχι όμως και ικανοί για τη διασφάλιση της χρηστής διοίκησης και σε κάθε περίπτωση αδυνατούν να εγγυηθούν την ουσιαστική διοικητική ορθοπραξία, τη βελτιστοποίηση δηλαδή της σχέσης κοινωνικού κόστους-κοινωνικής ωφέλειας μέσα από τη διοικητική δράση”.

Παρατηρούμε επίσης πως οι έννοιες του ελέγχου συμμόρφωσης και του ελέγχου απόδοσης παρά το γεγονός ότι τόσο στην βιβλιογραφία όσο και στην πρακτική έχουν αποσαφηνιστεί , ωστόσο πολύ συχνά εξακολουθούν να συγχέονται και αυτό συμβαίνει διότι οι δύο αυτές μορφές ελέγχου δεν είναι ανεξάρτητες , αλλά πολλές φορές συσχετίζονται και αλληλοσυμπληρώνονται.

Πολλές φορές δηλαδή ο έλεγχος συμμόρφωσης αποτελεί μέρος του ελέγχου απόδοσης. Η συμμόρφωση θεωρείται ως μία από τις πτυχές της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας. Η μη συμμόρφωση μπορεί να είναι η αιτία, η εξήγηση ή η συνέπεια της κατάστασης των δραστηριοτήτων που αποτελούν το αντικείμενο του ελέγχου επιδόσεων. Επομένως σε συνδυασμένους ελέγχους

αυτού του είδους, ο ελεγκτής χρησιμοποιώντας την επαγγελματική του κρίση είναι αυτός που θα αποφασίσει αν η επίδοση ή η συμμόρφωση είναι ο πρωταρχικός στόχος του ελέγχου.

Καθίσταται επομένως σαφές ότι οι έλεγχοι που εξαντλούνται μόνο στα της συμμόρφωσης με το κανονιστικό πλαίσιο, ανεξάρτητα από το αν αφορούν σε διαδικασίες προϋπολογισμού, διακριτό καθορισμό αρμοδιοτήτων, οργανωτικό πλαίσιο, δημοσιότητα και διαφάνεια, μισθολογικές δαπάνες κ.ο.κ., δεν επιτυγχάνουν το βασικό σκοπό του ελέγχου που έγκειται όχι μόνο στο να εντοπίζει τη μη συμμόρφωση, αλλά και στο να αναδεικνύει και να προτείνει τρόπους θεραπείας των παθογενειών. Η συμβολή των ελέγχων απόδοσης είναι καθοριστική για την βελτιστοποίηση της σχέσης κόστους - οφέλους των δημόσιων υπηρεσιών και την διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης. (Γεωργίου & Μπούσιος, 2021, p. 99)

Οι δημοσιονομικοί έλεγχοι συμμόρφωσης που διενεργεί η ΓΔΔΕ από την άλλη, να μεν εντάσσουν στην μεθοδολογία τους και κάποια στοιχεία των ελέγχων απόδοσης, ωστόσο διαφαίνεται να διαιωνίζεται η προσήλωση στη νομιμότητα και κανονικότητα των δαπανών. Ο έλεγχος απόδοσης δηλαδή βρίσκεται ακόμη σε πολύ πρώιμο στάδιο στο δημοσιονομικό σύστημα της χώρας μας και οι αλλαγές που προωθούνται είναι αργές αλλά τουλάχιστον έχουν την σωστή κατεύθυνση που δεν είναι άλλη από τους ελέγχους απόδοσης, χωρίς βέβαια να παραγνωρίζεται και η σπουδαιότητα των ελέγχων τήρησης της νομιμότητας και κανονικότητας.

Οι έννοιες, οι αρχές και οι μέθοδοι που προσδιορίζουν τους ελέγχους απόδοσης αν και έχουν ενταχθεί ως ένα βαθμό στους δημοσιονομικούς θεσμούς της χώρας μας με διάφορους νόμους και διατάξεις, εν τούτοις η πλήρης και προπάντων σωστή εφαρμογή τους από τους ελεγκτικούς οργανισμούς της χώρας μας οφείλει να γίνει με μικρά και σταθερά βήματα ώστε να μην διακινδυνευθεί ούτε η ποιότητα, ούτε η αξιοπιστία τους.

Σύμφωνα μάλιστα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο ISSAI 3100 του INTOSAI οι προκλήσεις που έχει να διαχειριστεί ένας ελεγκτικός οργανισμός που βρίσκεται σε διαδικασία ένταξης των ελέγχων απόδοσης στις δραστηριότητές του είναι πολλές και περίπλοκες:

- Η επιτυχής εφαρμογή του ελέγχου απόδοσης απαιτεί πολιτική υποστήριξη, κατάλληλες νομοθετικές ρυθμίσεις, ηγετικές ικανότητες και προπάντων ενεργή συμμετοχή και μακροπρόθεσμη δέσμευση της διοίκησης.
- Η εμπειρία μάλιστα έχει αποδείξει ότι η εισαγωγή του ελέγχου απόδοσης απαιτεί συχνά αλλαγές στις στάσεις, στο στυλ διαχείρισης, στην οργανωτική συμπεριφορά αλλά και στις πρακτικές πρόσληψης .
- Απαιτεί επίσης από την ηγεσία να δημοσιεύει κρίσιμες εκθέσεις ελέγχου απόδοσης, ειδικά σε ένα περιβάλλον λιγότερο συνηθισμένο σε τέτοια κριτική. Χρειάζεται επομένως θάρρος για να αποκαλυφθεί η κακή απόδοση των κυβερνητικών προγραμμάτων ή υπηρεσιών, ακόμη και όταν υποστηρίζεται από αξιόπιστα, αντικειμενικά και ισορροπημένα στοιχεία και επιχειρήματα.
- Τέλος ο έλεγχος απόδοσης είναι μια δραστηριότητα που βασίζεται στη γνώση και απαιτεί υψηλής ποιότητας εργασία. Λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του απαιτεί ειδικές ικανότητες , ευελιξία, φαντασία και αναλυτικές δεξιότητες τις οποίες θα πρέπει να αποκτήσει το ελεγκτικό δυναμικό του οργανισμού που ενδεχομένως έχει περιορισμένη ή καθόλου εμπειρία στον τομέα.

Ένας ελεγκτικός οργανισμός που βρίσκεται σε διαδικασία ένταξης των ελέγχων απόδοσης στις δραστηριότητές του, θα πρέπει στην αρχή να διενεργεί ελέγχους με απλούς ελεγκτικούς στόχους και να περνά σταδιακά σε περισσότερο περίπλοκα ζητήματα. Προτείνεται επίσης η διενέργεια “πυλοτικών” ελέγχων, αλλά και ελέγχων που θα ταιριάζουν στο τεχνοκρατικό προφίλ του ελεγκτικού οργανισμού αλλά και στις δεξιότητες που έχει το ελεγκτικό δυναμικό του οργανισμού τη δεδομένη χρονική στιγμή.

Διαφαίνεται επομένως ότι τα οφέλη από την εισαγωγή των ελέγχων απόδοσης στους ελεγκτικούς οργανισμούς της χώρας μας είναι πολλαπλά και αφορούν τόσο το ευρύ κοινό και τις οντότητες που ελέγχονται όσο και το νομοθετικό σώμα αλλά και την εκάστοτε κυβέρνηση. Πιο συγκεκριμένα:

- Κατά γενική ομολογία βασική δημοκρατική αρχή αποτελεί το δικαίωμα του κοινού να καθιστά τις κυβερνήσεις υπόλογες για τις πράξεις τους μέσω των γενικών εκλογών. Για να αποκτήσει νόημα όμως αυτή η αρχή το κοινό

χρειάζεται πληροφορίες σχετικά και με τον τρόπο με τον οποίο δαπανώνται οι δημόσιοι πόροι αλλά και με το πώς αποδίδουν οι δημόσιες υπηρεσίες. Οι έλεγχοι απόδοσης επομένως παρέχοντας αντικειμενικές και αξιόπιστες πληροφορίες για αυτά τα θέματα, συμβάλλουν τόσο στη διαφάνεια όσο και στη λογοδοσία.

- Ο έλεγχος απόδοσης διαδραματίζει επίσης σημαντικό ρόλο στη διατήρηση της καλής ενημέρωσης των νομοθετικών σωμάτων σχετικά με τις ενέργειες της κυβέρνησης και τα αποτελέσματα των δικών της αποφάσεων. Το εκάστοτε νομοθετικό σώμα δηλαδή χρειάζεται αξιόπιστη και ανεξάρτητη πληροφόρηση για τα αποτελέσματα και τις επιπτώσεις των προγραμμάτων και των αποφάσεων που ακολουθεί κάθε κυβέρνηση.
- Επίσης ο έλεγχος απόδοσης αντιπροσωπεύει μια μοναδική πηγή πληροφοριών, καθώς δεν αντιπροσωπεύει πολιτικούς ακτιβιστές ή θεσμούς. Μπορεί δηλαδή να έχει αξία και για την εκάστοτε κυβέρνηση καθώς προσφέρει μια αντικειμενική και ανεξάρτητη αξιολόγηση του αποτελέσματος των αποφάσεών της και της απόδοσης των δημόσιων υπηρεσιών.
- Τέλος ο έλεγχος απόδοσης παρέχει κίνητρα για μάθηση και αλλαγή στον δημόσιο τομέα, παρέχοντας νέες πληροφορίες και εφιστώντας την προσοχή σε διάφορες προκλήσεις και συμβάλλει στη βελτίωση και τη μεταρρύθμιση της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης. Με αυτόν τον τρόπο ο έλεγχος απόδοσης προσθέτει αξία πολύ πέρα από αυτή ενός μηχανισμού ελέγχου.

Βασικοί παράγοντες επιτυχίας επομένως για την ανάπτυξη μιας βιώσιμης λειτουργίας ελέγχου απόδοσης είναι:

1) Καταρχήν η άμεση εμπλοκή της διαχείρισης :

- ❖ Να καθορίζεται ένα σαφές όραμα για το τι πρέπει να επιτευχθεί και να τίθενται συγκεκριμένοι στόχοι για τον έλεγχο απόδοσης.
- ❖ Να συνειδητοποιήσουν ότι ο έλεγχος απόδοσης είναι απαιτητικός, διαφέρει από τον οικονομικό έλεγχο και τον έλεγχο συμμόρφωσης και απαιτεί χρόνο για να εφαρμοστεί.
- ❖ Να γνωρίζουν ότι ενδέχεται να απαιτούνται αλλαγές στο συλ διαχείρισης και στην οργανωτική συμπεριφορά,

- ❖ Να συμμετέχει ενεργά η διοίκηση και να εκπαιδεύεται επαγγελματικά και
- ❖ Να είναι γενικά άνετοι στην αμφισβήτηση προγραμμάτων ή υπηρεσιών που δεν λειτουργούν σωστά, εάν υποστηρίζονται από αξιόπιστα, αντικειμενικά και ισορροπημένα στοιχεία και επιχειρήματα.

2) Οι εξωτερικές σχέσεις:

- ❖ Να υφίσταται πολιτική υποστήριξη και επαρκή νομική εντολή
- ❖ Να υπάρχει διασφάλιση βιώσιμης χρηματοδότησης.
- ❖ Βεβαίωση ότι οι κυβερνητικές αρχές κατανοούν τις βασικές απαιτήσεις των ελέγχων απόδοσης
- ❖ Να δημιουργηθούν δίκτυα με ακαδημαϊκούς, μη κυβερνητικούς οργανισμούς και άλλους ενδιαφερόμενους φορείς.
- ❖ Καθιέρωση στρατηγικών για την επικοινωνία με τα μέσα ενημέρωσης, τους ελεγχόμενους, τους πολίτες και άλλους ενδιαφερόμενους φορείς.
- ❖ Το να δημιουργούνται ενδιαφέρουσες, καλά τεκμηριωμένες και εστιασμένες στον αναγνώστη αναφορές που προσθέτουν αξία, προωθούν καλύτερες δαπάνες και αποτελέσματα και εκτιμώνται ευρέως.

3) Θεσμικά θέματα

- ❖ Επιλογή ικανού προσωπικού και δημιουργία ενός ικανού επιχειρησιακού διευθυντή
- ❖ Δημιουργία διαδικασίας πρόσληψης πιο κατάλληλη για τον έλεγχο απόδοσης.
- ❖ Ανάπτυξη ικανοτήτων βήμα προς βήμα και τόνωση της ανταλλαγής γνώσεων και της μάθησης.
- ❖ Ανάπτυξη ικανότητας για μεθοδολογική, αναλυτική και επαγγελματική εσωτερική κατάρτιση.
- ❖ Να τίθενται προϋποθέσεις, πρότυπα και κατευθυντήριες γραμμές που θα διασφαλίζουν την ποιότητα και τη βιωσιμότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας εύρυθμης διαδικασίας για την αποτελεσματική παραγωγή ελέγχων απόδοσης.
- ❖ Παροχή επαγγελματικής υποστήριξης σε θέματα στατιστικής, πληροφορικής, συντακτικής εργασίας, γραφείου επικοινωνίας.

Στην παρούσα εργασία έγινε προσπάθεια για σύγκριση μεταξύ των δημοσιονομικών ελέγχων συμμόρφωσης της ΓΔΔΕ με τους ελέγχους απόδοσης . Θα είχε μελλοντικά εξαιρετικό ενδιαφέρον η έρευνα να εστιάσει στην σχέση των ελέγχων απόδοσης με την αξιολόγηση η οποία επίσης αποτελεί βασική αρχή της συνεχούς βελτίωσης που πρέπει να επιδιώκει κάθε οργανισμός.

Επίσης θα ήταν ενδιαφέρουσα η συσχέτιση των ελέγχων απόδοσης με τους προϋπολογισμούς προγραμμάτων και επιδόσεων και την κατεύθυνση που ακολουθεί η Ελλάδα στην προσπάθειά της να τους εντάξει στο παρωχημένο πλέον τρόπο κατάρτισης του κρατικού προϋπολογισμού.

Μια μελλοντική έρευνα τέλος θα μπορούσε να εστιάσει στην σύγκριση μεταξύ των ελέγχων απόδοσης και τους ελέγχους που διενεργεί το Ανώτατο Όργανο Ελέγχου της χώρας μας το Ελεγκτικό Συνέδριο αλλά και γενικά να γίνει σύγκριση μεταξύ διαφορετικών μεθόδων ελέγχου.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

[About IPSASB](https://www.ifac.org/ipsasb/about-ipsasb). (2018, August 20). IFAC. <https://www.ifac.org/ipsasb/about-ipsasb>

Alexander Hamilton Institute (U.S.) (Ed.). (1997). *Διοικητικήελεγκτική =: Management audit*. Κριτήριο.

Dritsas, S. (2015). Public Sector Audit: The International Standards. *BUSINESS MAGAZINE*.

Home | EUROPEAN COURT OF AUDITORS. (n.d.). Retrieved November 7, 2021, from <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/ecadefault.aspx>

IAASB. (2009). *Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας*. <http://elte.org.gr/images/files/pdf/handbook.pdf>

Overview—INTOSAI. (n.d.). Retrieved November 6, 2021, from <https://www.intosai.org/about-us/overview>

Αρμοδιότητες | Audit Office of the Republic of Cyprus |. (n.d.). Retrieved November 7, 2021, from http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/role_gr/role_gr?OpenDocument&print

Γεωργίου, Γ., & Μπούσιος, Θ. (2021). *ΕΛΕΓΧΟΙ ΑΠΟΔΟΣΗΣ (PERFORMANCE AUDITS)*. Εκδόσεις Παπαζήση.

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα | ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ACCOUNTANCY GREECE. (2015, March 26).

<https://www.accountancygreece.gr/%ce%b4%ce%b9%ce%b5%ce%b8%ce%bd%ce%ae-%ce%bb%ce%bf%ce%b3%ce%b9%cf%83%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ac-%cf%80%cf%81%cf%8c%cf%84%cf%85%cf%80%ce%b1-%ce%b4%ce%b7%ce%bc%ce%bf%cf%83%ce%af%ce%bf%cf%85-%cf%84%ce%bf/>

Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος: Διαφορές και ομοιότητες στη σύγχρονη εποχή |

ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ACCOUNTANCY GREECE. (2018, November 6).

<https://www.accountancygreece.gr/%ce%b5%cf%83%cf%89%cf%84%ce%b5%cf%81%ce%b9%ce%ba%cf%8c%cf%82-%ce%ba%ce%b1%ce%b9-%ce%b5%ce%be%cf%89%cf%84%ce%b5%cf%81%ce%b9%ce%ba%cf%8c%cf%82-%ce%ad%ce%bb%ce%b5%ce%b3%cf%87%ce%bf%cf%82-%ce%b4%ce%b9/>

Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη ελεγκτική: Θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα* (1η έκδ). Εκδόσεις Ο.Π.Α.

Κοντόγεωργα, Γ. (2013). *Ο εξωτερικός έλεγχος της δημοσιονομικής διαχείρισης στην Ελλάδα και η λειτουργία του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο πλαίσιο των διεθνών προτύπων* [Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Πατρών. Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας. Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων].

<http://hdl.handle.net/10442/hedi/34986>

Λουκανίδου, Ό. (2011). *Ο δημοσιονομικός έλεγχος στην Ελλάδα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. <http://dspace.lib.uom.gr/handle/2159/14368>

Μαυρομάτη, Α. (2005). *Επανασχεδιάζοντας τον έλεγχο των δημοσίων δαπανών στην Ελλάδα: ο έλεγχος απόδοσης*. *ΔιΔικ*, 1/2005.

Μιχαηλίδης, Ο. (2019). *Η σημασία του ελέγχου της ορθής χρήσης του δημοσίου χρήματος στις σύγχρονες δημοκρατίες*. <https://politis.com.cy/wp-content/uploads/2019/02/Pres-20190226-%CE%A0%CE%9A-%CE%88%CE%BB%CE%B5%CE%B3%CF%87%CE%BF%CF%82-%CE%B4%CE%B7%CE%BC%CF%8C%CF%83%CE%B9%CE%BF%CF%85-%CF%87%CF%81%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CF%82-pd>

Μπάλτα, Ε. (2009). *Ο προληπτικός δικαστικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών: Από την καθιέρωση στην αμφισβήτηση* [Διδακτορική Διατριβή, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης (ΑΠΘ). Σχολή Νομικών Οικονομικών και Πολιτικών Επιστημών. Τμήμα Νομικής. Τομέας Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης]. <http://hdl.handle.net/10442/hedi/26944>

- Μπάρμπας, Ν. (2008). *Στοιχεία δημοσιονομικού δικαίου* (3η έκδ). Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Νεγκάκης, Χ. Ι., & Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα θέματα ελεγκτικής & εσωτερικού ελέγχου: Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*. Διπλογραφία.
- Ο έλεγχος του δημόσιου τομέα στην Ευρωπαϊκή Ένωση*. (2019).
<https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/el/>
- Οι αξίες, η αποστολή και το όραμά μας | ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ*. (n.d.).
Retrieved November 6, 2021, from <https://www.eca.europa.eu/el/Pages/values-mission-and-vision.aspx>
- ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ IPSAS ΚΑΙ IFRS – ΜΙΑ ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ*,
Δημήτρης Ξυδάκης PhD | ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ACCOUNTANCY GREECE. (2015, August 2).
<https://www.accountancygreece.gr/%ce%bf%ce%bc%ce%bf%ce%b9%ce%bf%cf%84%ce%b7%cf%84%ce%b5%cf%83-%ce%ba%ce%b1%ce%b9-%ce%b4%ce%b9%ce%b1%cf%86%ce%bf%cf%81%ce%b5%cf%83-ipsas-%ce%ba%ce%b1%ce%b9-ifrs-%ce%bc%ce%b9%ce%b1-%cf%83%cf%85%ce%bd/>
- Παπασπύρου, Μ. (2016). *Εισήγηση ΓΕΔΔ στο συνέδριο της Εθνικής Σχολής Δικαστικών Λειτουργιών*.
<https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/papaspyrou.pdf>
- Σαρμάς, Ι. Δ. (2006). *Καλύτερο κράτος: η σπατάλη, η διαφθορά και ο σύγχρονος δημοσιονομικός έλεγχος*. Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Στογγάρη, Α., & Tsekos, Τ. (2016). Από τον έλεγχο της συμμόρφωσης στην αξιολόγηση της απόδοσης. *Επιστήμη Και Κοινωνία: Επιθεώρηση Πολιτικής Και Ηθικής Θεωρίας*, 33, 21. <https://doi.org/10.12681/sas.10263>
- Φυτράκης, Ε. (2010). *Τα ελεγκτικά σώματα της διοίκησης: Θεωρία, νομοθεσία, νομολογία*. Νομική Βιβλιοθήκη.

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- Azuma, N. (2008). *The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence*. 15, 21.
- 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).
- Berger, T. M.-M. (2018). *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. John Wiley & Sons.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes-Rossi, F. (2018). IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing. In E. Ongaro & S. Van Thiel (Eds.), *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe* (pp. 165–185). Palgrave Macmillan UK.
https://doi.org/10.1057/978-1-137-55269-3_8
- Jensen, G., & Smith, R. (2013). History of the IPSASB: Growing influence—Reduced control. *Paper to XII Permanent Study Group Pf the EGPA, Salerno, Italy. May*.
- Kontogeorga, G. N. (2019). Juggling between ex-ante and ex-post audit in Greece: A difficult transition to a new era. *International Journal of Auditing*, 23(1), 86–94.
<https://doi.org/10.1111/ijau.12147>
- O’Leary, C. (1996). Performance audits: Could they become mandatory for public companies? *Managerial Auditing Journal*, 11(1), 14–18.
<https://doi.org/10.1108/02686909610145869>
- Reichborn- Kjennerud, K. (2013). Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway. *PublicAdministration*, 91(3), 680–695.
<https://doi.org/10.1111/padm.12025>

Εθνική νομοθεσία και κανονιστικό πλαίσιο

- Ν.2362/1995 (ΦΕΚ 247/Α/1995) «περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις»
- Ν.3230/2004 (ΦΕΚ 44/Α/2004) “Καθιέρωση συστήματος διοίκησης με στόχους, μέτρηση της αποδοτικότητας και άλλες διατάξεις.”
- Ν.3492/2006 (ΦΕΚ 210/Α/2006) «Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις»
- Αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου 3492/2006
- Π.Δ. 24/2008 (ΦΕΚ Α 48/21.03.2008) «Διάρθρωση της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και αρμοδιότητες των διευθύνσεων και των τμημάτων της»
- Ν.3871/2010 (ΦΕΚ 141/Α/2010) «Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη»
- Αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου 3871/2010
- Ν.4081/2012 (ΦΕΚ 184/Α/2012) «Περιστολή δημοσίων δαπανών, ρύθμιση θεμάτων δημοσιονομικών ελέγχων και άλλες διατάξεις»
- Αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου 4081/2012
- Ν. 4129/2013 (ΦΕΚ 52/Α/2013) «Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο».
- Ν. 4151/2013 (ΦΕΚ 103/Α/2013) «Ρυθμίσεις για την τροποποίηση και τη βελτίωση συνταξιοδοτικών, δημοσιονομικών, διοικητικών και λοιπών διατάξεων του Υπουργείου Οικονομικών».
- Ν.4182/2013 (ΦΕΚ 185/Α/2013) «Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις».
- Υπ. Απόφαση 2/40371/ΔΥΕΠ/19.4.2013 (ΦΕΚ 1075/Β/2013) «Έγκριση Κώδικα Δεοντολογίας των Δημοσιονομικών Ελεγκτών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε)»
- Υπ. Απόφαση 2/40379/ΔΥΕΠ/19.04.2013 (ΦΕΚ 1076/Β/2013) «Κανονισμός της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.) περί επιβολής δημοσιονομικών διορθώσεων»

- Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ 85/Α/2014) «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις».
- Ν.4270/2014 (ΦΕΚ 143/Α/2014) «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - Δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις»
- Αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου 4270/2014
- Ν.4320/2015 (ΦΕΚ 29/Α/2015) «Ρυθμίσεις για τη λήψη άμεσων μέτρων για την αντιμετώπιση της ανθρωπιστικής κρίσης, την οργάνωση της Κυβέρνησης και των Κυβερνητικών οργάνων και λοιπές διατάξεις»
- νόμου 4336/2015 (ΦΕΚ 94//2015) «Συνταξιοδοτικές διατάξεις – Κύρωση του Σχεδίου Σύμβασης Οικονομικής Ενίσχυσης από τον Ευρωπαϊκό Μηχανισμό Σταθερότητας και ρυθμίσεις για την υλοποίηση της Συμφωνίας Χρηματοδότησης.»
- Ν.4337/2015, (ΦΕΚ 129/Α/2015) «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων»
- Κοινή Υπουργική Απόφαση αριθ. 2/99990/0004/30.12.2016 (ΦΕΚ 4480/Β/2016) «Ανάθεση αρμοδιοτήτων των άρθρων 24,26, 66 και 69Γ του ν. 4270/2014 για τις δαπάνες που διενεργούνται από τις Περιφερειακές Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, πλην της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων στις Δημοσιονομικές Υπηρεσίες Εποπτείας και Ελέγχου (Δ.Υ.Ε.Ε) του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους»
- Π.Δ. 80/2016 (ΦΕΚ 145/Α/2016) «Ανάληψη υποχρεώσεων από τους διατάκτες»
- Π.Δ. 142/2017 (Φ.Ε.Κ. 181/Α/2017) «Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών».
- Π.Δ. 54/2018 (ΦΕΚ 103/Α/2018) «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης»
- Ν.4512/2018 (ΦΕΚ 5/Α/2018) «Ρυθμίσεις για την εφαρμογή των Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής και άλλες διατάξεις »
- ΝΟΜΟΣ 4583/2018 ΦΕΚ 212/Α/2018 «Κατάργηση των διατάξεων περί μείωσης των συντάξεων, ενσωμάτωση στην Ελληνική Νομοθεσία της Οδηγίας 2016/97/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20ής Ιανουαρίου 2016 σχετικά με τη διανομή ασφαλιστικών προϊόντων και άλλες διατάξεις».

- Υπ. Απόφαση αριθ. 2/58493/ ΔΠΓΚ (ΦΕΚ 3240/Β/2018) «Οικονομική και Διοικητική Ταξινόμηση του Κρατικού Προϋπολογισμού».
- Υπ. Απόφαση 36867 ΕΞ 2020/2020 (ΦΕΚ 1519/Β/2020) «Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.)»
- Νόμος 4820/2021 (ΦΕΚ 130/Α/2021) «Οργανικός Νόμος του Ελεγκτικού Συνεδρίου και άλλες ρυθμίσεις»
- ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ (Άρθρο 22 παρ. 1 του Ν.3492/2016). Διαθέσιμη στο:
<https://www.minfin.gr/documents/31311/5730106/%CE%95%CE%9A%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%97+%CE%91%CE%A1%CE%98%CE%A1%CE%9F%CE%A5+22-2021+%CE%A4%CE%95%CE%9B%CE%99%CE%9A%CE%97.pdf/9d5cb542-3975-45bb-81de-8b26e5f8f054>
- Περίληψη Ετήσιας Έκθεσης Ελέγχου του άρθρου 22 παρ.1 του Ν.3492/2006, ΦΕΚ 210 Α΄ για την ελεγκτική περίοδο από 01.07.2020 - 30.06.2021. Διαθέσιμη στο:
<https://www.minfin.gr/documents/31311/5730106/%CE%95%CE%9A%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%97+%CE%91%CE%A1%CE%98%CE%A1%CE%9F%CE%A5+22-2021+%CE%A0%CE%95%CE%A1%CE%99%CE%9B%CE%97%CE%A8%CE%97.pdf/58429876-0264-4ae6-b5e7-2adf2a8cad84>

Εγχειρίδια και οδηγοί

- Εγχειρίδιο ελέγχου επιδόσεων, Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2017. Διαθέσιμο στο:
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EL.PDF

- Εγχειρίδιο σχετικά με τα ανώτατα όργανα ελέγχου στην ΕΕ και τα κράτη μέλη της, «Ο έλεγχος του δημόσιου τομέα στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2019. Διαθέσιμο στο:
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/Book_Public_Audit_in_the_EU/Book-Public_Audit_in_the_EU_EL.pdf
- Οδηγός Ελέγχου Επίδοσης, Εθνικό Συντονιστικό Όργανο Ελέγχου και Λογοδοσίας (ΕΣΟΕΛ), 2021. Διαθέσιμο στο:
https://aead.gr/images/manuals/Odhghos-elegxou-epidoshs/Odhghos_elegxou_epidosis_isbn_on_line.pdf
- Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, International Federation of Accountants (IFAC), 2009. Διαθέσιμο στο : <https://www.taxheaven.gr/attachment/114>
- Εγχειρίδιο Ελέγχου Ελεγκτικού Συνεδρίου , 2017. Διαθέσιμο στο:
<https://egritosgroup.gr/wp-content/uploads/2020/04/egxeir-elegxou-elegktikou-sinedriou.pdf>
- Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου , Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, IPPF ,2017 Διαθέσιμα στο :
<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Greek.pdf>

Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα του INTOSAI

- INTOSAI-P 1: The Lima Declaration
- INTOSAI-P 10: Mexico Declaration on SAI Independence
- ISSAI 100: Fundamental Principles of Public-Sector Auditing
- ISSAI 130: Code of Ethics
- ISSAI 140: Quality Control for SAIs
- ISSAI 300: Performance Audit Principles
- ISSAI 400: Compliance Audit Principles
- ISSAI 3000: Performance Audit Standard
- ISSAI 3100: Performance Audit Guidelines - Key Principles

Διαθέσιμα στο: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>

Ιστοσελίδες

- <https://www.issai.org/>
- <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2021/02/site-ISSAI-English-comparision-of-the-norms.pdf>
- <https://www.intosai.org/>
- <https://www.psc-intosai.org/>
- <https://www.intosaifipp.org/>
- <https://www.eca.europa.eu/el/Pages/ecadefault.aspx>
- <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/el/>
- <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/el/home>
- <http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/home/home?opendocument>
- <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Implementation-Monitoring-Clarified-ISAs.pdf>
- <https://www.ifac.org/>
- <https://www.international-standards.org/>
- <https://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/>
- <https://www.ipsasb.org/>
- <https://www.iaasb.org/>
- <https://www.accountancygreece.gr/>
- <https://www.hellenicparliament.gr>
- <https://www.taxheaven.gr/>
- <https://www.kodiko.gr>
- <https://docplayer.gr>
- <https://www.minfin.gr/>
- <http://www.et.gr/>
- <https://www.elsyn.gr/>

Παράρτημα

Ερωτηματολόγια των ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων

❖ **Ερωτηματολόγιο Συστήματος**

https://www.minfin.gr/web/31351/enemerotiko-yliko/-/asset_publisher/xTJItoH34EEw/content/erotematologio-systematos?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.minfin.gr%2Fweb%2F31351%2Fenemerotiko-yliko%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_xTJItoH34EEw%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26p_r_p_564233524_categoryId%3D5689930%26p_r_p_564233524_resetCur%3Dtrue

❖ **Ερωτηματολόγιο Προμηθειών**

https://www.minfin.gr/web/31351/enemerotiko-yliko/-/asset_publisher/xTJItoH34EEw/content/erotematologio-symbaseon?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.minfin.gr%2Fweb%2F31351%2Fenemerotiko-yliko%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_xTJItoH34EEw%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26p_r_p_564233524_categoryId%3D5689930%26p_r_p_564233524_resetCur%3Dtrue

❖ **Ερωτηματολόγιο Έργων - Μελετών**

https://www.minfin.gr/web/31351/enemerotiko-yliko/-/asset_publisher/xTJItoH34EEw/content/erotematologio-ergon-meleton?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.minfin.gr%2Fweb%2F31351%2Fenemerotiko-yliko%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_xTJItoH34EEw%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26p_r_p_564233524_categoryId%3D5689930%26p_r_p_564233524_resetCur%3Dtrue

❖ **Ερωτηματολόγιο Ελέγχου Δαπανών Μισθοδοσίας Αμοιβών Μετακινήσεων
Λοιπών Παροχών**

https://www.minfin.gr/web/31351/enemerotiko-yliko/-/asset_publisher/xTJItoH34EEw/content/erotematologio-elenchou-dapanon-misthodosias-amoibon-metakineseon-loipon-parochon?inheritRedirect=false&redirect=https%3A%2F%2Fwww.minfin.gr%2Fweb%2F31351%2Fenemerotiko-yliko%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_xTJItoH34EEw%26p_p_lifecycle%3D0%26p

[_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26p_r_p_564233524_categoryId%3D5689930%26p_r_p_564233524_resetCur%3Dtrue](#)