



Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης και Διεθνών Σχέσεων - Πανεπιστήμιο Πελοποννήσου
Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Δημοκρίτειο Πανεπιστήμιο Θράκης
Τμήμα Οικονομικών Επιστημών - Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης
Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων - Πανεπιστήμιο Πειραιά

Διαπανεπιστημιακό Διατμηματικό
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
«Τοπική και Περιφερειακή Ανάπτυξη και Αυτοδιοίκηση»

Το κοινό πεδίο των πολλαπλών ελέγχων στους Οργανισμούς
Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Ανεμογιάννης Γεράσιμος

Παξοί, Οκτώβριος 2017



Department of Political Studies and International Relations

University of Peloponnese

Department of Economics - Democritus University of Thrace

Department of Economics - Aristotle University of Thessaloniki

Department of Business Administration - University of Piraeus

Interuniversity Interdepartmental

Master Program in

«Local and Regional Government and Development»

**The common supervision field among multiple audits at the
local authorities**

Anemogiannis Gerasimos

Paxos, October 2017

Στην οικογένεια μου,

Ευχαριστίες

Με την ευκαιρία της ολοκλήρωσης της διπλωματικής μου εργασίας θα ήθελα να ευχαριστήσω ειλικρινώς όσους ανθρώπους άμεσα ή έμμεσα συνέβαλλαν με την πολύτιμη βοήθεια τους. Ιδιαίτέρως ευχαριστώ τον επιβλέποντα καθηγητή μου Δρογαλά Γεώργιο, του οποίου οι συμβουλές, οι παρατηρήσεις και οι παροτρύνσεις ήταν καθοριστικές για την ολοκλήρωση της, καθώς επίσης τους καθηγητές και τους συναδέλφους μου με τους οποίους συνεργάστηκα κατά τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος. Ευχαριστώ επίσης τον Ορκωτό Λογιστή Ζαχαριουδάκη Μιχάλη, τον Επιθεωρητή της Γ.Δ.Δ.Ε. Καττή Νικόλαο, καθώς επίσης και τον Αναπληρωτή Επίτροπο Τζεδάκη Μανώλη για τις τεχνικές συμβουλές τους, την πολύτιμη βοήθεια στην συλλογή του υλικού αλλά και για το χρόνο ανάγνωσης που αφιέρωσαν. Τέλος, ευχαριστώ την οικογένεια μου και τους φίλους μου για την στήριξη τους.

Το κοινό πεδίο των πολλαπλών ελέγχων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης

Σημαντικοί Όροι: Ελεγκτικό συνέδριο, Ορκωτοί λογιστές, διαχειριστικός έλεγχος, διοικητική εποπτεία, νομιμότητα, κανονικότητα, επικαλύψεις, δημοσιονομικό αντιστεκμήριο, εξορθολογισμός, κακοδιοίκηση, κακοδιαχείριση, έλεγχος, πρότυπα, κοινό ελεγκτικό πεδίο, δημόσιο λογιστικό, διπλογραφική λογιστική.

Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία προσεγγίζει κριτικά τους μηχανισμούς ελέγχου στους ΟΤΑ, προσπαθώντας να απομονώσει όχι μόνο τον ειδικό στόχο που εξυπηρετεί ο κάθε έλεγχος αλλά και το κοινό ελεγκτικό πεδίο στην εφαρμογή τους. Το σχέδιο «Καποδίστριας» και η υφιστάμενη συγκέντρωση δήμων και κοινοτήτων, ο «Καλλικράτης», είχαν ως αποτέλεσμα η Τ.Α. να βρεθεί σε μια μεταβατική περίοδο στην οποία αναδείχθηκαν ζητήματα διαφθοράς, κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης. Τα φαινόμενα αυτά ενισχύθηκαν μέσω της έλλειψης του κατάλληλου θεσμικού πλαισίου, της πολυνομίας και των διαφορετικών προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι Δήμοι της χώρας, λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους (νησιωτικότητα με τεράστια ζήτηση ικανοποίησης αναγκών την θερινή περίοδο, ορεινότητα, αστικότητα). Η ανάδειξη της πολλαπλότητας και των επικαλύψεων των μηχανισμών ελέγχου δύνανται να συμβάλουν όχι μόνο στον εξορθολογισμό τους αλλά και στην δημιουργία ενός καθαρού ερευνητικού στόχου που θα είναι η τελική πρόταση ενοποίησης τους.

The common supervision field among multiple audits at the local authorities

Keywords : Court of Auditors, chartered accountants, management audit, administrative supervision, legality, regularity, overlaps, fiscal contradiction, rationalization, maladministration, mismanagement, audit, standards, common supervision field, public accounting system, double-entry accounting system.

Abstract

The present thesis approaches critically the control mechanisms of the local authorities by isolating both the special aim that every control caters and the common supervision field of their implementation. The plan “Kapodistrias” and the current concentration of the local and regional authorities “Kallikratis” caused a transitional period in which matters of corruption and mismanagement have been designated. Such phenomena were reinforced by the lack of the appropriate institutional framework, by the legal fragmentation and by the different situations that the Greek local authorities face up, due to their special features (islands that require huge demands during summers, mountain areas, urban areas). The designation of the multiplicity and the overlaps that the control mechanisms include may contribute not only to their rationalization but also to the creation of a clear research goal which is going to become the final proposal of their consolidation.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΟΙ ΠΟΛΛΑΠΛΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	1
1.1 Εισαγωγή	1
1.2 Αναγκαιότητα	1
1.3 Σκοπός.....	2
1.4 Διάρθρωση.....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	4
2.1 Έλεγχος Ελεγκτικού Συνεδρίου - εισαγωγή	4
2.1.1 Νομικό – συνταγματικό πλαίσιο.....	4
2.2 Έλεγχος των Ορκωτών λογιστών - εισαγωγή.....	6
2.3 Οικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Ε.Ε.).....	7
2.3.1 Νομικό πλαίσιο	7
2.4 Διοικητική εποπτεία και έλεγχος νομιμότητας – εισαγωγή – νομικό πλαίσιο.....	8
2.5 Εσωτερικός έλεγχος.....	8
2.5.1 Νομικό πλαίσιο	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ.....	10
3.1 Σκοπός του προληπτικού ελέγχου.....	10
3.2 Σκοπός του κατασταλτικού ελέγχου.....	11
3.3 Σκοπός του προσυμβατικού ελέγχου	12
3.4 Μεθοδολογία άσκησης προληπτικού ελέγχου.....	13
3.5 Μεθοδολογία άσκησης κατασταλτικού ελέγχου – φύλλα μεταβολών	14
3.6 Πρότυπα INTOSAI - Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων	19
3.7 ISSAI - Διεθνή πρότυπα Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων	19
3.8 Απομόνωση συγκεκριμένων ελεγκτικών τεχνικών.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.....	23
4.1 Σκοπός του ελέγχου	23
4.2 Μεθοδολογία ελέγχου - σύνταξη φύλλων εργασίας.....	24
4.3 Πρότυπα.....	26
4.3.1 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.....	26
4.3.2 IPSAS.....	27

4.4 Απομόνωση συγκεκριμένων ελεγκτικών τεχνικών.....	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ – ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ – ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ (Γ.Δ.Δ.Ε.).....	32
5.1 Σκοπός του ελέγχου	32
5.2 Μεθοδολογία ελέγχου- διαδικασία ελέγχου	33
5.3 Πρότυπα.....	34
5.4 Απομόνωση συγκεκριμένων ελεγκτικών τεχνικών.....	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6:ΚΟΙΝΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΜΗΧΑΝΙΣΜΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	36
6.1 Ελεγκτικό Συνέδριο - αποδοτικότητα των εξωτερικών ελέγχων.....	36
6.1.1 Ελεγκτικό Συνέδριο - ελλείψεις, μειονεκτήματα, εκτιμήσεις ως προς τον εξωτερικό έλεγχο του ΕΛ.ΣΥΝ.	36
6.2 Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές - αποδοτικότητα των ελέγχων	38
6.2.1 Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές - ελλείψεις, μειονεκτήματα, εκτιμήσεις ως προς τον έλεγχο των Ο.Ε.	39
6.3 Γ.Δ.Δ.Ε. - αποδοτικότητα του ελέγχου της Γ.Δ.Δ.Ε.....	40
6.3.1 Γ.Δ.Δ.Ε. - ελλείψεις μειονεκτήματα εκτιμήσεις ως προς τον έλεγχο της Γ.Δ.Δ.Ε.	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	43
7.1 Συμπεράσματα	43
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	48
Ελληνική.....	48
Ξενόγλωσση.....	49
Διαδικτυακοί τόποι και ιστοσελίδες - πηγές.....	49
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	51

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:

ΟΙ ΠΟΛΛΑΠΛΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΤΟΠΙΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

1.1 Εισαγωγή

Η πολλαπλότητα των διαδικασιών που δημιούργησε η συγκέντρωση των δήμων και των κοινοτήτων, η έλλειψη πόρων και η αδυναμία απαλλαγής από την παραδοσιακή αντίληψη λειτουργίας της τοπικής αυτοδιοίκησης από την πλευρά των αιρετών ανέδειξαν ζητήματα διαφθοράς κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης. Οι έννοιες κακοδιοίκηση, διαφθορά, κακοδιαχείριση, χρήζουν μεγάλης προσοχής αφού δεν ταυτίζονται, όμως σχετίζονται άμεσα. Πολλές φορές η κακοδιοίκηση (κακό management, κακή κατανομή πόρων, υποδομών, ανθρώπινου δυναμικού) είναι αυτή που ευνοεί τη διαφθορά και την κακοδιαχείριση. Σε αυτό το διαμορφούμενο πλαίσιο ο εξωτερικός ή εσωτερικός έλεγχος προσπαθεί είτε να προλαμβάνει τα προαναφερόμενα φαινόμενα, είτε να τα καταστείλει αποδίδοντας ενδεχόμενες ευθύνες και καταλογισμούς.

1.2 Αναγκαιότητα

Την πειθαρχική και ποινική διαδικασία ως αρμοδιότητα που προκύπτει μετά από έλεγχο, μπορούν να την εκκινήσουν το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων, το Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων, η Ειδική Υπηρεσία Επιθεωρητών Περιβάλλοντος, ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, το Σώμα Επιθεωρητών Δημοσίων Έργων, η Ειδική Υπηρεσία Επιθεωρητών Περιβάλλοντος, ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης. Από την άλλη πλευρά μόνο το ΕΛ.ΣΥΝ., εκτός από την αρμοδιότητα του εξωτερικού ελέγχου που περιληπτικά αναφέρθηκε, είναι εκείνο το όργανο το οποίο καταλογίζει, σε περιπτώσεις που προκύπτουν δημοσιονομικά ελλείμματα.

Τους ελεγκτικούς μηχανισμούς με γενική ή ειδική αρμοδιότητα ελέγχου στους ΟΤΑ αποτελεί ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης ο οποίος διεξάγει ελέγχους, επανελέγχους, επιθεωρήσεις και έρευνες ή διατάσσει τη διενέργειά τους από το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης. Επίσης, τα ιδιαίτερα Σώματα Επιθεώρησης και Ελέγχου, και το Σώμα Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, στον έλεγχο του οποίου υπάγονται υπηρεσίες του Δημοσίου, μεταξύ των οποίων και οι ΟΤΑ. Παράλληλα αρμοδιότητα του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ είναι και η διενέργεια επιθεωρήσεων, έκτακτων ελέγχων και η συγκέντρωση αποδεικτικού υλικού για άσκηση ποινικής ή πειθαρχικής δίωξης.

Είναι απολύτως φυσιολογικό λοιπόν οι έλεγχοι όλων αυτών των σωμάτων να αλληλεπικαλύπτονται και να δημιουργείται σύγχυση, διοικητικό βάρος και δυσχέρεια στην λειτουργία των υπηρεσιών και της διοίκησης. Ωστόσο η διαφθορά και η κακοδιοίκηση απαιτούν πρόληψη. Ο στόχος πρέπει να είναι, η βελτίωση, η απλοποίηση, και ο εξορθολογισμός των υφιστάμενων ελέγχων, ώστε να είναι καταλληλότεροι και αποτελεσματικότεροι.

Η έκθεση του Ινστιτούτου Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Αθήνα, 2006) για τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου κάνει λόγο για ενοποίηση σε πολυεπίπεδο σώμα όλων των σωμάτων ελέγχου, υπό τον Γ.Ε.Δ.Δ., ώστε να εξασφαλιστούν πόροι, να μειωθεί ο χρόνος διεκπεραίωσης του ελέγχου και να βελτιστοποιηθεί η ποιότητα του. Ταυτόχρονα διερεύνησε τη δυνατότητα δημιουργίας αρμοδιοτήτων πειθαρχικού χαρακτήρα αλλά και δημιουργίας συμβουλίου γνωμοδοτικού χαρακτήρα που θα στοχεύει στην ελαχιστοποίηση των αλληλοεπικαλύψεων των σωμάτων ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση η λειτουργική ενοποίηση των ελεγκτικών μηχανισμών καθώς και ο συντονισμός της ελεγκτικής διαδικασίας με αξιοποίηση συγχρόνων ελεγκτικών μεθόδων κρίνονται απαραίτητοι.

1.3 Σκοπός

Σκοπός της εργασίας είναι να προσεγγίσει τους βασικούς ελέγχους στους οποίους υπόκεινται οι ΟΤΑ και οι οποίοι είναι ο έλεγχος από το ΕΛ.ΣΥΝ., από την Γ.Δ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ο έλεγχος νομιμότητας του Γ.Γ. της Περιφέρειας, και ο έλεγχος των Ορκωτών Λογιστών, προσπαθώντας να απομονώσει το κοινό πεδίο τους, να αναδείξει κοινές ελεγκτικές

διαδικασίες και φαινόμενα αλληλοεπικαλύψεων που δημιουργούνται, ώστε να συνδράμει στον εξορθολογισμό τους. Η ανάγκη ενοποίησης τους, εφόσον προκύψει, θα πρέπει να είναι ένα ζήτημα που να τίθεται στην βάση ικανοποίησης των ειδικών σκοπών που εξυπηρετεί ο κάθε έλεγχος.

1.4 Διάρθρωση

Στο δεύτερο κεφάλαιο επιχειρείται να προσεγγιστούν εννοιολογικά οι προαναφερόμενοι έλεγχοι, το νομικό πλαίσιο που τους διέπει και να αναδειχθούν τα φαινόμενα της πολλαπλότητας τους, των επικαλύψεων και της ανάγκης εξορθολογισμού και ενοποίησης τους. Στα επόμενα κεφάλαια αναπτύσσεται η τεχνική – θεωρητική προσέγγισή τους, ο σκοπός που εξυπηρετούν, η μεθοδολογία εφαρμογής τους, η απομόνωση ελεγκτικών πρακτικών – τεχνικών που μπορεί να συμβάλλουν στην απλοποίηση τους, η αποτελεσματικότητά τους, οι αδυναμίες τους και τέλος τα συμπεράσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΟΛΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

2.1 Έλεγχος Ελεγκτικού Συνεδρίου - εισαγωγή

Οι ΟΤΑ έχουν οικονομική αυτοτέλεια η οποία εκφράζεται μέσα από την κατάρτιση και υλοποίηση του ίδιου του προϋπολογισμού τους και μέσα από την αξιοποίηση των εσόδων και της περιουσίας τους. Έτσι ο έλεγχος προς αυτούς στοχεύει στην νομιμότητα που θα πρέπει να διέπει την λογιστική των Δήμων και τον προϋπολογισμό τους αλλά και στην χρηστή διαχείριση και αποδοτικότητα, με στόχο την βέλτιστη διαχείριση παροχής υπηρεσιών προς το κοινωνικό σύνολο της επικράτειας τους. Σε κάθε περίπτωση για τα φαινόμενα κακοδιοίκησης και διαφθοράς που εμφανίζονται στην λειτουργία της Τ.Α.- τα οποία δεν έχουν να κάνουν μόνο με περιπτώσεις λήψης ανταλλάγματος υλικού ή ηθικού για σκοπό ιδιοτελή (Καρκάλης, 2005) αλλά σχετίζονται και με την γενικότερη παρέκκλιση ως προς τους ισχύοντες κανόνες- έρχεται ο έλεγχος του ΕΛ.ΣΥΝ. είτε για να τα προλάβει, είτε για να καταστείλει.

Ο έλεγχος του ΕΛ.ΣΥΝ. δεν υπεισέρχεται σε έλεγχο νομιμότητας των διοικητικών αποφάσεων και πράξεων των οργάνων των Δήμων, η οποία είναι αρμοδιότητα του Γ.Γ. της Περιφέρειας. Ωστόσο, παρότι δεν υπεισέρχεται σε τέτοιο έλεγχο, αμφισβητεί τα έννομα αποτελέσματα τα οποία απορρέουν από το «νομίμως» τέτοιων αποφάσεων. Το φαινόμενο αυτό ονομάζεται «δημοσιονομικό αντιτεκμήριο» (Καρκάλης, 2005) και δημιουργεί επικάλυψη ελεγκτικών αρμοδιοτήτων σε σχέση με τον έλεγχο που ασκεί ο Γ.Γ.τ.Π. Όμως ακόμα και αν δεν είναι σύννομες οι διοικητικές πράξεις της Διοίκησης, όταν φέρουν το «νομίμως» ή δεν ανακληθούν ή δεν ακυρωθούν με δικαστική πράξη τότε παράγουν όλες τις έννομες συνέπειες και δεν θα πρέπει να αμφισβητούνται (Μηλιώνης, 2002 και Σολδάτος, 2001 και ΣτΕ 3564/86).

2.1.1 Νομικό – συνταγματικό πλαίσιο

Η λειτουργία της τοπικής αυτοδιοίκησης διέπεται από τα άρθρα 102 και 98 του Σ.1975, 1986,

1991 (παράρτημα 2.1.1). Μέσα από τα άρθρα αυτά καθιερώνεται ο εξωτερικός έλεγχος με στόχο να εγγυηθεί ότι η διοίκηση και η διαχείριση πραγματοποιούνται σύμφωνα με τη νομοθεσία και τους κανόνες. Οι έλεγχοι του ΕΛ.ΣΥΝ. διακρίνονται κυρίως σε κατασταλτικούς και προληπτικούς. Στην παρούσα εργασία δεν θα προσεγγιστεί η λειτουργία του προσυμβατικού ή άλλου ελέγχου του ΕΛ.ΣΥΝ. Ο εξωτερικός έλεγχος είτε προληπτικός είτε κατασταλτικός δεν προσεγγίζει ζητήματα σκοπιμότητας αλλά δύναται να λάβει υπόψη του κατά τον έλεγχο την πολύ σημαντική έννοια του «προσηκόντως μέτρου».

Η διαδικασία του προληπτικού ελέγχου αφορά στον έλεγχο της νομιμότητας της διαδικασίας καίτοι έχει δημιουργήσει προβλήματα στην καθημερινότητα των Δήμων, ωστόσο αποτελεί την αποτελεσματικότερη και «on time» μορφή ελέγχου. Παραδόξως, από 1/1/2019¹ καταργείται ο προληπτικός έλεγχος και παραμένει μόνο ο κατασταλτικός.

Ο κατασταλτικός έλεγχος του ΕΛ.ΣΥΝ. έχει τα εξής χαρακτηριστικά: είναι καταρχήν συγκεντρωτικός με βάση τον απολογισμό, καθολικός γιατί αφορά όλα τα ΧΕΠ και τα έσοδα, αποκλειστικώς κατασταλτικός, με δεδομένο ότι πρέπει να λήξει το οικονομικό έτος και να αφορά σε προηγούμενο. Επιπλέον αφορά σε έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας δαπανών και εσόδων που έχουν πραγματοποιηθεί έτσι ώστε να απεικονίζεται η ροή και εκροή του δημόσιου χρήματος.

Νομιμότητα κατά τον έλεγχο ορίζεται η πρόβλεψη από διάταξη νόμου της πραγματοποίησης εσόδων και εξόδων αλλά και η ύπαρξη αντίστοιχης πίστωσης στον προϋπολογισμό, ενώ κανονικότητα ορίζεται η ακολουθία νόμιμης διαδικασίας για την πραγματοποίηση της δαπάνης ή του εσόδου και η επισύναψη δικαιολογητικών. Οι έλεγχοι αυτοί δεν αφορούν σε ελέγχους σκοπιμότητας², δεν αφορούν δηλαδή σε ζητήματα ελέγχου της επιλογής της διοίκησης για την ικανοποίηση μιας ανάγκης του κοινωνικού συνόλου αντί μίας άλλης, αφορούν όμως στο αν η διοίκηση με βάση τις επιλογές που έχει, επέλεξε τον οικονομικότερο τρόπο για να ικανοποιήσει την δημόσια ανάγκη. Τέλος, ο κατασταλτικός έλεγχος αξιοποιεί τα πορίσματα των ορκωτών ελεγκτών.

¹ Άρθρο 10 παρ. 10 Ν. 4337/2015

² Το Συμβούλιο της Ευρώπης υιοθέτησε το 2004 το «Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών», το οποίο αποτελεί μέρος του φακέλου «Δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο». Το κείμενο αυτό δεν έχει νομική υπόσταση. Τίθεται όμως ως βάση πρωτοβουλιών και προτύπων που προετοίμασαν εμπειρογνώμονες για την αναβάθμιση της δημόσιας ηθικής και την καταπολέμηση της διαφθοράς σε τοπικό επίπεδο.

2.2 Έλεγχος των Ορκωτών λογιστών - εισαγωγή

Το απλογραφικό σύστημα στην λειτουργία του εμφανίζει αδυναμίες, καθώς δεν παρακολουθεί την περιουσιακή κατάσταση του Δήμου, δεν δίνει πληροφορίες για το κόστος των υπηρεσιών, ούτε επαρκείς πληροφορίες για τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις και τέλος δεν δίνει επαρκή εικόνα για την χρηματοοικονομική κατάσταση του Δήμου σε μία χρονική στιγμή, την οποία δίνει ο ισολογισμός. Έτσι με το νέο λογιστικό σύστημα (διπλογραφικό) παρέχεται δυνατότητα παροχής οικονομικών πληροφοριών προς τη Διοίκηση και τους δημότες αλλά και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς. Επιπλέον γίνεται δυνατή η απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης του Δήμου, ο προγραμματισμός εισπράξεων και πληρωμών και εξασφαλίζεται διαφάνεια. Τίθενται σε εφαρμογή λοιπόν, δύο παράλληλα συστήματα, αυτό του απλογραφικού ή δημόσιου λογιστικού και αυτό της διπλογραφικής λογιστικής, τα οποία πρέπει και να λειτουργούν ταυτόχρονα και να ελέγχονται για την σωστή εφαρμογή των κανόνων με βάση τους οποίους διέπονται. Το νομικό πλαίσιο απαιτεί την συνύπαρξη και των δύο και την πλήρη αντιστοιχία των δυο συστημάτων, όμως εξειδικεύει ανθρώπινο δυναμικό μόνο στην χρήση διπλογραφικού συστήματος ή πολύ λιγότερο στην χρήση δημόσιου λογιστικού. Βέβαια στους περισσότερους Δήμους έχει προσληφθεί λογιστής τήρησης της διπλογραφικής λογιστικής, ο οποίος θα έπρεπε να είναι και συνδεδεμένος κρίκος των δύο συστημάτων. Το παράδοξο εδώ είναι, ότι στην πράξη οι ελεγκτικοί μηχανισμοί παρότι τα δυο συστήματα αντιστοιχίζονται, ελέγχουν με διαφορετικό τρόπο το δημόσιο λογιστικό και με διαφορετικό τρόπο τη διπλογραφική λογιστική, καθώς η λειτουργία τους, όπως αναφέρθηκε, διέπεται από διαφορετικούς κανόνες. Η πράξη όμως έχει δείξει ότι πάντα προηγείται ο έλεγχος των Ορκωτών Λογιστών, οι οποίοι αποτελούν εξωτερικούς ελεγκτές που έχουν την ευθύνη διερεύνησης της τυχόν λογιστικής παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων. Όμως δεν εμβαθύνουν σε θέματα κατατμήσεων³, διαδικασίας αναθέσεων, διαδικασίας τήρησης του προϋπολογισμού, υπέρβασης πιστώσεων κλπ. Ωστόσο, τα πορίσματα των ορκωτών λογιστών, τα χρησιμοποιούν οι υπόλοιποι ελεγκτικοί μηχανισμοί και βασίζονται σε αυτά για να διεκπεραιώσουν τους ελέγχους τους και να συντάξουν πορίσματα.

Ενδιαφέρον επίσης αποτελεί και η εφαρμογή των Δ.Ε.Π. στους Δήμους, καθώς επίσης και η επιρροή τους στο ελεγκτικό έργο των Ορκωτών λογιστών αλλά και των υπολοίπων ελεγκτικών μηχανισμών. Η εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής ξεκίνησε από το 2000.⁴

³ Γίνεται εκτενής αναφορά στο φαινόμενο αυτό στο Κεφ.3

⁴ Π.Δ.315/1999. Εκτενής αναφορά στο Κεφ. 3

2.3 Οικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Ε.Ε.).

Ο οικονομικός και διαχειριστικός έλεγχος στους ΟΤΑ δύναται να διεξαχθεί από Οικονομικούς Επιθεωρητές του Υπουργείου Οικονομικών υπό προϋποθέσεις μετά από εντολή του υπουργού Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης ή του Γενικού Γραμματέα Περιφέρειας⁵, αλλά και σε περιπτώσεις που υφίσταται καταγγελία ή για τακτικό ή άλλο σκοπό. Η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.), ελεγκτική αρχή του Υπουργείου Οικονομικών υπαγόμενη στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής, διεξάγει ελέγχους με σκοπό να προασπίσει τις αρχές της χρηστής οικονομικής διαχείρισης, της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας⁶ και της αποτελεσματικότητας.

2.3.1 Νομικό πλαίσιο

Το νομικό πλαίσιο που διέπει τους ελέγχους της Γ.Δ.Δ.Ε αφορά στην τήρηση των αρχών της δημοσιονομικής διαχείρισης (άρθρο 33 του Ν.4270/2014, Α143) καθώς επίσης και ο Ν.3492 ΦΕΚ Α 210/5-10-2006, περί οργάνωσης του συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων. Άλλοι σχετικοί νόμοι είναι ο Ν. 4270/2014/Α.143 «Αρχές Δημοσιονομικής διαχείριση και εποπτείας- Δημόσιο Λογιστικό», καθώς επίσης και το Π.Δ 111/2014/Α.178 «Οργανισμός Υπουργείου Οικονομικών». Σχετικές κανονιστικές αποφάσεις είναι οι υπ. αριθμ.2/79353/ΔΥΕΠ/5-10-2013 (Α.2197) απόφαση του αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών «Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της ΓΓΔΕ», η υπ. αριθμ.2/40366/ΔΥΕΠ/19-4-2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Έγκριση Κανονισμού Λειτουργίας των Διευθύνσεων της ΓΔΔΕ (παρ.1 του άρθρ.6 του ν.3492/2006)», καθώς και η υπ.αριθ.2/40379/ΔΥΕΠ/19-4-2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Κανονισμός της ΓΔΔΕ περί επιβολής Δημοσιονομικών Διορθώσεων.

⁵ Άρθρο 230 του κώδικα ΔΚΚ και άρθρο 168 νέου κώδικα. Ν.3463/2006

⁶ Οικονομικότητα, η βέλτιστη δυνατή σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων μέσων και των τελικών αποτελεσμάτων. Αποτελεσματικότητα, η επίτευξη των συγκεκριμένων στόχων και των αποτελεσμάτων που έχουν εκ των προτέρων οριστεί.

2.4 Διοικητική εποπτεία και έλεγχος νομιμότητας – εισαγωγή – νομικό πλαίσιο

Το κράτος ασκεί στους ΟΤΑ εποπτεία, η οποία συνίσταται αποκλειστικά σε έλεγχο νομιμότητας και δεν επιτρέπεται να εμποδίζεται η πρωτοβουλία και η ελεύθερη δράση τους. Η διοικητική εποπτεία, ασκείται από τον Γ.Γ. της Περιφέρειας στον οποίο αποστέλλονται όλες οι πράξεις και αποφάσεις των συλλογικών οργάνων⁷ για τις οποίες ο κώδικας Δ.κ.Κ.Κ. απαιτεί συμμόρφωση υπό την απειλή της παράβασης καθήκοντος και του πειθαρχικού ελέγχου.

Στον «Καλλικράτη» ορίζεται ότι η εποπτεία ασκείται από την Αυτοτελή Υπηρεσία των ΟΤΑ, χωρίς ωστόσο αυτή να έχει συγκροτηθεί εγκαίρως, με αποτέλεσμα τα όργανα εποπτείας των ΟΤΑ να είναι τελικά ο Γ.Γ. της Αποκεντρωμένης Διοίκησης και η Επιτροπή που λειτουργεί σε κάθε Αποκεντρωμένη Διοίκηση και αποτελείται από ένα δικαστικό λειτουργό Διοικητικών ή Πολιτικών Εφετείων, ένα μέλος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και έναν εκπρόσωπο της Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Επιπλέον δημιουργήθηκε το 2013 το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των ΟΤΑ για τον διοικητικό έλεγχο των οικονομικών των ΟΤΑ. Στο παράρτημα 2.4 αναφέρεται το σύνολο των νόμων του παρόντος υποκεφαλαίου.

2.5 Εσωτερικός έλεγχος

Αφορά κυρίως τις συμφωνημένες διαδικασίες που πρέπει να τηρούνται στην εσωτερική λειτουργία, ως προς την υλοποίηση διαδικασιών για την ανάθεση και σύναψη συμβάσεων και την εν γένει υλοποίηση του προϋπολογισμού και του τεχνικού προγράμματος. Παρέχεται με τη μορφή σχεδιασμού λειτουργιών και διαδικασιών και υπεισέρχεται και σε ζητήματα συμμόρφωσης σε σχέση με τις συμφωνημένες διαδικασίες. Κινείται στην λογική της πρόληψης. Ο εσωτερικός έλεγχος (internal audit) μπορεί να διασφαλίσει τη νομιμότητα της οικονομικής διαχείρισης, την αποδοτική χρήση των πόρων, τη συνεχή βελτίωση των διαδικασιών και της διακυβέρνησης της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και να τονώσει τον κοινωνικό έλεγχο. Επιπλέον δύναται να εξετάσει την ποιότητα των εισροών και των εκροών και να αναδείξει μη αποδεκτά επίπεδα κινδύνου. Έτσι, συμβάλει στην κατάκτηση στόχων του οργανισμού, στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας, την διαχείριση των κινδύνων, και των

⁷ Δημοτικών Συμβουλίων, Οικονομικής Επιτροπής και Νομικών προσώπων.

διαδικασιών της διακυβέρνησης (Δρογαλάς και συν., 2009, Drogalas *et al.*, 2016). Η παρούσα εργασία δεν θα εμβαθύνει σε ζητήματα εσωτερικού ελέγχου, ωστόσο το παρόν εκπόνημα θα μπορεί να είναι χρήσιμο για τον σχεδιασμό εσωτερικών λειτουργιών.

2.5.1 Νομικό πλαίσιο

Η πρώτη απαίτηση από τον ελληνικό νόμο για εφαρμογή συστημάτων εσωτερικού ελέγχου έρχεται με το νόμο 2396/96 και αφορά τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο Α.Ε. Με το Ν.3016/17-5-2012 απαιτείται και για τις υποψήφιες Α.Ε. για την εισαγωγή τους στο χρηματιστήριο αξιών, η ύπαρξη Κανονισμού Εσωτερικής Λειτουργίας (Καζαντής, 2006). Για τους ΟΤΑ ο Ν.3492/2006 και το άρθρο 4 και 12 περιγράφουν τον ορισμό και την εφαρμογή για όλους τους φορείς γενικής κυβέρνησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ

3.1 Σκοπός του προληπτικού ελέγχου

Αποστολή του ελεγκτικού συνεδρίου είναι η διαφύλαξη της χρηστής διοίκησης και η ικανοποίηση των αναγκών – δαπανών με τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα με τη διάθεση των λιγότερων οικονομικών μέσων. Έτσι το αποτέλεσμα είναι να προλαμβάνεται η παράνομη εκταμίευση δημόσιου χρήματος. Εκτός των άλλων ελέγχων που διενεργεί το ελεγκτικό συνέδριο διεξάγει προληπτικό έλεγχο στις δαπάνες των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό, με σκοπό τον έλεγχο της δημοσιολογιστικής δράσης όσων διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα και φυσικά μέσω κατασταλτικών ελέγχων και καταλογισμών, την επιβολή κυρώσεων σε όσες περιπτώσεις διαπιστώνονται μη νόμιμες συμπεριφορές. Κατά τον προληπτικό έλεγχο ελέγχονται η τυπικότητα, η νομιμότητα και η κανονικότητα των δαπανών. Ο έλεγχος της τυπικότητας της «διαταγής του διατάκτη» καθώς και η τυπικότητα τεκμηρίωσης της δαπάνης, πραγματοποιείται μέσω ελέγχου της ακολουθίας των διαδικασιών που κάθε φορά ισχύουν και των αντίστοιχων δικαιολογητικών που συνοδεύουν τις διαδικασίες. Ο έλεγχος νομιμότητας της δαπάνης εξαντλείται στο αν προβλέπεται από διάταξη νόμου και αν υπάρχει εγγεγραμμένη σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό. Ο έλεγχος κανονικότητας περιλαμβάνει την διαπίστωση εάν η δαπάνη έχει νόμιμα αναληφθεί και αν επίσης επισυνάπτονται τα απαραίτητα δικαιολογητικά, καθώς επίσης και εάν η σχετική πίστωση έχει υποπέσει ή όχι σε παραγραφή.

Ιδιαίτερη αναφορά πρέπει να γίνει στην περίπτωση της συγγνωστής πλάνης. Στην περίπτωση αυτή διαπιστώνεται ότι ο διατάκτης προέβη σε μη νόμιμη ενέργεια, αλλά χωρίς πρόθεση καταστρατήγησης των διατάξεων. Άλλες ειδικές κατηγορίες δαπανών οι οποίες αποτελούν κατά το έλεγχο του ελεγκτικού συνεδρίου νόμιμες απαιτήσεις των φερόμενων ως δικαιούχων, είναι αυτές κατά τις οποίες οι απαιτήσεις στηρίζονται σε αποφάσεις ασφαλιστικών μέτρων δικαστηρίου ή σε περιπτώσεις προσωρινής διαταγής αποφάσεων δικαστηρίων. Τέλος τα χρηματικά όρια υπαγωγής στον προληπτικό έλεγχο γενικά, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Π.Δ. 136/11 αφορούν σε δαπάνες έργων, μελετών, προμηθειών ή υπηρεσιών με προϋπολογισμό άνω των 5.000,00 €.

Πολύ σημαντική έννοια η οποία χρησιμοποιείται και σαν κριτήριο ελέγχου από το ελεγκτικό συνέδριο, αποτελεί η έννοια του λογαριασμού, αφού ως λογαριασμός νοείται και η λογοδοσία του υπόχρεου δημοσίου υπολόγου και όχι μόνο η καταγραφή των εσόδων και εξόδων αλλά και των εκταμιεύσεων τις οποίες διενεργεί ένας δημόσιος υπόλογος. Υπό αυτή την έννοια έλεγχος λογαριασμού δεν είναι μόνο η ελεγκτική εργασία επαλήθευσης των ποσών αλλά και ο έλεγχος της νομιμότητας των δεδομένων που «χτίζουν» αυτό το λογαριασμό, το αν έχει για παράδειγμα αρμοδιότητα ο φερόμενος ως δημόσιος υπόλογος να προβεί σε μία πράξη εκταμίευσης ή εκκαθάρισης μια δαπάνης (άρθρο 1 Ν 4129/2013).

3.2 Σκοπός του κατασταλτικού ελέγχου

Ο σκοπός του κατασταλτικού ελέγχου του ελεγκτικού συνεδρίου ολοκληρώνεται με την έκδοση πράξης κατά την οποία ολοκληρώνεται ο έλεγχος χρήσεων με καταλογισμό στους υπόλογους σε περιπτώσεις διαπιστωθέντων ελλειμμάτων ή όχι.

Σύμφωνα με το Ν.4055/2012 ο κατασταλτικός έλεγχος μπορεί να είναι τακτικός και δειγματοληπτικός εκτός και αν συντρέχουν λόγοι καθολικότητας του. Οι αρχές που διέπουν το σκοπό δεν αλλάζουν, έχοντας πάντα ως στόχο, τον έλεγχο της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας, της νόμιμης διαχείρισης της περιουσίας, και της εν γένει οικονομικής λειτουργίας του φορέα καθώς επίσης και τον έλεγχο των συστημάτων του.

Ξεχωριστή κατηγορία του κατασταλτικού ελέγχου, αποτελεί η άρνηση του ταμία να εξοφλήσει χρηματικό ένταλμα το οποίο δεν υπόκειται σε προληπτικό έλεγχο. Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.4 του Ν.2307/1995 στην περίπτωση αυτή και μετά την γραπτή αναφορά του ταμία προς τον Δήμαρχο για τους λόγους άρνησης του, αν ο Δήμαρχος απορρίψει τους λόγους του ταμία, τότε ο ταμίας εξοφλεί και στέλνει το χρηματικό ένταλμα για κατά προτεραιότητα κατασταλτικό έλεγχο. Εάν ο επίτροπος πεισθεί για την διαφωνία του ταμία ζητά την αναπλήρωση από τα υπεύθυνα πρόσωπα του ελλείμματος με ειδική καταλογιστική πράξη.

Επίσης ξεχωριστό μέρος του κατασταλτικού ελέγχου αποτελεί και ο έλεγχος ορθής είσπραξης των εσόδων.

3.3 Σκοπός του προσυμβατικού ελέγχου

Ένας ακόμα σκοπός του ελεγκτικού συνεδρίου είναι ο έλεγχος συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στην λογική της ανάγκης διαφάνειας της οικονομικής λειτουργίας του κράτους, εκεί βεβαίως που ο αντισυμβαλλόμενος είναι το δημόσιο ή άλλο Νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με το Δημόσιο. Οι συμβάσεις αυτές καθορίζονται με νόμο (κατά κατηγορία - είδος συμβάσεων ή ύψος ποσού) και είναι συμβάσεις μεταξύ φορέων της δημόσιας διοίκησης, (ομοιογενείς συμβάσεις) ή μεταξύ φορέων της δημόσιας διοίκησης (ανεξαρτήτως της μορφής της νομικής του οργάνωσης) και ενός ιδιώτη⁸ (Τζεβελεκάκης, 2004).

Σε προσυμβατικό έλεγχο υπάγονται ακόμα οι προγραμματικές συμβάσεις του άρθρου 225 του Ν 3463/2006 «Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων»⁹ που συνάπτονται μεταξύ των φορέων της τοπικής αυτοδιοίκησης ή αυτών και του Δημοσίου ή άλλων φορέων του δημόσιου τομέα, οι τροποποιήσεις συμβάσεων που προκαλούν αύξηση του οικονομικού αντικειμένου, οι συμπληρωματικές συμβάσεις αρχικών συμβάσεων που δεν υποβλήθηκαν για έλεγχο, συμβάσεις προμηθειών, παροχής υπηρεσιών.

Στις συμβάσεις προμήθειας αγαθών¹⁰, εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών, που η δαπάνη τους ξεπερνά το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος νομιμότητας από Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ενώ το ανωτέρω κλιμάκιο διενεργεί έλεγχο όταν η προϋπολογιζόμενη δαπάνη υπερβαίνει το ποσό των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000) ευρώ.

Ο προσυμβατικός έλεγχος είναι καθολικός, αυτεπάγγελτος και σκοπός του είναι η διαπίστωση ουσιωδών νομικών πλημμελειών στις πράξεις της διαδικασίας που προηγείται της σύναψης της σχετικής σύμβασης ή οι τυχόν υπερβάσεις των ορίων ευχέρειας των διοικητικών οργάνων των αναθετουσών αρχών και όχι ο έλεγχος των τεχνικών επιλογών των αναθετουσών αρχών και η σκοπιμότητα τους. Τα όρια υπαγωγής για συμβάσεις προμηθειών, έργων, παροχής υπηρεσιών, των δήμων και των νομικών τους προσώπων είναι 200.000,00 € χωρίς Φ.Π.Α προϋπολογιζόμενης δαπάνης και μέχρι 500.000,00 € χωρίς Φ.Π.Α., ενώ όταν η

⁸ Ετερογενής σύμβαση. Το Ελεγκτικό Συνέδριο και η διασφάλιση της διαφάνειας στις δημόσιες συμβάσεις για τα 170 χρόνια του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σελ. 974 Τζεβελεκάκης,

⁹ ΦΕΚ Α' 114

¹⁰ Του άρθρου 1 του ν. 2286/1995 (ΦΕΚ Α' 19)

προϋπολογιζόμενη δαπάνη τους είναι μεγαλύτερη των 500.000,00 € ο έλεγχος νομιμότητας διενεργείται από το Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Πολύ σημαντική παράμετρος του προσυμβατικού ελέγχου είναι ο χρόνος υπαγωγής στον προσυμβατικό έλεγχο¹¹ καθώς θεωρείται ως καταρτισθείσα η σύμβαση κατά το χρόνο που εκδίδεται η κατακυρωτική απόφαση. Δεν θα γίνει περαιτέρω ανάλυση αυτού του είδους του ελέγχου καθώς κρίνεται ότι δεν εξυπηρετεί τον σκοπό της εργασίας

3.4 Μεθοδολογία άσκησης προληπτικού έλεγχου

Στον προληπτικό έλεγχο υπόκεινται κατά κύριο λόγο οι διατάκτες. Με βάση το δημόσιο λογιστικό, διατάκτες είναι τα αρμόδια όργανα από τα οποία ξεκινά η διαδικασία η οποία θα καταλήξει στην εντολή πληρωμής μιας δαπάνης. Τέτοια όργανα είναι το Δημοτικό Συμβούλιο, η Οικονομική Επιτροπή και ο Δήμαρχος. Ενώ η τελική πράξη της εκταμίευσης του δημόσιου χρήματος είναι ευθύνη των δημοσίων υπολόγων (Μηλιώνης, 2006). Η μεθοδολογία ορίζει την διενέργεια ελέγχου νομιμότητας και εν συνεχεία τον έλεγχο κανονικότητας μέσω της πληρότητας των νομίμων δικαιολογητικών (Σαββαΐδου et al 2007). Νόμιμη είναι η δαπάνη εφόσον σωρευτικά ισχύει ότι υπάρχει εγγεγραμμένη πίστωση στον προϋπολογισμό και ορίζεται από διάταξη νόμου. Συνεπώς ο έλεγχος υπεισέρχεται στην εξέταση της εφαρμογής των αρχών της ειδικότητας της αποτελεσματικότητας και της επάρκειας των πιστώσεων του προϋπολογισμού.

Ο έλεγχος κανονικότητας πραγματοποιείται μέσω της διαπίστωσης από τα επισυναπτόμενα δικαιολογητικά, ότι η δαπάνη έχει αναληφθεί νόμιμα και δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή η αντίστοιχη απαίτηση της (Ν.2362/95). Στην πραγματικότητα ελέγχεται όλο το κύκλωμα που διέπει την εφαρμογή του Δημόσιου λογιστικού δηλαδή αν τηρήθηκαν οι διαδικασίες που προβλέπονται για την πραγματοποίηση της δαπάνης μέσω διαγωνισμού ή απευθείας ανάθεσης από τα αρμόδια όργανα (Π.Δ.80/2016 και Ν.4412/2016). Εξετάζεται βεβαίως και η τυπική απαίτηση που περιβάλλει την δαπάνη και αφορά στις υπογραφές, στην σφραγίδα και στους υπολόγους εκκαθάρισης.

¹¹ Ν 3852/2010

Με βάση τις αρχές της χρηστής διαχείρισης και οικονομικότητας για τις οποίες έχει γίνει αναφορά στο κεφ.2.1.1 που πρέπει να διέπουν την λειτουργία της διοίκησης, ο προληπτικός έλεγχος υπεισέρχεται και στην εξακρίβωση της τήρησης των αρχών αυτών με ότι συνεπάγεται αυτό ως προς την ρητή απαγόρευση άσκησης ελέγχου σκοπιμότητας (Ρίζος, 1999).

3.5 Μεθοδολογία άσκησης κατασταλτικού ελέγχου – φύλλα μεταβολών

Στην περίπτωση που διαπιστώνονται μη νόμιμες δαπάνες ή ελλείψεις συντάσσεται Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων, με το οποίο καλούνται οι υπόλογοι να δικαιολογήσουν τις ελλείψεις και να προσκομίσουν τα ζητούμενα στοιχεία εντός προβλεπόμενης προθεσμίας. Σε περίπτωση μη εκτέλεσης του Φύλλου αυτού συντάσσεται έκθεση καταλογιστικής πράξης με τα ονοματεπώνυμα των οικείων υπολόγων και τα αντίστοιχα Α.Φ.Μ. Με το πέρας του ελέγχου συντάσσεται έκθεση η οποία κατά κανόνα συνοδεύεται είτε από προσχέδιο πράξης με την οποία οι ελεγχθέντες απολογισμοί κηρύσσονται ορθώς έχοντες και απαλλάσσονται οι υπόλογοι είτε από προσχέδιο πράξης με την οποία καταλογίζεται το διαπιστωθέν έλλειμμα σε βάρος των υπολόγων.

Έλεγχος εσόδων

Ο έλεγχος των εσόδων (εισπράξεων) εξετάζει το αν έχουν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά είσπραξης, αν έχουν εισαχθεί τα ποσά στο ταμείο του φορέα και αν τα ποσά αυτά έχουν καταχωρηθεί λογιστικά. Για τον έλεγχο των εισπράξεων συσχετίζονται τα πρωτότυπα γραμμάτια εισπράξεων με το ημερολόγιο ή βιβλίο ταμείου και τα αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών (extraits).

Έλεγχος εξόδων

Ο έλεγχος των εξόδων (πληρωμών) αφορά στην εξακρίβωση της ορθότητας της εξόφλησης των χρηματικών ενταλμάτων και των αντίστοιχων καταχωρήσεων στα βιβλία και τους λογαριασμούς του νομικού προσώπου. Ο απολογισμός συνοδεύεται από αναλυτικές καταστάσεις εξόδων (πληρωμές) ανά κωδικό αριθμό εξόδων (Κ.Α.Ε.) του προϋπολογισμού και κατ' αύξοντα αριθμό έκδοσης χρηματικών ενταλμάτων. Στις καταστάσεις αυτές πρέπει να αναγράφονται ο αριθμός του χρηματικού εντάλματος, η ημερομηνία έκδοσης, το μικτό ποσό, οι κρατήσεις συνολικά και

το υπόλοιπο πληρωτέο. Στις εν λόγω καταστάσεις θα πρέπει να επισυνάπτονται όσα από τα αναφερόμενα σε αυτές πρωτότυπα χρηματικά εντάλματα έχουν επιλεγεί να ελεγχθούν δειγματοληπτικά. Στον έλεγχο των δαπανών (πληρωμών) εφαρμόζονται οι μέθοδοι της ελεγκτικής δειγματοληψίας για την εξαγωγή δείγματος χρηματικών ενταλμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΕ 530 και το ΔΠΑΕΙ 1530. Στην περίπτωση που δεν έχει ασκηθεί προληπτικός έλεγχος, τα χρηματικά εντάλματα ελέγχονται ως προς τη νομιμότητα και κανονικότητα της δαπάνης, ως προς την πληρότητα των δικαιολογητικών τους και την εξόφλησή τους και ως προς το αν η απαίτηση έχει παραγραφεί ή όχι. Στην περίπτωση που έχει ασκηθεί προληπτικός έλεγχος, τα χρηματικά εντάλματα θα συνοδεύονται μόνο από τα δικαιολογητικά της εξόφλησης τους. Με τον έλεγχο της νομιμότητας της εξόφλησης των εκδοθέντων χρηματικών ενταλμάτων ολοκληρώνεται ο έλεγχος των εξόδων (πληρωμών).

Απολογισμός – ισολογισμός χρηματικής διαχείρισης

Ο απολογισμός του φορέα είναι ο πίνακας στον οποίο εμφανίζονται τα έσοδα (εισροές ή εισπράξεις) και τα έξοδα (εκροές ή πληρωμές) που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους και οι αποκλίσεις από τον προϋπολογισμό. Ο ισολογισμός χρηματικής διαχείρισης (ή ισοζύγιο ταμειακής κίνησης) εμφανίζει τη συνολική κίνηση των διαθεσίμων του φορέα, δηλαδή τις εισροές – εισπράξεις και τις εκροές – πληρωμές. Στην χρηματική διαχείριση ελέγχεται το υπόλοιπο έναρξης του οικονομικού έτους (άνοιγμα), οι πραγματοποιηθείσες εισπράξεις και πληρωμές και το υπόλοιπο κλεισίματος του οικονομικού έτους. Η αποτύπωση των κινήσεων αυτών γίνεται στο βιβλίο ταμείου ή ημερολόγιο ταμείου και στα αντίγραφα κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (extraits). Στην περίπτωση που η προηγούμενη χρήση έχει ελεγχθεί κατασταλτικά, ο έλεγχος της ορθότητας του αρχικού υπολοίπου του λογαριασμού διαθεσίμων, γίνεται μέσω της σχετικής πράξης του αρμόδιου Κλιμακίου του Ελεγκτικού Συνεδρίου ή της αρμόδιας Υπηρεσίας Επιτρόπου. Με βάση το ταμειακό υπόλοιπο του προηγούμενου έτους και τις εισπράξεις και πληρωμές που διενεργήθηκαν στην τρέχουσα χρήση, προσδιορίζεται το υπόλοιπο τέλους χρήσης. Η ορθότητα του ταμειακού υπολοίπου ελέγχεται με βάση το άθροισμα των μετρητών στο ταμείο και το υπόλοιπο των αντιγράφων κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών στο κλείσιμο του οικονομικού έτους. Στα υπόλοιπα των αντιγράφων κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της 31 Δεκεμβρίου προστίθενται τα υπάρχοντα μετρητά στο ταμείο καθώς και οι επιταγές εισπρακτέες και αφαιρούνται οι επιταγές πληρωτέες. Εάν

διαπιστωθεί ασυμφωνία στον ισολογισμό χρηματικής διαχείρισης, πρέπει να γίνει επανέλεγχος των καταχωρήσεων στο βιβλίο ή ημερολόγιο ταμείου των εισπράξεων και των πληρωμών.

Έλεγχος Κρατήσεων

Οι κρατήσεις που αναγράφονται στα εξοφληθέντα χρηματικά εντάλματα καταχωρούνται από το φορέα σε ξεχωριστές καρτέλες (ενεργηθείσες κρατήσεις) ανά δικαιούχο ασφαλιστικό φορέα ή το Δημόσιο. Στη συνέχεια εκδίδονται αντίστοιχα γραμμάτια είσπραξης σε κωδικούς εσόδων κρατήσεων. Ακολούθως εκδίδεται χρηματικό ένταλμα απόδοσης κρατήσεων με δικαιούχο τον οικείο ασφαλιστικό φορέα ή το Δημόσιο κατά περίπτωση (αποδοθείσες κρατήσεις). Δικαιολογητικά του χρηματικού εντάλματος είναι οι σχετικές ανά ασφαλιστικό φορέα αναλυτικές καταστάσεις, τα σχετικά γραμμάτια είσπραξης των κρατήσεων και οι εκδοθείσες επιταγές ανά ασφαλιστικό φορέα. Σε περίπτωση απόδοσης των κρατήσεων από τον δικαιούχο του χρηματικού εντάλματος επισυνάπτονται τα παραστατικά απόδοσης των κρατήσεων και ο φορέας αποδίδει στον δικαιούχο το σύνολο του χρηματικού εντάλματος. Ο έλεγχος συνίσταται στην εξακρίβωση του εάν οι καρτέλες κάθε ασφαλιστικού φορέα έχουν ενημερωθεί σωστά.

Ελεγκτικά τεκμήρια – ισχυρισμοί διοίκησης

Η διοίκηση υποχρεούται να προβαίνει σε ισχυρισμούς που αφορούν την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων (παράρτημα 3.3).

Έλεγχος χρηματοοικονομικής διαχείρισης

Τα χρηματικά διαθέσιμα αποτελούν στοιχείο του Ενεργητικού ενός φορέα και εμφανίζεται διακριτά στις οικονομικές καταστάσεις. Η ελεγκτική διαδικασία περιλαμβάνει την επαλήθευση των χρηματικών διαθεσίμων με τα υπόλοιπα του Ισολογισμού. Οποιοσδήποτε αποκλίσεις μη αιτιολογημένες ενδέχεται να συνιστούν έλλειμμα της διαχείρισης, που οδηγούν σε καταλογισμό. Ο έλεγχος του ταμειακού υπολοίπου συνυπολογίζεται με βάση το υπόλοιπο των μετρητών στο ταμείο και το υπόλοιπο των αντιγράφων κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών στο κλείσιμο του οικονομικού έτους.

Έλεγχος εσωτερικών δικλίδων

Το σύστημα εσωτερικών δικλίδων είναι το σύνολο των λειτουργιών και διαδικασιών που καθιερώνεται από τη Διοίκηση του φορέα με σκοπό την εξάλειψη των αρνητικών επιπτώσεων στη διαχείρισή των οικονομικών του και την αποτελεσματική του λειτουργία και την ικανοποίηση των στόχων του. Στην έννοια του συστήματος εσωτερικών δικλίδων συμπεριλαμβάνεται όλο το σύστημα οργάνωσης και εκτέλεσης των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής τους απεικόνισης, οι αρμοδιότητες του προσωπικού, τα εισερχόμενα και εκδιδόμενα δικαιολογητικά, η διαδρομή και ο έλεγχός τους, οι τηρούμενοι λογαριασμοί καθώς και ο τρόπος και η μέθοδος ενημέρωσής τους. Ο Επίτροπος καλείται πριν από τη διενέργεια του ελέγχου και στο πλαίσιο του σχεδιασμού αυτού να αξιολογήσει το σύστημα εσωτερικών δικλίδων μέσω της μελέτης και της κατανόησης των υπαρχόντων διαδικασιών του φορέα. Προκειμένου να το επιτύχει αυτό καλείται να συγκεντρώσει ικανά ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργία των δικλίδων και να διενεργήσει δοκιμασίες επιβεβαίωσης διαδικασιών. Η εργασία αυτή είναι πολύ σημαντική ιδίως εάν πρόκειται για φορέα που θα ελεγχθεί για πρώτη φορά διότι προσδιορίζει το μέγεθος του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος που μπορεί να προκύψει από ανεπαρκείς εσωτερικές δικλίδες. Κατά συνέπεια η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων είναι απαραίτητη στο σχεδιασμό και το εύρος των ελεγκτικών διαδικασιών που ο Επίτροπος καλείται να διενεργήσει, καθώς επίσης για τον προσδιορισμό του δείγματος.

Έλεγχος υπολοίπων

Ο επίτροπος καλείται να βεβαιώσει ή να επαληθεύσει τα υπόλοιπα ανοίγματος των οικονομικών καταστάσεων της περιόδου που ελέγχει ώστε τα υπόλοιπα ανοίγματος να μην περιέχουν ανακρίβειες οι οποίες έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου και τα υπόλοιπα κλεισίματος της προηγούμενης περιόδου να έχουν μεταφερθεί ορθά στην τρέχουσα περίοδο. Ο Επίτροπος, στο πλαίσιο παροχής γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων της περιόδου που ελέγχει θα εκφράσει γνώμη επί των υπολοίπων ανοίγματος.

Έλεγχος επί των λογαριασμών του Ισολογισμού

Περιλαμβάνονται έλεγχοι που αφορούν στη σύγκριση των υπολοίπων από χρήση σε χρήση και αναζήτηση των αιτιών τους. Περιλαμβάνονται υπολογιστικοί έλεγχοι επαλήθευσης υπολοίπων

καθώς και ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την επικοινωνία με τρίτους, μέσω αποστολής επιστολής προς τον νομικό σύμβουλο του φορέα, προκειμένου αυτός να βεβαιώσει την ύπαρξη ή όχι, δικαστικών διεκδικήσεων, τυχόν νομικών βαρών επί των παγίων στοιχείων ή έλεγχος επαρκούς ασφαλιστικής κάλυψης παγίων στοιχείων στις περιπτώσεις που προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία. Επίσης πιστοποίηση της ύπαρξης και της ακρίβειας των απαιτήσεων, υποχρεώσεων, χρηματικών διαθεσίμων από πελάτες προμηθευτές και χρηματοπιστωτικά ιδρύματα μέσω επιβεβαιωτικών επιστολών που αποστέλλονται από τον φορέα δειγματοληπτικά, κατόπιν εντολής του Επιτρόπου και κατά την κρίση του. Μία πολύ σημαντική παράμετρος που βάζει ο νομοθέτης στην ελεγκτική διαδικασία είναι η δυνητική παρουσία του Επιτρόπου, στις διαδικασίες διενέργειας φυσικής απογραφής.

Βασική ελεγκτική διαδικασία επίσης αποτελεί ο έλεγχος χρηματικών διαθεσίμων κατά τον οποίο ελέγχονται οι καταθέσεις, τα πρωτόκολλα καταμετρήσεων των μετρητών και περιλαμβάνεται και δυνητική καταμέτρηση ταμείου την περίοδο του ελέγχου, κατά την κρίση του ελεγκτή Επιτρόπου. Καταρτίζεται «Πρωτοκόλλου Καταμέτρησης» το οποίο υπογράφεται από τους διενεργήσαντες την καταμέτρηση. Το καταμετρηθέν ποσό θα πρέπει να ελέγχεται σε σχέση με το αντίστοιχο υπόλοιπο του λογαριασμού «Ταμείο» στα βιβλία του νομικού προσώπου τη δεδομένη χρονική στιγμή.

Έλεγχος αποδοτικότητας, αποτελεσματικότητας, οικονομικότητας

Στο πλαίσιο του ελέγχου της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας και οικονομικότητας της οικονομικής διαχείρισης του φορέα, είναι δυνατή η χρήση αριθμοδεικτών, προκειμένου ο Επίτροπος να εξάγει τα συμπεράσματά του και να διατυπώσει τις σχετικές παρατηρήσεις και συστάσεις. Οι αριθμοδείκτες μπορούν να διαμορφώνονται και να διαφοροποιούνται ανάλογα με τους στόχους που έχει θέσει η διοίκηση του φορέα. Μέσω των αριθμοδεικτών δύναται να εξαχθούν συμπεράσματα για το αν ο φορέας χρησιμοποίησε τα κεφάλαια του αποδοτικά, αν διαθέτει ρευστότητα και μπορεί να ανταποκριθεί στους στόχους του με ίδιους πόρους καθώς και να προσδιορίσει το ύψος των απαιτούμενων πρόσθετων πόρων. Οι αριθμοδείκτες αποτελούν συγκριτικά στοιχεία και εργαλεία που βοηθούν στην εκτίμηση της χρηματοοικονομικής κατάστασης, αποτελεσματικότητας και κερδοφορίας. Συχνά είναι χρήσιμο να συγκρίνουμε χρηματοοικονομικά δεδομένα για να αντλήσουμε δείκτες που εκφράζουν σημαντικές συσχετίσεις οι οποίες είναι χρησιμότερες από την απλή παράθεση δεδομένων. Για παράδειγμα, η

σχέση του κυκλοφορόντος ενεργητικού ως προς το βραχυπρόθεσμο παθητικό είναι χρησιμότερη από την απλή επισκόπηση των αντίστοιχων κονδυλίων ξεχωριστά. Ο υπολογισμός των αριθμοδεικτών έχει νόημα προς δύο κατευθύνσεις: τη σύγκριση των δεικτών σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και τη σύγκριση των δεικτών του φορέα με τους αντίστοιχους του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται.

3.6 Πρότυπα INTOSAI - Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων

Ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων INT.O.SAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) προωθεί την συνεργασία μεταξύ των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (S.A.I.) όλων των χωρών μελών του Ο.Η.Ε. ως προς την άσκηση δημοσιονομικών ελέγχων και εκδίδει τα σχετικά πρότυπα ελέγχου. Το Ελληνικό Ελεγκτικό Συνέδριο ως Ανώτατο Ελεγκτικό Ίδρυμα αποτελεί μέλος του INTOSAI. Παρατίθενται στο παράρτημα 3.4 τα πρότυπα INTOSAI.

3.7 ISSAI - Διεθνή πρότυπα Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων

Τα ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) αποτελούν σειρά προτύπων και πρακτικών ως προς την διεξαγωγή ελέγχων με βάση τις αρχές της ανεξαρτησίας του ελέγχου, της διαφάνειας και της λογοδοσίας, τα οποία παρέχει στα κράτη μέλη του ο INTOSAI.

3.8 Απομόνωση συγκεκριμένων ελεγκτικών τεχνικών

Ως προς τον κατασταλτικό έλεγχο αναφέρονται οι βασικές ελεγκτικές ενέργειες που πρέπει να διενεργήσει ο Επίτροπος στο πλαίσιο του χρηματοοικονομικού ελέγχου του. Οι λεπτομερείς και αναλυτικές διαδικασίες ελέγχου που πρέπει να πραγματοποιήσει εμπεριέχονται στο Εγχειρίδιο Ελέγχου, στο οποίο αυτός κι όσοι από τους ελεγκτές επικουρούν το έργο του οφείλουν ν' ανατρέχουν.

Η σύνταξη φύλλων ελέγχου περιλαμβάνει :

- Περιγραφή ελεγκτικής διαδικασίας του ελεγχόμενου λογαριασμού

-
- Περιγραφή του λογιστικού κυκλώματος στο οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος λογαριασμός
 - Υπόλοιπο λογαριασμού της προηγούμενης και της παρούσας χρήσης
 - Ελεγκτική διαδικασία που ακολουθήθηκε
 - Δείγμα ελέγχου
 - Επιστολές των τρίτων, επιστολές της διοίκησης προς του ορκωτούς
 - Αποσπάσματα συνεδριάσεων οργάνων
 - Πίνακες λογαριασμοί ισοζύγια καθολικά και σχόλια

Βασικές ελεγκτικές ενέργειες για τον Ισολογισμό:

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων που παρουσιάζουν κατά το τέλος της χρήσης οι λογαριασμοί του ισοζυγίου με τον Ισολογισμό.
- Σύγκριση των υπολοίπων με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης και αναζήτηση των αιτιών για τις σημαντικές αποκλίσεις

Υπολογιστικές εργασίες :

- Έλεγχος όσον αφορά τις προσθήκες, τις μειώσεις καθώς και την ορθή λογιστικοποίηση και απεικόνιση της ζημίας ή του οφέλους από κάθε μεταβολή.
- Έλεγχος για την ορθή διενέργεια των αποσβέσεων με βάση τους γενικά παραδεκτούς συντελεστές αποσβέσεων (είτε κατά νόμο, είτε κατά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπου προβλέπεται).
- Έλεγχος συμφωνίας του ποσού της απογραφής των αποθεμάτων στο ισοζύγιο, με τον Ισολογισμό και τα σχετικά βιβλία.
- Δυνητική παρουσία του Επιτρόπου, στις διαδικασίες διενέργειας φυσικής απογραφής.
- Δειγματοληπτικός έλεγχος των μεταβολών των αποθεμάτων με βάση τα σχετικά παραστατικά.
- Σύγκριση των υπολοίπων των αποθεμάτων με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης και αναζήτηση των αιτιών πιθανών σημαντικών αποκλίσεων.
- Έλεγχος των διαδικασιών (φυσικών, λογιστικών) διαγραφών ή καταστροφής αποθεμάτων.
- Έλεγχος της ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων με βάση τις γενικά παραδεκτές μεθόδους αποτίμησης.
- Πιστοποίηση της ύπαρξης και της ακρίβειας των απαιτήσεων από πελάτες – χρεώστες, μέσω επιβεβαιωτικών επιστολών (σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΑΕΙ 1505), που

αποστέλλονται από τον φορέα στους πελάτες – χρεώστες δειγματοληπτικά, κατόπιν εντολής του Επιτρόπου κατά την κρίση του.

- Αποστολή επιστολής προς τον νομικό σύμβουλο του φορέα, προκειμένου να βεβαιώσει για την ύπαρξη ή όχι τυχόν εκκρεμών δικαστικών διεκδικήσεων (σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΑΕΙ 1505).
- Έλεγχος της ενηλικίωσης των υπολοίπων των απαιτήσεων (χρονολογική ταξινόμηση των απαιτήσεων του φορέα) και σύγκριση του ύψους της πρόβλεψης προκειμένου το ύψος των απαιτήσεων να παρουσιάζεται ακριβοδίκαια στις οικονομικές καταστάσεις.
- Επαλήθευση των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, μέσω των παραστατικών των δικαστικών κινήσεων και της επισκόπησης των αναλυτικών καθολικών των χρεωστών
- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων των χρηματικών διαθεσίμων από τον Ισολογισμό, στο ισοζύγιο και τα αντίγραφα κινήσεων των τραπεζών (extraits) και τις τυχόν καταμετρήσεις μετρητών.
- Δυνητική καταμέτρηση ταμείου την περίοδο του ελέγχου, κατά την κρίση του ελεγκτή Επιτρόπου. Κατάρτιση «Πρωτοκόλλου Καταμέτρησης» το οποίο υπογράφεται από τους διενεργήσαντες την καταμέτρηση. Το καταμετρηθέν ποσό θα πρέπει να ελέγχεται σε σχέση με το αντίστοιχο υπόλοιπο του λογαριασμού «Ταμείο» στα βιβλία του νομικού προσώπου τη δεδομένη χρονική στιγμή.
- Έλεγχος ορθής λογιστικοποίησης τόκων στους αντίστοιχους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων χρήσεως.
- Συμφωνία των υπολοίπων με επιβεβαιωτικές επιστολές στις τράπεζες.
- Έλεγχος και συμφωνία του ύψους των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων με βάση συμβάσεις, παραστατικά τραπεζών και λοιπά δικαιολογητικά.
- Πιστοποίηση της ύπαρξης και της ακρίβειας των υποχρεώσεων προς προμηθευτές, μέσω επιβεβαιωτικών επιστολών που αποστέλλονται από το φορέα στους προμηθευτές δειγματοληπτικά, κατόπιν εντολής του Επιτρόπου κατά την κρίση του.
- Συμφωνία των υπολοίπων δανείων και ύψους τόκων με επιβεβαιωτικές επιστολές στις τράπεζες. (σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΑΕΙ 1505).
- Έλεγχος εμπρόθεσμης εξόφλησης των υποχρεώσεων της 31/12 προς ασφαλιστικά ταμεία και Ελληνικό Δημόσιο στην επόμενη χρήση, με αιτιολόγηση πιθανόν καθυστερήσεων.

Στο πλαίσιο του ελέγχου της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας και της οικονομικότητας της οικονομικής διαχείρισης του φορέα, είναι δυνατή η χρήση αριθμοδεικτών.

Για τον προληπτικό έλεγχο η μεθοδολογία που αναπτύχθηκε παραπάνω ορίζει την διενέργεια ελέγχου νομιμότητας και κανονικότητας μέσω της πληρότητας των νομίμων δικαιολογητικών. Ο έλεγχος αφορά στα παρακάτω :

- Προϋπολογισμός και έλεγχος έγκρισης του
- Τεχνικό πρόγραμμα
- Αναφορά διατάξεων ή νόμων που αφορούν στην ανάθεση της υπό πραγματοποίησης δαπάνης (Ν.4412/2016 με βάση την τρέχουσα νομοθεσία)
- Προμήθειες, υπηρεσίες ή έργα
- Πρωτογενές αίτημα
- Ορισμός δαπάνης από διάταξη νόμου
- Επάρκεια πίστωσης, καταταμίσεις υπερβάσεις
- Τεχνικές εκθέσεις
- Μελέτες – διαγωνισμοί
- Προσφορές. Δικαιολογητικά συμμετοχής
- Απόφαση έγκρισης δαπάνης του αρμοδίου οργάνου, δέσμευσης της πίστωσης
- Απόφαση ανάληψης υποχρέωσης από τον διατάκτη
- Έλεγχος διαδικασίας διαγωνισμών
- Πρακτικά επιτροπών
- Απόφαση ανάθεσης από το αρμόδιο όργανο
- Συμβάσεις – παρατάσεις
- Τιμολόγια
- Πρωτόκολλα παραλαβής
- Έλεγχος αρμοδιοτήτων δημοσίων υπολόγων

Τα παραπάνω ισχύουν και για τον κατασταλτικό έλεγχο. Δεν προβλέπεται επιτόπιος έλεγχος του φυσικού αντικειμένου του έργου ή της προμήθειας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:

ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

4.1 Σκοπός του ελέγχου

Πολλές φορές η εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής παρουσιάζεται σαν μία ανάγκη μετάβασης από ένα προβληματικό λογιστικό σύστημα που λέγεται απλογραφικό σε ένα πολύ πιο λειτουργικό το οποίο λέγεται διπλογραφικό. Μάλιστα αναφέρονται και πάρα πολλοί λόγοι που επιβάλλουν αυτή τη μετάβαση, για τους οποίους έγινε αναφορά στο πρώτο κεφάλαιο. Ωστόσο η χρήση μιας τέτοιας ορολογίας περί μετάβασης από ένα σύστημα με μειονεκτήματα σε ένα σύστημα με πλεονεκτήματα μάλλον έμεινε «προϊκα» από την εποχή των αντιρρήσεων του προσωπικού των Δήμων, που αντιδρούσε στην εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής με το Π.Δ.315/99. Στην πραγματικότητα δεν τίθεται θέμα μετάβασης, αλλά παράλληλης χρήσης της διπλογραφικής λογιστικής μαζί με την απλογραφική λογιστική μέσω αντιστοιχίσεων των λογαριασμών του Δημόσιου λογιστικού με λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής, με την βοήθεια των πληροφοριακών συστημάτων. Μάλιστα, όπως αναφέρεται παρακάτω, πολύ ουσιαστικοί έλεγχοι θα έπρεπε να γίνονται ή γίνονται μέσω των πληροφοριακών στοιχείων με την χρήση του απλογραφικού δημόσιου λογιστικού και όχι της διπλογραφικής λογιστικής. Παρόλα αυτά ο έλεγχος των Ορκωτών Λογιστών και η εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής είναι μια πολύ επιτυχημένη προσπάθεια να αποτυπωθούν με σύγχρονους λογιστικούς όρους, έννοιες που μέχρι την εφαρμογή του Π.Δ.315/99 δεν χρησιμοποιούνταν στην καθημερινότητα των Δήμων και αφορούν στις Οικονομικές καταστάσεις, τον ισολογισμό, το μητρώο παγίων, το κόστος ανά υπηρεσία, τις αποσβέσεις, την αυτοτέλεια των χρήσεων. Ομοίως, ο όρος πελάτης, ο οποίος συμφωνεί με τις νέες θεωρίες του Δημοσίου management (Αποστολάκης, Λούκης & Χάλαρης 2008) ενυπάρχει στην ορολογία των δημοτικών υπαλλήλων από την εφαρμογή της διπλογραφικής λογιστικής.

Ο σκοπός των ελέγχων των Ορκωτών Λογιστών είναι τελικά να ελεγχθεί, αν η διοίκηση και η διαχείριση στους ΟΤΑ, γίνεται σύμφωνα με την νομοθεσία, τους κανόνες που διέπουν την λογιστική και την υλοποίηση του προϋπολογισμού, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν υπεισέρχεται ο ανεξάρτητος ελεγκτής σε ζητήματα σκοπιμότητας. Έτσι έμμεσα εξασφαλίζεται και η

αποτελεσματικότητα της χρήσης των πόρων. Τα ελεγκτικά πρότυπα του Σ.Ο.Λ. κατευθύνουν την ελεγκτική εργασία και αναφέρονται επακριβώς στους σκοπούς των ελέγχων. Μέρος της ελεγκτικής εργασίας είναι και η έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του Δήμου, ως αποτέλεσμα όλου του ελεγκτικού έργου, κατά το οποίο προέκυψαν ή όχι με αποδεικτικά στοιχεία, ουσιώδη σφάλματα, παραλείψεις ή παρανομίες, τέτοια που να επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή. Η γνώμη του ελεγκτή αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου και στο πιστοποιητικό ελέγχου, το οποίο υποβάλλεται στο Δημοτικό Συμβούλιο και εν συνεχεία δημοσιεύεται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις του Δήμου, όπως αυτό απαιτείται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα¹² και έχει συνταχθεί σύμφωνα με τα υποδείγματα των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Στην έκθεση αναγράφονται τυχόν παρατηρήσεις, υποδείξεις, αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τυχόν διαχειριστικές παραλείψεις, λογιστικά σφάλματα και προτείνονται μέτρα για τις διορθώσεις του Δήμου.

Στην τελική διατύπωση της έκθεσης και του πιστοποιητικού του Ορκωτού Λογιστή συχνά συντάσσεται παρατήρηση, όταν κατά τον έλεγχο διαπιστώνονται πράξεις ή παραλήψεις που έγιναν κατά παρέκκλιση από τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους, που καθορίζονται από τα Δ.Π.Χ.Π, ή από τις διατάξεις του Π.Δ.315/99, καθώς και παρέκκλιση από τις ισχύουσες διατάξεις ειδικών νόμων και κανόνων και παράλληλα υπάρχει ουσιώδης επίδραση επί των οικονομικών καταστάσεων.

4.2 Μεθοδολογία ελέγχου - σύνταξη φύλλων εργασίας

Η ελεγκτική εργασία βασίζεται σε στοιχεία, τα οποία συγκεντρώνονται, ελέγχονται για την ορθότητα τους και αξιολογούνται. Η συμπλήρωση των φύλλων εργασίας αποτελεί βασική λογιστική εργασία τεκμηρίωσης και προϋποθέτει την περιγραφή της ελεγκτικής διαδικασίας του ελεγχόμενου λογαριασμού, την περιγραφή του λογιστικού κυκλώματος στο οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος λογαριασμός, το υπόλοιπο λογαριασμού της προηγούμενης και της παρούσας χρήσης, την ελεγκτική διαδικασία που ακολουθήθηκε, το δείγμα ελέγχου που χρησιμοποιήθηκε, τις επιστολές των τρίτων, τις επιστολές της διοίκησης προς του ορκωτούς, τα αποσπάσματα των συνεδριάσεων των συλλογικών οργάνων, πίνακες λογαριασμών, ισοζύγια, καθολικά και σχόλια καθώς και άλλα παραστατικά στοιχεία.

¹² ΦΕΚ Β 1589/22-10-2004

Εργασίες ελέγχου λογιστικών βιβλίων

Στα λογιστικά βιβλία καταγράφεται όλη η οικονομική λειτουργία της ελεγχόμενης μονάδας. Από τα λογιστικά βιβλία θα επιλεγθεί το δείγμα που θα αποτελέσει το περιεχόμενο ελέγχου και έτσι θα τεκμηριωθεί η γνώμη των ελεγκτών. Από την αξιοπιστία των βιβλίων θα εξαρτηθεί σε μεγάλο βαθμό και η αποτελεσματικότητα ελέγχου αλλά θα καταδειχτούν και οι αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου.

Εργασίες ελέγχου επαλήθευσης υπολοίπων

Οι εργασίες επαλήθευσης κονδυλίων αποτελεί σημαντική ελεγκτική εργασία και περιλαμβάνει βασικούς ελέγχους επαλήθευσης κατά τους οποίους τα υπόλοιπα των λογαριασμών συγκρίνονται με τα υπόλοιπα της προηγούμενης χρήσης και οι σημαντικές μεταβολές αποτελούν αντικείμενο ελέγχου, ώστε να διαπιστωθούν τα ακριβή αίτια, τα οποία μπορεί να είναι και εύλογα. Σε αυτό το στάδιο ελεγκτικού έργου σημαντική είναι η βοήθεια των αριθμοδεικτών.

Αποδεικτικά παραστατικά στοιχεία ελέγχου

Τα αποδεικτικά παραστατικά στοιχεία ελέγχου είναι όλα εκείνα τα οποία εξακριβώνει ο ελεγκτής μετά από επιτόπια έρευνα. Η καταλληλότητα των αποδεικτικών στοιχείων έχει άμεση σχέση με την αξιοπιστία τους. Η αξιοπιστία πρέπει να ελέγχεται αυστηρά από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, λόγω του ότι αποτελεί τη βάση επί της οποίας συντάσσεται η γνώμη τους επί των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων. Αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία είναι εκείνα που προέρχονται από ανεξάρτητες πηγές, όπως τράπεζες, πελάτες, προμηθευτές και όταν λαμβάνονται άμεσα από την επιτόπια έρευνα. Μια άλλη σημαντική παράμετρος των παραστατικών ελέγχου είναι η επάρκεια των συλλεγόμενων στοιχείων, η οποία είναι συνάρτηση της ποσότητας αυτών. Τελικά τα κριτήρια που χαρακτηρίζουν εάν τα αποδεικτικά στοιχεία είναι επαρκή ή όχι είναι η ποσότητα, η οποία καθορίζει το δείγμα που θα επιλέξει ο ελεγκτής και η ποιότητα, η οποία διασφαλίζεται από την ύπαρξη ή όχι αποτελεσματικού εσωτερικού συστήματος ελέγχου.

Εργασίες ελέγχου μέσω επικοινωνίας με τρίτους

Μέρος της ελεγκτικής διαδικασίας είναι να επιβεβαιωθεί και να εξακριβωθεί η ορθότητα των υπολοίπων των λογαριασμών μέσω αλληλογραφίας και λήψης επιστολών. Οι ορκωτοί αποστέλλουν επιστολές (απαίτηση των ΕΕΠ που είναι προσαρμοσμένη με τα ΔΕΠ) επιβεβαίωσης υπολοίπων μέσω του ελεγχόμενου σε προμηθευτές, πελάτες, τράπεζες, ταμείο παρακαταθηκών και δανείων, και στο υπουργείο εσωτερικών προς επιβεβαίωση επιχορηγήσεων.

Μια άλλη κατηγορία επιστολών αποτελούν οι επιστολές από τους νομικούς συμβούλους για την πορεία δικαστικών ενεργειών ή αγωγών, εκκρεμών δικών, καθώς και η ύπαρξη τυχόν εμπραγμάτων βαρών επί των ακινήτων, που συνήθως δεν καταγράφονται σε λογαριασμούς και ενδέχεται να επηρεάσουν την ελεγχόμενη μονάδα ή οργανισμό στο μέλλον.

Ακόμα άλλη μία κατηγορία επιστολών αποτελούν οι επιστολές της διοίκησης προς τους ορκωτούς ελεγκτές, με τις οποίες βεβαιώνεται η καταχώρηση όλων των συναλλακτικών δραστηριοτήτων του ελεγχόμενου οργανισμού στα λογιστικά βιβλία, ή η γνωστοποίηση άλλων θεμάτων περί ατασθαλιών, κλοπών κλπ. Οι προαναφερόμενες επιστολές αποτελούν αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία, λόγω του ότι προέρχονται από τρίτους, οι οποίοι δεν έχουν συμφέρον για την απόκρυψη στοιχείων.

4.3 Πρότυπα

Η ανάγκη δημιουργίας κοινών αποδεκτών κανόνων αλλά και διενέργειας ελέγχων οι οποίοι θα ικανοποιούν απαιτήσεις διεθνούς παραδοχής, ώστε το ελεγκτικό έργο να μπορεί να αξιολογηθεί δίκαια και αντικειμενικά, οδήγησε στην διαμόρφωση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων στα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants). Πρόθεση είναι να μεταβάλλονται, ώστε να εξασφαλίζεται η συνεχής συμμόρφωσή τους με τα πρότυπα αυτά, υπό το πρίσμα πάντα της συμμόρφωσης με τις αποφάσεις των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

4.3.1 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ, Παράρτημα 4.3.1) συνθέτουν ένα ενιαίο σώμα κανόνων, που διέπει τους διενεργούμενους οικονομικούς ελέγχους από τα μέλη του Σώματος

Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) ανεξαρτήτως του εάν οι έλεγχοι αυτοί είναι υποχρεωτικοί ή έχουν προαιρετικό χαρακτήρα. Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) είναι νομοθετικά επιφορτισμένη, μεταξύ άλλων, με το έργο της παρακολούθησης και αξιολόγησης του έργου των ελεγκτών. Η ΕΛΤΕ στοχεύει στην αναβάθμιση της ποιότητας ελέγχου στην Ελλάδα. Η επίτευξη του στόχου αυτού συνεπάγεται και την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί του έργου των ελεγκτών. Στην ίδια λογική εντάσσεται και η ανάπτυξη και καθιέρωση Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων. Ο στόχος της καθολικής αναγνώρισης και παραδοχής των ΕΕΠ θα εξασφαλισθεί και θα διασφαλισθεί με την πλήρη εναρμόνισή τους με τους σχετικούς Κανονισμούς και τις κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η πρόθεση των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι να προχωρήσουν στην υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων κατά τρόπο ανάλογο των υιοθετηθέντων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Έτσι η ΕΛΤΕ βασιζόμενη και στο γεγονός ότι τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν το μόνο ολοκληρωμένο σώμα ελεγκτικών κανόνων που τυγχάνει διεθνούς αναγνώρισης, οδηγήθηκε στην υιοθέτηση του συνόλου των γενικών αρχών που ακολουθούν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα παρόντα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα τίθενται γενικώς σε ισχύ από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και συνεχίζουν να ισχύουν μέχρι τη διαφοροποίηση ή την ανάκλησή τους.

4.3.2 IPSAS

Οι Τουμουζάτος και Λουμιώτης (2014) αναφέρθηκαν στην διεθνώς αναγνωρισμένη ανάγκη περιορισμού των κρατικών χρεών και των ελλειμμάτων όπως εκφράζεται σε παγκόσμιο επίπεδο, η οποία οδήγησε στην προσπάθεια μεγαλύτερης και διαφορετικής ανάλυσης των δημόσιων λογαριασμών. Η συνηθισμένη εφαρμογή κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με βάση την λογιστική ταμειακής βάσης, αντικαθίσταται σε παγκόσμιο επίπεδο για τους δημόσιους τομείς από την υιοθέτηση εφαρμογής λογιστικής δεδουλευμένης βάσης μέσω της εφαρμογής των IPSAS.(Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα - International Public Sector Accounting Standards). Τα IPSAS αφορούν στον δημόσιο τομέα και συγκεκριμένα τις Εθνικές κυβερνήσεις, τις περιφερειακές αρχές και τις τοπικές αρχές.

Το όφελος εφαρμογής τους έγκειται στο γεγονός πως οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα θα παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιαστική άποψη την οικονομική θέση και απόδοση, τόσο της κάθε οντότητας ξεχωριστά, όσο και της κυβέρνησης

γενικότερα και την εξελικτική πορεία των οικονομικών μεγεθών του κράτους. Πρόσθετα οφέλη αφορούν στην μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης και της κυβέρνησης, στην ορθότερη κατανομή και απελευθέρωση δημοσίων πόρων οι οποίοι θα συμβάλουν στην ενίσχυση της απασχόλησης, στην μείωση κόστους των δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών, στη μεγαλύτερη διαφάνεια και λογοδοσία (accountability) μέσω της αποκάλυψης όλων των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών, στην βελτίωση της ποιότητας και ενίσχυση της αξιοπιστίας των δημοσίων λογαριασμών, στην βελτίωση της οικονομικής ανταγωνιστικότητας, ευνοώντας έμμεσα τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα και τέλος στην απόκτηση συγκριτικού πλεονεκτήματος στη διεθνή αγορά.

Για τα δημόσια οικονομικά η αλλαγή που παρουσιάζει εξαιρετικό ενδιαφέρον αφορά στην θεμελιώδη αλλαγή ως προς την σύνταξη του προϋπολογισμού. Η σύνταξη του κρατικού προϋπολογισμού παραμένει ακόμα και τώρα το κύριο εργαλείο δημόσιας διοίκησης και ελέγχου. Με βάση την θεμελιώδη αλλαγή εφαρμογής της δεδουλευμένης βάσης στους λογαριασμούς του Δημόσιου λογιστικού, κρίνεται απαραίτητη και η εφαρμογή των IPSAS στην κατάρτιση και σύνταξη των κρατικών προϋπολογισμών, ώστε να υπάρχει πλήρης εναρμόνιση. Αυτό αποτελεί την απαρχή μιας θεμελιώδους αλλαγής στην λογιστική τεχνική αλλά και στα εργαλεία δημόσιας διοίκησης και ελέγχου (Τουμαζάτος, 2014).

Η υιοθέτηση των IPSAS αναμένεται να δώσει λύσεις σε τομείς που αντιμετωπίζουν θέματα διαφάνειας και αξιοπιστίας των δημοσίων οικονομικών όπως είναι η Κεντρική κυβέρνηση (υπουργεία, περιφέρειες), η Τοπική Αυτοδιοίκηση και τα Δημόσια νοσοκομεία.

Τα IPSAS που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα είναι 32 και στοχεύουν στην υιοθέτηση συγκεκριμένης ποιότητας προτύπων κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων στο δημόσιο τομέα με βασικότερες τις εξής καταστάσεις :

- Κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός).
- Κατάσταση οικονομικής απόδοσης (αποτελέσματα χρήσεως).
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.
- Κατάσταση ταμειακών ροών.
- Κατάσταση προϋπολογιστικών και απολογιστικών κονδυλίων της Κυβέρνησης.
- Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων.

Προκειμένου να εφαρμοσθούν, απαιτείται εκτός από την μετάφραση τους, η ανάπτυξη κουλτούρας στους δημόσιους οργανισμούς, εκπαίδευση, απογραφή των περιουσιακών στοιχείων

κατά την ημερομηνία εφαρμογής τους, τροποποίηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και η ανάπτυξη πληροφοριακών συστημάτων.

Οι αλλαγές που θα επιφέρει η εφαρμογή τους αφορούν κυρίως στο ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα απεικονίζουν πλέον την πραγματική οικονομική θέση και την απόδοση του κάθε οργανισμού και δεύτερον θα εφαρμόζεται αυστηρότερα η εφαρμογή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (στο παράρτημα 4.3.3 παρατίθενται πρακτικά παραδείγματα).

Τα IPSAS καθώς είναι βασισμένα στα ΔΛΠ προσφέρουν συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις οντότητες του Δημοσίου φορέα και μάλιστα σε διεθνή κλίμακα. Εισάγεται για πρώτη φορά στην λογιστική του Δημοσίου η έννοια των «μη ανταλλακτικών πράξεων», δηλαδή πράξεις από τις οποίες ένας οργανισμός λαμβάνει αξία από έναν άλλο οργανισμό χωρίς να δίνει το αντίτιμο της αξίας ή δίνει αξία σε μια άλλη οντότητα χωρίς να λαμβάνει αντάλλαγμα ίσης αξίας. Τέτοιες περιπτώσεις είναι πολύ διαδεδομένες στους Δημόσιους οργανισμούς κυρίως μέσω της δημιουργίας παγίων περιουσιακών στοιχείων π.χ. πάρκων, δρόμων κλπ. (Λουμιώτης, 2014).

Οι Δημοτικές επιχειρήσεις δεν συμπεριλαμβάνονται στους Δημόσιους φορείς στους οποίους απευθύνονται τα IPSAS, καθώς ο σκοπός τους είναι κερδοσκοπικός άρα εφαρμόζουν τα IAS.

Η μεθοδολογία της δεδουλευμένης βάσης στην οποία στηρίζονται τα IPSAS εφαρμόζει την αποσύνδεση της καταγραφής των συναλλαγών από τις ταμειακές ροές. Για παράδειγμα, τα έσοδα των πωλήσεων εγγράφονται, όταν οι πωλήσεις λαμβάνουν χώρα και τα έξοδα εγγράφονται, όταν ο οργανισμός λαμβάνει τα αγαθά. Με τον ίδιο τρόπο εγγράφονται οι υποχρεώσεις, οι απαιτήσεις κ.ο.κ. Ο ισολογισμός κατ'επέκταση μπορεί να αναφέρεται σε λογιστικά γεγονότα του παρελθόντος (στο παράρτημα 4.3.2 αναφέρονται οι λογιστικές αρχές που διέπουν την εφαρμογή των IPSAS και παρουσιάζονται επίσης τα κυριότερα ΔΛΠ που χρησιμοποιήθηκαν ως βάση σχεδιασμού τους).

4.4 Απομόνωση συγκεκριμένων ελεγκτικών τεχνικών

Οι ελεγκτές κατά τη διάρκεια του ελέγχου τους ακολουθούν συγκεκριμένες πρακτικές και βήματα. Τα ζητηθέντα στοιχεία και οι ενέργειες που ακολουθούν περιλαμβάνουν την

επισκόπηση του ελέγχου και τον σχεδιασμό του, κατά τον οποίο περιλαμβάνονται και ζητούνται τα παρακάτω :

- Ισοζύγια λογαριασμών
- Επισκόπηση των λογαριασμών
- Έλεγχος μεταφοράς υπολοίπων από την προηγούμενη στην επόμενη χρήση
- Έλεγχος υπολοίπων λογαριασμών της παρούσας και της προηγούμενης χρήσης
- Εστίαση σε συγκεκριμένους λογαριασμούς που παρουσιάζουν σημαντικές αποκλίσεις
- Επιλογή καθολικών λογαριασμών
- Επιλογή του δείγματος και αναζήτηση των παραστατικών και των δικαιολογητικών από συγκεκριμένες εγγραφές
- Έλεγχος της ακρίβειας καταγραφής του λογιστικού γεγονότος στον ελεγχόμενο λογαριασμό

Την σύνταξη φύλλων ελέγχου η οποία περιλαμβάνει :

- Περιγραφή ελεγκτικής διαδικασίας του ελεγχόμενου λογαριασμού
- Περιγραφή του λογιστικού κυκλώματος στο οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος λογαριασμός
- Υπόλοιπο λογαριασμού της προηγούμενης και της παρούσας χρήσης
- Ελεγκτική διαδικασία που ακολουθήθηκε
- Δείγμα ελέγχου
- Επιστολές των τρίτων, επιστολές της διοίκησης προς του ορκωτούς
- Αποσπάσματα συνεδριάσεων οργάνων
- Πίνακες λογαριασμοί ισοζύγια καθολικά και σχόλια
- Άλλα παραστατικά στοιχεία

Τις υπολογιστικές εργασίες οι οποίες περιλαμβάνουν :

- Τον υπολογισμό αποσβέσεων παγίων στοιχείων.
- Τον υπολογισμό αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων και αποθεμάτων
- Τον υπολογισμό αποτίμησης συμμετοχών
- Τον υπολογισμό κάθε είδους προβλέψεων, επισφαλών απαιτήσεων, αποζημίωσης προσωπικού, απαξίωσης περιουσιακών στοιχείων.
- Τον υπολογισμό αποτίμησης απαιτήσεων και υποχρεώσεων.
- Τον φόρο εισοδήματος

-
- Τις αποσβέσεις επιχορηγήσεων
 - Τον έλεγχο υπολοίπων ανά κατηγορία εσόδων, τακτικά, έκτακτα ανειδίκευτα, έκτακτα ειδικά
 - Τον υπολογισμό υπολοίπου Δημόσιας Λογιστικής.
 - Τον υπολογισμό υπολοίπων βεβαιωμένων οφειλών – απαιτήσεων

Τα παραστατικά στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν:

- Παραστατικά, τιμολόγια
- Βεβαιώσεις απογραφής αποθεμάτων ή επιτόπια μέτρηση και εξακρίβωση των αποθεμάτων
- Αποφάσεις Δ.Σ. ή έλεγχοι νομιμότητας
- Φυσικά χρηματικά διαθέσιμα και καταμέτρηση αυτών. (αποτελεί σημαντική ελεγκτική διαδικασία για την οποία γίνεται αναφορά και παρακάτω)
- Επιταγές
- Extraire των λογαριασμών
- Απογραφή άλλων περιουσιακών στοιχείων
- Συμβάσεις με τρίτους
- Μετοχές
- Πιθανές εκθέσεις εκτιμητών περιουσιακών στοιχείων

Άλλες ενέργειες που προβλέπονται :

- Καταμέτρηση ταμείου
- Συνεντεύξεις
- Απογραφή αποθεμάτων
- Πρόταση διορθωτικών εγγραφών
- Συμφωνίες υποσυστημάτων

Δεν προβλέπεται επιτόπιος έλεγχος του φυσικού αντικειμένου του έργου ή της προμήθειας.

Παρατίθεται στο παράρτημα 4.4 η νομοθεσία λειτουργίας των ΟΤΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:

ΕΛΕΓΧΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ – ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ – ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ (Γ.Δ.Δ.Ε.)

5.1 Σκοπός του ελέγχου

Σκοπός¹³ της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε) είναι να ασκεί έλεγχο προκειμένου να διαπιστώσει αν τα ποσά των προϋπολογισμών των φορέων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της, τα οποία ψηφίζονται ή χορηγούνται, δαπανώνται και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς για τους οποίους εγκρίθηκαν ή χορηγήθηκαν. Ελέγχει αν κατά την πραγματοποίηση των δαπανών τηρούνται οι ισχύουσες διατάξεις, καθώς και οι αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και δέσμευσης¹⁴ και της νομικής δέσμευσης¹⁵ με στόχο την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των φορέων. Αντικείμενο της είναι και ο έλεγχος της σύννομης και αποτελεσματικής διαχείρισης των χρημάτων που δαπανούνται με στόχο την καταπολέμηση της απάτης, της δωροδοκίας, καθώς και κάθε άλλης παράνομης δραστηριότητας που είναι επιζήμια για τα οικονομικά συμφέροντά τους, καθώς επίσης και αν λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα για την εξασφάλιση της είσπραξης των εσόδων. Ως προς το κομμάτι των εσόδων ελέγχει και αν όλα τα έσοδα εισπράττονται και εμφανίζονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Διενεργεί ελέγχους με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής δημοσιονομικής διαχείρισης των συγχρηματοδοτούμενων προγραμμάτων και της ορθής διαχείρισης πάγιων προκαταβολών, δημοσίων υπολόγων και δημοσίων διαχειρίσεων. Όμως στο πεδίο της εμπίπτουν και τα Συστήματα Διαχείρισης και Ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί η επάρκειά τους. Έτσι λαμβάνει ή εισηγείται μέτρα για τη βελτίωση των Συστημάτων Διαχείρισης και Ελέγχου των φορέων. Οι έλεγχοί της δεν είναι προληπτικοί και διακρίνονται σε προγραμματισμένους και έκτακτους. Οι έκτακτοι έλεγχοι διενεργούνται ύστερα από καταγγελίες, δημοσιεύματα,

¹³ Έγκριση Κανονισμού Διενέργειας Ελέγχων και Ερευνών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε.), 28/8/2013

¹⁴ Δημοσιονομική δέσμευση είναι η πράξη δέσμευσης αναγκαίων πιστώσεων για την πραγματοποίηση δαπανών

¹⁵ Νομική δέσμευση είναι η πράξη όπου ο διατάκτης δημιουργεί οικονομική υποχρέωση

πληροφορίες και βάσιμες υπόνοιες για δωροδοκίες, δωροληψίες, απάτες, ατασθαλίες ή διαχειριστικές ανωμαλίες ή κατόπιν εντολής του Υπουργού Οικονομικών, ύστερα από εισαγγελική παραγγελία ή αιτημάτων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

5.2 Μεθοδολογία ελέγχου- διαδικασία ελέγχου

Μετά τον ετήσιο προγραμματισμό των ελέγχων ακολουθεί η εκτέλεση του προγράμματος ελέγχων. Έλεγχος νοείται ο έλεγχος που διενεργείται σε κάθε φορέα, προκειμένου να επαληθευτεί η επάρκεια του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου και η διαχείριση του προϋπολογισμού του. Για κάθε έναν από αυτούς τους ελέγχους συντάσσεται ξεχωριστή έκθεση. Στη συνέχεια ακολουθεί επικοινωνία με τον ελεγχόμενο ώστε να ενημερωθεί για τον επερχόμενο έλεγχο.

Η ομάδα εργασίας αναζητά την σχετική νομοθεσία που διέπει τον φορέα την περίοδο για την οποία αφορά στον έλεγχο, το οργανόγραμμα του, προηγούμενες εκθέσεις άλλων ελεγκτικών φορέων και οργάνων, αξιολόγηση κινδύνων με βάση την οποία επιλέχθηκε ο οργανισμός για έλεγχο, οικονομικά στοιχεία (προϋπολογισμοί, απολογισμοί, ισολογισμοί κλπ).

Οι έλεγχοι διενεργούνται με τη χρήση δομημένου ερωτηματολογίου. Με αυτό τον τρόπο ο ελεγκτής δύναται να αξιολογήσει την αποδοτικότητα του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου του ελεγχόμενου φορέα καθώς και της διαχείρισης του προϋπολογισμού. Καταγράφονται στο ερωτηματολόγιο οι παρατηρήσεις και άλλα βασικά αποδεικτικά στοιχεία. Η ολοκλήρωση του ελέγχου προϋποθέτει την καταγραφή των αποτελεσμάτων (ερωτήσεις, ευρήματα) την δημιουργία του φάκελου ελέγχου και στη συνέχεια την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. Όταν ο έλεγχος γίνεται κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας τότε το αποδεικτικό υλικό στέλνεται στην εισαγγελική αρχή.

Το πεδίο δημοσιονομικού ελέγχου, εκτός από την αξιολόγηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου των φορέων, περιλαμβάνει την επαλήθευση της νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών, την εξέταση της ορθής πραγματοποίησης των έργων του φορέα, που χρηματοδοτούνται από δημόσιους πόρους, την επαλήθευση της τήρησης των προβλεπόμενων διοικητικών και διαχειριστικών διαδικασιών, την τήρηση των απαιτούμενων λογιστικών στοιχείων και βιβλίων, καθώς και την αξιολόγηση της

επίδοσης του ελεγχόμενου φορέα με βάση τις αρχές της οικονομίας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας.

Τονίζεται όπως αναφέρεται και παρακάτω πως τα πρότυπα ελέγχου είναι τα ίδια και για τον έλεγχο που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο.

5.3 Πρότυπα

Τα πρότυπα τα οποία ακολουθούνται είναι τα ίδια πρότυπα για τα οποία έγινε εκτενής αναφορά στο κεφ. 3.4 δηλ τα INTOSAI, ISSAI. Επίσης ακολουθούνται οι κατευθυντήριες γραμμές για τον Έλεγχο Ποιότητας (Guidelines on Audit Quality) καθώς και τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

5.4 Απομόνωση συγκεκριμένων ελεγκτικών τεχνικών

Όπως έχει αναφερθεί τα ελεγκτικά πρότυπα που ακολουθούνται είναι τα INTOSAI και ISAI και συνεπώς οι ελεγκτικές πρακτικές είναι σαφώς καθορισμένες. Εκτός από τις ελεγκτικές πρακτικές που επαναλαμβάνονται και για τις οποίες γίνεται κάθε φορά αναφορά, ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στα εξής :

- Έλεγχοι των οικονομικών καταστάσεων, Ισολογισμού, αποτελεσμάτων κλπ.
- Έλεγχοι λογαριασμών ταμείου
- Έλεγχοι βιβλίων αποθήκης
- Σε περιπτώσεις που οι φορείς έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και γενικά αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμούνται οι παρατηρήσεις που αναφέρονται στα σχετικά πιστοποιητικά και στις τυχόν εκθέσεις ελέγχου
- Έλεγχος της συνεπούς τήρησης του Μητρώου Δεσμεύσεων (Μ.Δ.)
- Της εξακρίβωσης της ορθότητας των ποσών των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων που υποβάλλονται στο Γ.Λ.Κ. μέσω των μηνιαίων δελτίων και εκείνων που προκύπτουν από το Μ.Δ
- Της διαπίστωσης σώρευσης νέων ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και τους λόγους που τις δημιουργούν

-
- Της διαπίστωσης της εκκαθάρισης του συνόλου των οφειλών του 2011 από τους φορείς
 - Της συμμόρφωσης των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης με τις συστάσεις προηγούμενων ελέγχων
 - Διοικητικές δυσλειτουργίες που σχετίζονται με τον Προϊστάμενο Οικονομικής Υπηρεσίας
 - Την λειτουργία του πληροφοριακού συστήματος
 - Την υποβολή μηνιαίων ή τριμηνιαίων εκθέσεων

Η επιβεβαίωση του συνολικού ύψους των ληξιπρόθεσμων οφειλών των φορέων έγινε με την εξής μεθοδολογία :

- Αναζήτηση συνολικής λίστας όλων των απλήρωτων παραστατικών του φορέα κατά το χρονικό σημείο αναφοράς
- Διερεύνηση τυχόν ύπαρξης λοιπών απλήρωτων παραστατικών που δεν έχουν απογραφεί
- Επιβεβαίωση της ορθής ταξινόμησης των παραστατικών ως προς τη φύση των πιστωτών ως Φ.Γ.Κ. ή τρίτων και ως προς τη χρονική ωρίμανση των οικείων υποχρεώσεων
- Εντοπισμός τυχόν παραστατικών που δεν προκαλούν δαπάνη αλλά επηρεάζουν το συνολικό ύψος των ληξιπρόθεσμων, λόγω προβλημάτων που εμποδίζουν την εξόφλησή τους, όπως ζητήματα νομιμότητας κανονικότητας της δαπάνης, πτώχευση προμηθευτή κ.ά. είτε ήδη διενεργηθείσας εξόφλησης, που δεν έχει λογιστικοποιηθεί (π.χ. κατασχέσεις)
- Αντιπαραβολή με τις δημοσιονομικές αναφορές του φορέα για την αντίστοιχη χρονική περίοδο
- Αιτιολόγηση και συμφωνία τυχόν αποκλίσεων για πιστοποίηση του τελικού ύψους των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Καταγραφή των λόγων τυχόν μη πλήρους απορρόφησης προηγούμενης έκτακτης χρηματοδότησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6:

ΚΟΙΝΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΜΗΧΑΝΙΣΜΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

6.1 Ελεγκτικό Συνέδριο - αποδοτικότητα των εξωτερικών ελέγχων

Ως προς την αποδοτικότητα του ελέγχου και πριν καταλήξουμε σε συμπεράσματα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας τις εξής σημαντικές παραμέτρους. Από τις Ετήσιες Εκθέσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου μπορεί κανείς να διαπιστώσει, πως πολλές από τις μη νόμιμες δαπάνες έχουν ανελαστικό χαρακτήρα (μισθοί κλπ.), άρα και επαναληπτικότητα (Ετήσιες Εκθέσεις Ελεγκτικού Συνεδρίου ετών 1998-2009, Α.2.2. Συμπεράσματα). Έκτος όμως από τον έλεγχο των ανελαστικών δαπανών, κατά τον προληπτικό έλεγχο αυτό το οποίο ελέγχεται είναι το πρώτο ΧΕΠ, συνεπώς επί της ουσίας οι ελεγχόμενες νόμιμες συμβάσεις ή ανελαστικές δαπάνες είναι πολλαπλάσιας αξίας στο σύνολο τους από αυτές που στην πράξη ελέγχθησαν κατά συνέπεια και η συνολική αξία των παράνομων δαπανών που προέκυψαν από τον έλεγχο και τελικά δεν θα πραγματοποιηθούν είναι τελικά πολλαπλάσιας αξίας. Τέλος ο προσυμβατικός έλεγχος φαίνεται με την ίδια λογική να είναι ο πιο αποτελεσματικός καθώς αναφέρεται σε μεγάλης αξίας συμβάσεις και έχει τα χαρακτηριστικά της πρόληψης που έχει ο προληπτικός.

6.1.1 Ελεγκτικό Συνέδριο - ελλείψεις, μειονεκτήματα, εκτιμήσεις ως προς τον εξωτερικό έλεγχο του ΕΛ.ΣΥΝ.

Κατά το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και την έκθεσή του, *«οι εργασίες του προληπτικού ελέγχου καταναλώνουν το ήμισυ του προϋπολογισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου και υπάρχουν παράπονα ότι οι διαδικασίες του προληπτικού ελέγχου είναι δυσκίνητες, επικαλύπτουν άλλους ελέγχους που διενεργούνται από το Υπουργείο Οικονομικών, με αποτέλεσμα να υπάρχουν καθυστερήσεις στις πληρωμές και αμοιβαίες καθυστερήσεις μεταξύ των κυβερνητικών φορέων»* (IMF,2006 ROSC, σελ 40, §70 και σελ.50, §96).

Ο Σαρμάς (2006) αναφέρθηκε στην βασική αρχή που διέπει τον έλεγχο σύμφωνα με την οποία ο ελεγκτής «δεν δύναται και δεν πρέπει να ασκήσει πλήρη έλεγχο επί του συνόλου του ελεγκτέου από αυτόν αντικείμενου» αλλά και πως θεωρείται «ως παθογένεια του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης στην Ελλάδα», το γεγονός δηλαδή ότι «η οργάνωση του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης, καθιστά επί της ουσίας ανεύθυνο το διατάκτη, αφού ο τελευταίος ενεργεί γνωρίζοντας ότι οι πράξεις του ,αν αποδειχτούν τελικά μη νόμιμες, θα σταματήσουν από το δημοσιονομικό ελεγκτή, ο οποίος και θα τις σταματήσει. Επιπλέον στην περίπτωση αυτή, η ευθύνη της αρνήσεως, πέφτει εν πολλοίς στους ώμους του ελεγκτή. Ο θεσμός του δημοσιονομικού ελεγκτή που ασκεί προληπτικό εσωτερικό έλεγχο στις πράξεις του διατάκτη εγκαταλείφθηκε από τις Ευρωπαϊκές κοινότητες με τη δημοσιονομική μεταρρύθμιση του 2002, καθώς θεωρήθηκε ότι ο διατάκτης έπρεπε να καταστεί απολύτως υπεύθυνος των πράξεών του, ώστε να μην επαναπαύεται σε ελέγχους που θα επακολουθήσουν». Σύμφωνα με τα παραπάνω αλλά και με τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όπου «ο ελεγκτής δεν θα έπρεπε να ευθύνεται για την πρόληψη της μη συμμόρφωσης, αλλά και το ότι ο ελεγκτής δεν αναμένεται να ανιχνεύσει τη μη-συμμόρφωση με όλους τους νόμους και τους κανονισμούς» (ISSAI 1250, ISA 250), δημιουργείται η ανάγκη για την εφαρμογή μίας τελείως διαφορετικής φιλοσοφίας ελέγχου και πρόληψης σε σχέση με την υφιστάμενη. Στην ίδια λογική κινήθηκε και η μνημονιακή υποχρέωση κατά την οποία απωλέστηκε ο προληπτικός έλεγχος (Άρθρο 10 παρ. 10 Ν. 4337/2015) από την 1/1/2019. Όμως η παραδοχή ότι ο έλεγχος των δαπανών είναι υπερβολικός και προσανατολισμένος στη πρόληψη οδηγεί σε λανθασμένα συμπεράσματα δεδομένου ότι ο έλεγχος της δημόσιας διαχείρισης επιβάλλεται να είναι προσανατολισμένος στην πρόληψη άρα και στην διαφύλαξη του δημοσίου χρήματος. Από την άλλη η σταδιακή κατάργηση του προληπτικού ελέγχου εγκυμονεί τον μη επαρκή έλεγχο στην διαδικασία της ανάληψης υποχρέωσης, της ανάθεσης, του ελέγχου κατάτμησης ή υπέρβασης των δαπανών.

Ο Βεκρής (2015) αναφέρει πως η έκθεση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην ομόφωνη Γνωμοδότηση της 22¹⁵ Γενικής Συνεδριάσεώς της, στις 19 Νοεμβρίου 2014 δέχεται ότι «Ουσιώδες χαρακτηριστικό των δημοσιονομικών ελέγχων αποτελεί η πρόληψη των μη σύννομων πληρωμών των δημόσιων δαπανών. Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που έχουν θεσπιστεί από το Διεθνή Οργανισμό Ανότατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INDOSAI) προβλέπουν τον προληπτικό έλεγχο, ως αποδεκτό είδος δημοσιονομικού ελέγχου, και ρυθμίζουν τον τρόπο άσκησης του, στο δε ειδικό για τον έλεγχο συμμόρφωσης ελεγκτικό πρότυπο, πιστοποιείται κατηγορηματικά ότι για πολλά ελεγκτικά μέλη του INDOSAI, ο έλεγχος συμμόρφωσης στους κανόνες νομιμότητας

ασκείται μέσω θεσμών και προληπτικού ελέγχου. Άλλωστε και τα πλέον προσφάτως εκδοθέντα συναφή ελεγκτικά πρότυπα αναφέρουν σαφώς ότι θα εφαρμόζονται, σε κάθε είδος ελέγχου ανεξαρτήτως του τρόπου κατά τον οποίο γίνεται η ελεγκτική παρέμβαση. Η άποψη ότι, η διενέργεια προληπτικών δημοσιονομικών ελέγχων δε συστοιχείται προς τις αρχές της σύγχρονης καλής διακυβέρνησης και στη γενικευμένη πρακτική των Ευρωπαϊκών Χωρών, στηρίζεται σε εσφαλμένη προϋπόθεση, που αιτιολογείται πλήρως στην αριθ. 12 σκέψη της υπόψη Γνωμοδότησης. Σημειώνεται πάντως εν προκειμένω ότι, οι εσωτερικοί έλεγχοι των Φορέων, έλεγχοι συστημικοί ως προς την τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών, εντάσσονται στο διοικητικό πλαίσιο λειτουργίας τους και δεν αντικαθιστούν ή ανταγωνίζονται τους ασκούμενους, από εκτός του ελεγχόμενου φορέα Υπηρεσίες, προληπτικούς ελέγχους».

Εν κατακλείδι ο προληπτικός έλεγχος είναι αποτελεσματικότερος από τον κατασταλτικό έλεγχο καθώς προλαμβάνει και αποτρέπει την παράνομη εκταμίευση δημόσιου χρήματος, και προστατεύει τους διατάκτες και τους δημοσίους υπολόγους.

6.2 Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές - αποδοτικότητα των ελέγχων

Στο παράρτημα 4.4 παρουσιάζεται η νομοθεσία που διέπει την οικονομική λειτουργία των ΟΤΑ καθώς και το πλαίσιο λειτουργίας τους. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής εκφράζει τη γνώμη του, την οποία και επισυνάπτει στην Έκθεση Ελέγχου του προς τον ελεγχόμενο οργανισμό. Η Έκθεση αυτή περιλαμβάνει την πρώτη παράγραφο, η οποία αρχίζει με τη φράση: «Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της », όπου γίνεται εξατομίκευση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων. Στη δεύτερη παράγραφο γίνεται αναφορά στην ευθύνη της Διοίκησης της εταιρίας – οργανισμού σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο (ΔΠΧΠ ή ΕΛΠ). Στην τρίτη παράγραφο, γίνεται αναφορά στην ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σχετικά με την διαμόρφωση και διατύπωση γνώμης επί των καταστάσεων αυτών, εδραιωμένης στο διενεργηθέντα έλεγχο. Στην τέταρτη παράγραφο και στην φράση «Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψαν τα εξής.....» περιλαμβάνονται οι τυχόν ουσιώδεις παρατηρήσεις που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή.

Σύμφωνα με τα Δ.Ε.Π, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να περιλάβει σχετική παρατήρηση, στην παράγραφο παρατηρήσεων της Έκθεσης Ελέγχου, ή της Έκθεσης Επισκόπησης, στις περιπτώσεις που θα διαπιστώσει πράξεις ή παραλείψεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που έγιναν κατά παρέκκλιση από τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους, που καθορίζονται από τα Δ.Π. στην περίπτωση εφαρμογής των Προτύπων αυτών ή από τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ. στην περίπτωση εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Παρατήρηση επίσης θα διατυπώσει και στην περίπτωση παρεκκλίσεων από τις ισχύουσες διατάξεις ειδικών νόμων και κανόνων, οι οποίες αποτελούν ουσιώδη επίδραση επί των οικονομικών καταστάσεων. Παρατήρηση θα συνταχθεί και όταν περιοριστεί η δυνατότητα σχηματισμού επαρκούς γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, είτε λόγω μη εφαρμογής ελεγκτικής διαδικασίας από αντικειμενική αδυναμία (π.χ. καθυστέρηση εκλογής του κ.λπ.) ή από πράξεις ή παραλείψεις των αρμοδίων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας (π.χ. παρεμπόδιση στον έλεγχο κλπ.), είτε λόγω μη λήψης των αναγκαίων για τον έλεγχο πληροφοριών και επεξηγήσεων. Στην πέμπτη παράγραφο, περιλαμβάνεται το πόρισμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Ο τύπος της Έκθεσης Ελέγχου και της Έκθεσης Επισκόπησης εξαρτάται από την γνώμη που εκφράζει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής επί των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, στην έκτη παράγραφο και ειδικότερα μετά την φράση «χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, επιστούμε την προσοχή σας στη σημείωση.....», περιλαμβάνονται τα θέματα έμφασης.

6.2.1 Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές - ελλείψεις, μειονεκτήματα, εκτιμήσεις ως προς τον έλεγχο των Ο.Ε.

Η ελεγκτική διαδικασία που ακολουθείται δεν είναι προσανατολισμένη σε θέματα που έχουν να κάνουν με την κατάρτιση και τροποποίηση του προϋπολογισμού, τον τρόπο διάθεσης των πιστώσεων, την ανάληψη υποχρεώσεων, την εκκαθάριση των δαπανών, την έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων και τον έλεγχο που ασκείται σε αυτά, την πληρωμή των δαπανών, τη βεβαίωση και την είσπραξη των εσόδων καίτοι το νομικό πλαίσιο είναι δεδομένο και αναφέρεται στο παράρτημα 4.4 άρα και το πεδίο ελέγχου συγκεκριμένο. Αν θεωρήσουμε ότι η νομιμότητα μιας δαπάνης είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την τυπικότητα από την οποία διέπεται η κατάρτιση του προϋπολογισμού, το ερώτημα είναι αν ελέγχεται η νομιμότητα του προϋπολογισμού, αν υπάρχουν κονδύλια που δημιουργούν κατατμήσεις ή υπερβάσεις

πιστώσεων, αν υπάρχουν κονδύλια που δημιουργούν ανισοσκελισμούς στις ανταποδοτικές υπηρεσίες, αν ένα έργο έχει καταταμηθεί ή όχι.

Από την έκφραση γνώμης επί των Οικονομικών καταστάσεων μπορούμε να διαπιστώσουμε ότι στην παράγραφο 2 η αναφορά που γίνεται αφορά στο εφαρμοζόμενο λογιστικό πλαίσιο (ΔΠΧΠ ή ΕΛΠ). Στην παράγραφο 6 η αναφορά που γίνεται, αφορά στις πράξεις ή παραλείψεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που έγιναν κατά παρέκκλιση από τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους, που καθορίζονται από τα ΔΠΧΠ, στην περίπτωση εφαρμογής των Προτύπων αυτών ή από τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Α.Σ., στην περίπτωση εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και παρέκκλιση από τις ισχύουσες διατάξεις ειδικών νόμων και κανόνων και παράλληλα υπάρχει ουσιώδης επίδραση επί των οικονομικών καταστάσεων.

Έτσι επί της ουσίας μεγάλο μέρος του ελέγχου είναι προσανατολισμένο στην εφαρμογή -για την περίπτωση των Δήμων- του κλαδικού λογιστικού, ΠΔ 315/99 και όχι στις «...ισχύουσες διατάξεις ειδικών νόμων και κανόνων ...». Όμως οι περισσότερες διαπιστώσεις κακοδιαχείρισης και κακοδιοίκησης πέρα από την ειδική κατηγορία που αφορά στα ελλείμματα, αφορούν σε παράνομες αναθέσεις προμηθειών, υπηρεσιών και έργων, σε κονδύλια που ανατέθηκαν και δημιούργησαν καταταμήσεις ή υπερβάσεις πιστώσεων, ή σε κονδύλια των οποίων η πίστωση και η υποχρέωση δεν αναλήφθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ή σε περιπτώσεις στις οποίες η παραλαβή δεν έγινε με τον ενδεδειγμένο τρόπο τα οποία και δε περιλαμβάνονται στο πεδίο του εξεταζόμενου ελέγχου των ορκωτών λογιστών.

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάστηκαν πρωθύστερα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το Δημόσιο Τομέα (IPSAS) για τα οποία η προσαρμογή τους στη δημόσια διοίκηση και οικονομική λειτουργία θα είναι πιο ευέλικτη, ώστε το έτσι και αλλιώς εφαρμοζόμενο θεσμικό πλαίσιο να αντιστοιχίζεται αποτελεσματικότερα από εφαρμοζόμενες λογιστικές άρα και πρακτικές ελέγχου. Απομένει το φιλόδοξο εγχείρημα να αποδειχθεί αποτελεσματικό και στην πράξη.

6.3 Γ.Δ.Δ.Ε. - αποδοτικότητα του ελέγχου της Γ.Δ.Δ.Ε.

Σύμφωνα με την ετήσια έκθεση ελέγχου της Γ.Δ.Δ.Ε. για την ελεγκτική περίοδο 2015 – 2016, λόγω ανομοιογενών οικονομικών στοιχείων ως βάση οικονομικών ελέγχων για τις δαπάνες αλλά

και ανεπάρκειας του δείγματος ως προς τον έλεγχο μισθοδοσίας, δεν είναι δυνατή η εξαγωγή συμπερασμάτων εξαιτίας της ύπαρξης αυξημένου ελεγκτικού κινδύνου. Ομοίως ως προς την ελεγκτική δραστηριότητα των Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου τα συμπεράσματα είναι περιορισμένα δεδομένου ότι τα τμήματα είναι υποστελεχωμένα στις αποκεντρωμένες διοικήσεις δεν λειτουργούν σύμφωνα με τις προδιαγραφές του Ν.3492/2006. Τελικά «τεκμαίρεται ότι, εντός της ελεγκτικής περιόδου από 1.1.2015-30.6.2016, δεν παρουσιάζεται ελεγκτική δραστηριότητα ικανή να οδηγήσει στην εξαγωγή ασφαλούς και αξιόπιστου συμπεράσματος για την επάρκεια του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου των δημοσιονομικών του κράτους και συνακόλουθα, δεν είναι δυνατή η διατύπωση γνώμης στον Υπουργό Οικονομικών, είτε με την παροχή επαρκούς διαβεβαίωσης είτε με τη διατύπωση επιφυλάξεων¹⁶»

6.3.1 Γ.Δ.Δ.Ε. - ελλείψεις μειονεκτήματα εκτιμήσεις ως προς τον έλεγχο της Γ.Δ.Δ.Ε.

Ο έλεγχος της ΓΔΔΕ εστιάζει στις παραβάσεις που αφορούν στο θεσμικό πλαίσιο που διέπει την υλοποίηση του προϋπολογισμού και έχουν σαν αποτέλεσμα την ενδεχόμενη ή πραγματική ζημία του φορέα ή της περιουσίας του. Αυτή η παράβαση ονομάζεται παρατυπία και τακτοποιείται με δημοσιονομική διόρθωση¹⁷, ή κατά αποκοπή δημοσιονομική διόρθωση, δηλ. με «αφαίρεση ποσού από τον προϋπολογισμό του φορέα, το οποίο αντιστοιχεί στην οικονομική ζημία που προέκυψε για τον Κρατικό Προϋπολογισμό ή τον προϋπολογισμό του φορέα από μεμονωμένη ή συστηματική παρατυπία των οργάνων του και η επαναφορά του στον Κρατικό Προϋπολογισμό ή η διάθεση του για άλλες δραστηριότητες του φορέα, αντιστοίχως».

Στο πεδίο ελέγχου της ΓΔΔΕ εμπίπτουν και τα «Αχρεωστήτως καταβληθέν ποσά, δηλ. οι δαπάνες οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε ίσης αξίας παραδοθέν προϊόν, έργο ή υπηρεσία σύμφωνα με τους όρους της σχετικής σύμβασης ή απόφασης με την οποία αναλήφθηκε η υποχρέωση της δαπάνης».

Σύμφωνα με την ετήσια έκθεση οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργήθηκαν για την περίοδο 2015 - 2016 είναι 37, για το Μητρώο Δεσμεύσεων 46, ενώ οι ολοκληρωμένοι έκτακτοι και ειδικοί

¹⁶ Ετήσια έκθεση ελέγχου του άρθρου 22 παρ. 1 του Ν.3492/2006 για την ελεγκτική περίοδο 2015-2016

¹⁷ Η Διοικητική Πράξη με την οποία αφαιρείται από τον Προϋπολογισμό του φορέα το ποσό που αντιστοιχεί στην οικονομική ζημία που προκλήθηκε στον Κρατικό Προϋπολογισμό ή τον προϋπολογισμό του φορέα από μεμονωμένη ή συστηματική παρατυπία των οργάνων του και η επαναφορά του στον Κρατικό Προϋπολογισμό

έλεγχοι είναι 22, αποτελέσματα τα οποία δικαιολογούνται στην αναφορά του υπ.αριθμ. 5.4 κεφ. Τα σημαντικότερα ευρήματα των ελέγχων αυτών εντοπίζονται στην οικονομική διαχείριση, την μισθοδοσία, την οργάνωση και λειτουργία των φορέων αυτών. Σημαντικό μέρος των ελέγχων της οικονομικής διαχείρισης καταλαμβάνει το μητρώο δεσμεύσεων και η μισθοδοσία των υπαλλήλων και αιρετών. Ως προς την οργάνωση, στελέχωση και λειτουργία των ανωτέρω φορέων διαπιστώθηκαν προβλήματα που αφορούν στην μη έκδοση Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας, τον μη ορισμό Προϊσταμένου Οικονομικών Υπηρεσιών, την μη έκδοση αποφάσεων ανάληψης υποχρέωσης, την κατάτμηση δαπανών, απευθείας ανάθεσης δαπανών (περίπτωση επιβολής του υψηλότερου ποσού δημοσιονομικής διόρθωσης για περίπτωση κατάτμησης και απευθείας ανάθεσης υπηρεσιών καθαριότητας), κατά τη σύναψη των συμβάσεων και προβλήματα στον υπολογισμό και στην απόδοση κρατήσεων.

Εκεί όπου τεκμηριώθηκε οικονομική ζημία λόγω παρατυπίας ή όπου εξακριβώθηκαν περιπτώσεις καταβολής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, επιβλήθηκαν δημοσιονομικές επιπτώσεις με μείωση των πιστώσεων του συνολικού προϋπολογισμού του φορέα ή με πρόταση επιβολής καταλογισμού των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών.

Πολύ σημαντικό στοιχείο που διαφοροποιεί τη φύση του ελέγχου της ΓΔΔΕ είναι οι έλεγχοι συμμόρφωσης των φορέων που έχουν ελεγχθεί. Κατά τη σύνταξη της ετήσιας έκθεσης της, παρατίθενται στοιχεία αξιολόγησης της συμμόρφωσης των ελεγχθέντων φορέων στις διατυπωθείσες συστάσεις των τακτικών ελέγχων των προηγούμενων ετών, γεγονός που διαφοροποιεί τον ελεγκτικό χαρακτήρα της συγκεκριμένης διεύθυνσης. Έτσι ως συμπέρασμα αναφέρεται ότι *«οι περισσότεροι φορείς καταβάλλουν προσπάθεια συμμόρφωσης ως προς τις συστάσεις των εκθέσεων αποτελεσμάτων ελέγχου. Ο βαθμός συμμόρφωσης διαφέρει και εξαρτάται από πλήθος παραγόντων, όπως είναι οι πηγές χρηματοδότησης, το πλαίσιο εποπτείας τους, καθώς και η ελαστικότητα ή ανελαστικότητα των δαπανών τους, κλπ. Από τα στοιχεία της παρακολούθησης μέχρι τη σύνταξη της παρούσης προκύπτει ότι έχει ικανοποιηθεί περίπου το 25% των συστάσεων»*. Το στοιχείο αυτό προσδίδει στους συγκεκριμένους ελέγχους όχι μόνο κατασταλτικό χαρακτήρα που έτσι και αλλιώς τον έχουν αλλά και βελτιωτικό των διαδικασιών χαρακτήρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7:

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

7.1 Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας την κριτική προσέγγιση των μηχανισμών ελέγχου στους οποίους υπόκεινται οι ΟΤΑ, διαπιστώνουμε καταρχάς από τον αριθμό των υφιστάμενων ελέγχων και ελεγκτικών μηχανισμών, την έλλειψη εμπιστοσύνης εκ μέρους της κεντρικής διοίκησης ως προς την δημοσιολογιστική δράση όσων διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα. Οι παλινωδίες μεταξύ του σχεδίου «Καποδίστριας», της υφιστάμενης συγκέντρωσης δήμων και κοινοτήτων, του «Καλλικράτη», της έλλειψης πόρων συνέτειναν στην ανάδειξη πραγματικών ζητημάτων διαφθοράς κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης.

Η αναγκαιότητα εκκίνησης πειθαρχικών και ποινικών διαδικασιών αλλά και καταλογισμών καθώς και η διαφορετική στόχευση κάθε φορά του μηχανισμού ελέγχου (πρόληψη, καταστολή, συμμόρφωση, ορθή αποτύπωση) οδήγησαν στην εφαρμογή ελέγχων από τόσους διαφορετικούς φορείς.

Ανατρέχοντας στα επιμέρους κεφάλαια της παρούσας εργασίας ως προς τους σκοπούς των επιμέρους ελέγχων, προκύπτει πως η αποστολή του ΕΛ.ΣΥΝ. είναι να διαφυλάξει την χρηστή διοίκηση και την ικανοποίηση των αναγκών – δαπανών με τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται το μεγαλύτερο δυνατό αποτέλεσμα με τη διάθεση των λιγότερων οικονομικών μέσων, έτσι ώστε να προλαμβάνεται η παράνομη εκταμίευση δημόσιου χρήματος ή να καταστέλλεται η παράνομη πράξη μέσω καταλογισμών. Σκοπός των ελέγχων του Σ.Ο.Ε.Λ. είναι να ελεγχθεί, αν η διοίκηση και η διαχείριση στους ΟΤΑ, γίνεται σύμφωνα με την νομοθεσία, τους κανόνες που διέπουν την λογιστική και την υλοποίηση του προϋπολογισμού, ώστε να εξασφαλίζεται έμμεσα η αποτελεσματικότητα της χρήσης των πόρων. Ως προς την Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων (Γ.Δ.Δ.Ε), σκοπός της είναι να ασκεί έλεγχο προκειμένου να διαπιστώσει εάν οι δαπάνες οι οποίες ψηφίζονται ή χορηγούνται, δαπανώνται και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς για τους οποίους εγκρίθηκαν ή χορηγήθηκαν. Ελέγχει αν τηρούνται οι ισχύουσες διατάξεις, καθώς και οι αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης με στόχο την προστασία

των οικονομικών συμφερόντων των φορέων ώστε να καταπολεμάται η παρανομία. Με άλλα λόγια οι σκοποί όλων των ελέγχων συγκλίνουν.

Από την άλλη μεριά αν με την ίδια λογική προσεγγιστούν και οι μεθοδολογίες ελέγχου που ακολουθούνται θα διαπιστώσουμε πως σχεδόν πανομοιότυπες είναι και οι ελεγκτικές πρακτικές, αφού άλλωστε και τα ελεγκτικά πρότυπα τα οποία εφαρμόζονται είναι ίδια (σχετικά κεφ. μεθοδολογίας ελέγχου και πρότυπα της παρούσας εργασίας).

Η διαφοροποίηση που κάθε φορά παρατηρείται, αφορά στην στόχευση του κάθε ελέγχου, την αποτελεσματικότητα του (Nielsen, 2006), την ενδεχόμενη συμμόρφωση που είτε απαιτείται, είτε θα έπρεπε να προκαλείται και στις προτεραιότητες που κάθε φορά τίθενται. Έτσι ο έλεγχος του ΣΟΕΛ μοιάζει περισσότερο να επιδιώκει την ορθή αποτύπωση της χρηματοοικονομικής κατάστασης του φορέα και της εφαρμογής του Π.Δ. 315/1999 χωρίς να έχει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά πρόληψης και οπωσδήποτε καταστολής. Μπορεί ίσως να θεωρηθεί ότι στην αξιολόγηση των υφιστάμενων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου ενυπάρχουν χαρακτηριστικά πρόληψης με δεδομένο ότι στις εκθέσεις των ορκωτών λογιστών προτείνονται μέτρα βελτίωσης των υφιστάμενων διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Χαρακτηριστικό πρόληψης μπορεί να θεωρηθεί ο έλεγχος του λογαριασμού του ταμείου μέσω των καταμετρήσεων για τον οποίο μάλιστα οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι και οι καταλληλότεροι λόγω εμπειρίας και εξειδικευμένης γνώσης να τον διεξάγουν αποτελεσματικά άρα και να διεκπεραιώσουν ειδικές ελεγκτικές καταστάσεις που συνήθως συνδέονται με ελλείμματα. Ο έλεγχος του Σ.Ο.Ε.Λ. αξιοποιείται από το ΕΛ.ΣΥΝ. στο οποίο πρέπει να αποσταλούν οι εκθέσεις και τα πιστοποιητικά των Ορκωτών λογιστών επικουρικά του κατασταλτικού ελέγχου. Ο έλεγχος του ΕΛ.ΣΥΝ. έχει προληπτικό αλλά και κατασταλτικό χαρακτήρα (άρθρο 98 του Σ.) και όπως αναφέρθηκε στο κεφ. 6.1 (αποδοτικότητα του ελέγχου) είναι ιδιαίτερα αποδοτικός. Αυτό του το χαρακτηριστικό, σε συνδυασμό με την δικαστηριακή υπόσταση την οποία έχει, του προσδίδουν ένα πολύ ιδιαίτερο χαρακτήρα και υψηλό βαθμό αξιοπιστίας. Βεβαίως ως αντίλογος σε αυτό μπορεί κάποιος να επικαλεστεί, πώς ένας ανεξάρτητος και εξωτερικός ελεγκτικός φορέας με ιδιότητα κυρίως νομική και δικαστική και με δεδομένη την δικαστηριακή υπόσταση, μπορεί να διεξάγει αποτελεσματικά και χωρίς αστοχίες ελέγχους με αμιγώς δημοσιολογιστικά χαρακτηριστικά και σε κάθε περίπτωση οικονομικούς ελέγχους ;

Από την άλλη μεριά οι έλεγχοι της Γ.Δ.Δ.Ε. δεν έχουν προληπτικό χαρακτήρα αλλά κατασταλτικό. Είναι πολύ ενδιαφέρον στοιχείο όμως ότι διεξάγει και ελέγχους συμμόρφωσης, στοιχείο που την διαφοροποιεί από τις άλλες ελεγκτικές αρχές. Επίσης ως παράδοξο μπορεί να χαρακτηριστεί πως στην ετήσια έκθεση του, ο ελεγκτικός φορέας αναφέρει ότι, *«τεκμαίρεται ότι, εντός της ελεγκτικής περιόδου από 1.1.2015-30.6.2016, δεν παρουσιάζεται ελεγκτική δραστηριότητα ικανή να οδηγήσει στην εξαγωγή ασφαλούς και αξιόπιστου συμπεράσματος για την επάρκεια του συστήματος διαχείρισης και ελέγχου των δημοσιονομικών του κράτους και συνακόλουθα, δεν είναι δυνατή η διατύπωση γνώμης στον Υπουργό Οικονομικών, είτε με την παροχή επαρκούς διαβεβαίωσης είτε με τη διατύπωση επιφυλάξεων»* (κεφ.5.4) αλλά από την άλλη μεριά οι έλεγχοι συμμόρφωσης αποδίδουν σε ποσοστό περίπου 25% και καταβάλλεται μεγάλη προσπάθεια από τους ελεγχόμενους να ανταποκριθούν στις συστάσεις. Σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να αγνοηθεί ο βελτιωτικός ως προς τις διαδικασίες χαρακτήρας των ελέγχων αυτών.

Το ζήτημα πάντως της συμμόρφωσης φαίνεται τελικά να είναι αρκετά πιο σύνθετο και εξαρτάται κάθε φορά από ποια πλευρά εξετάζεται. Από την πλευρά του ελεγκτή αναφέρεται πως, *«ο ελεγκτής δεν θα έπρεπε να ευθύνεται για την πρόληψη της μη συμμόρφωσης, αλλά και το ότι ο ελεγκτής δεν αναμένεται να ανιχνεύσει τη μη-συμμόρφωση με όλους τους νόμους και τους κανονισμούς»* (ISSAI 1250, ISA 250), (κεφ.3.6). Ο Σαρμάς (2006) επίσης ανέφερε πως ο ελεγκτής *«δεν δύναται και δεν πρέπει να ασκήσει πλήρη έλεγχο επί του συνόλου του ελεγκτέου από αυτόν αντικείμενου»* αλλά και πως θεωρείται *«ως παθογένεια του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης στην Ελλάδα»*, το γεγονός δηλαδή ότι *«η οργάνωση του συστήματος δημοσιονομικής διαχείρισης, καθιστά επί της ουσίας ανεύθυνο το διατάκτη, αφού ο τελευταίος ενεργεί γνωρίζοντας ότι οι πράξεις του ,αν αποδειχτούν τελικά μη νόμιμες, θα σταματήσουν από το δημοσιονομικό ελεγκτή, ο οποίος και θα τις σταματήσει. Επιπλέον στην περίπτωση αυτή, η ευθύνη της αρνήσεως, πέφτει εν πολλοίς στους ώμους του ελεγκτή»*. Το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο στην μνημονιακή αναφορά του όπως εκφράζεται μέσα από την έκθεση του, θεωρεί πως *«οι εργασίες του προληπτικού ελέγχου καταναλώνουν το ήμισυ του προϋπολογισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου και υπάρχουν παράπονα ότι οι διαδικασίες του προληπτικού ελέγχου είναι δυσκίνητες, επικαλύπτουν άλλους ελέγχους που διενεργούνται από το Υπουργείο Οικονομικών, με αποτέλεσμα να υπάρχουν καθυστερήσεις στις πληρωμές και αμοιβαίες καθυστερήσεις μεταξύ των κυβερνητικών φορέων »* (IMF,2006 ROSC, σελ 40, §70 και σελ.50, §96) (εκτενής αναφορά στο κεφ.3.6 της παρούσας εργασίας). Τα παραπάνω καθιστούν κατανοητή την τάση μείωσης των προληπτικών ελέγχων

κάτι που βεβαιώνεται τελικά και με το άρθρο 10 παρ. 10 Ν. 4337/2015 το οποίο θα ισχύει από την 1/1/2019.

Ο Βεκρής (2015) όμως αναφέρει (εκτενής αναφορά στο κεφ.3.6 της παρούσας εργασίας) ότι βασικό χαρακτηριστικό των δημοσιονομικών ελέγχων αποτελεί η πρόληψη των μη σύννομων πληρωμών των δημόσιων δαπανών. Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που έχουν θεσπιστεί από το Διεθνή Οργανισμό Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INDOSAI) προβλέπουν τον προληπτικό έλεγχο, ως αποδεκτό είδος δημοσιονομικού ελέγχου.

Το παρόν εκπόνημα τελεί υπό την αίρεση αντικειμενικών περιορισμών οι οποίοι του επιβάλλονται και αφορούν στην έλλειψη ερευνητικού χρόνου αξιοποίησης μελέτης, πραγματικών περιπτώσεων από τους προαναφερόμενους ελέγχους (βλέπε παραπομπή 18) αλλά, και επεξεργασίας και αξιοποίησης ποσοτικών δεδομένων. Στην παρούσα φάση λαμβάνοντας υπόψη την μεθοδολογία κατάρτισης που ακολουθήθηκε και βασίζεται εν πολλοίς στην μελέτη της ίδιας μεθοδολογίας ελέγχων όπως αυτή αναπτύχθηκε στα επιμέρους κεφάλαια, η επεξεργασία και αξιοποίηση ποσοτικών δεδομένων δεν θα ήταν χρήσιμη και θα αποπροσανατόλιζε τον ενδιαφερόμενο αναγνώστη από το ερευνητικό ερώτημα και το στόχο που τέθηκε. Ωστόσο θα μπορούσε να αποτελέσει πρόταση μελλοντικής έρευνας με επιστημονικό ενδιαφέρον για τους ελεγκτές, τους ελεγχόμενους αλλά και την διοίκηση, το κατά πόσο η δημιουργία ενός κοινού ελεγκτικού εργαλείου το οποίο θα ενσωματώνει κοινές ελεγκτικές πρακτικές, χαρακτηριστικά πρόληψης και συμμόρφωσης, υπό το πρίσμα εφαρμογής των IPSAS, θα ήταν τελικά χρήσιμο στην κατοχύρωση και εφαρμογή ασφαλών διαδικασιών.

Από την προσέγγιση της παρούσας εργασίας και λαμβάνοντας υπόψη τις σταθερές που έχουν αναφερθεί και αφορούν στην πολυπλοκότητα, την πολυνομία, τις επικαλύψεις στην άσκηση ελέγχων των ελεγκτικών σωμάτων, την αδυναμία του προσωπικού των φορέων να ανταποκριθούν γρήγορα στον καταγισμό των αλλαγών, την αδυναμία απαλλαγής από την παρωχημένη κουλτούρα λειτουργίας της τοπικής αυτοδιοίκησης από μερίδα αιρετών, δικαιολογείται η ανασφάλεια της κεντρικής διοίκησης να αντιμετωπίσει φαινόμενα διαφθοράς κακοδιοίκησης και κακοδιαχείρισης. Η συνθετότητα των διαφορετικών ελέγχων, η απουσία¹⁸

¹⁸ Η φυσική παρουσία των ελεγκτών συνήθως περιορίζεται στην απογραφή των αποθεμάτων χωρίς να γίνεται έλεγχος των προμηθειών που έχουν παραληφθεί και που έχουν χρησιμοποιηθεί ή έλεγχος της παροχής υπηρεσίας και πού αυτή έχει ενσωματωθεί. Πολύ χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η κατασκευή έργων μέσω αναθέσεων που αποτελούν κατάτμηση του έργου το οποίο θα έπρεπε να ανατεθεί ως έργο. Ωστόσο κατά τη διαδικασία της

ουσιαστικών ελεγκτικών διαδικασιών και το υψηλό κόστος τους, θα μπορούσε να αντιμετωπιστεί με την δημιουργία ενός ενιαίου ελεγκτικού φορέα είτε υπό του Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. είτε υπό του ΕΛ.ΣΥΝ. το οποίο και θα συντονίζει το ελεγκτικό έργο με προτεραιότητα την πρόληψη, την ενημέρωση και την συμμόρφωση, ακολουθώντας κοινές ελεγκτικές πρακτικές (IPSAS). Ο καταλογιστικός έλεγχος ως παρεπόμενος έλεγχος μιας πολύ καλά οργανωμένης δομής προληπτικού ελέγχου και ελέγχου αξιολόγησης της συμμόρφωσης, θα είναι λιγότερο κοστοβόρος ως πιο στοχευμένος αλλά και λιγότερο χρονοβόρος, αντισταθμίζοντας έτσι το ενδεχόμενο αυξημένο κόστος των προληπτικών ελέγχων και ελέγχων συμμόρφωσης καθώς θα αξιολογείται τόσο η ανάγκη άσκησης του, όσο και το αν θα πρέπει να είναι καθολικός ή δειγματοληπτικός. Ωστόσο αυτό θα ήταν μάταιο εάν δεν συνοδεύονταν από μία γενικότερη στρατηγική αναμόρφωσης της δημοσιονομικής λειτουργίας, αλλά και της ελεγκτικής λειτουργίας κυρίως ως προς την πολλαπλότητα της, μέσω ρυθμιστικών αλλαγών σε ότι αφορά το νομικό πλαίσιο το οποίο και παραμένει σύνθετο και αναχρονιστικό.

ανάθεσης των προμηθειών ή των υπηρεσιών, αυτές, ως μεμονωμένες αναθέσεις, είναι ελεγμένες και νόμιμες, αλλά παρά όλα αυτά αποτελούν κατάτμηση.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

1. Αποστολάκης, Ι., Λούκης, Ε. και Χάλαρης, Ι. (2008), *Ηλεκτρονική δημόσια διοίκηση*. Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
2. Βεκρής, Ε. (2015), αναφορά για, *την έκθεση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην ομόφωνη Γνωμοδότηση της 22^{ης} Γενικής Συνεδριάσεώς*. Διαθέσιμο στον δικτυακό τόπο : <http://www.naftemporiki.gr/story/1017275/dimosionomiki-ektropi>. Πρόσβαση 5 Οκτωβρίου 2017.
3. Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων *Ετήσια έκθεση ελέγχου της για την ελεγκτική περίοδο 2015 – 2016*.
4. Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, (2006), *έκθεση του IMF, ROSC*.
5. Δρογαλάς, Γ., Γκούμας, Σ., Μαλλιαρίδου, Ο. και Κεσίση, Ε. (2009), *Αποτύπωση του σύγχρονου ρόλου του εσωτερικού ελέγχου*, Επιστημονική Επετηρίδα Εφαρμοσμένης Έρευνας.
6. Ελεγκτικό Συνέδριο, *Ετήσιες Εκθέσεις ετών 1998-2009*.
7. Ινστιτούτο Τοπικής Αυτοδιοίκησης, (2006) *έκθεση για «τον εξορθολογισμό και την αποτελεσματικότητα του συστήματος ελέγχου*, Αθήνα.
8. Καζαντζής, Ι. (2006), *Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων*, Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς.
9. Κάρκαλης, Π. (2005), *Αντιδιαφθορά και Ελεγκτικό Συνέδριο, Εφαρμοσμένη Δημοσιονομική Ελεγκτική Ι*. Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.
10. Κοντογεώργα, Γ. (2012), *Εξωτερικός έλεγχος της δημοσιονομικής διαχείρισης στην Ελλάδα και λειτουργία του Ελεγκτικού Συνεδρίου στο πλαίσιο των διεθνών προτύπων*, Πανεπιστήμιο Πάτρας, Διδακτορική Διατριβή.
11. Λουμιώτης, Β. (2014), *Μια πρώτη προσέγγιση των IPSAS*. Διαθέσιμο στον διαδικτυακό τόπο: <http://www.accountancygreece.gr>. Πρόσβαση 5 Οκτωβρίου 2017.
12. Μηλιώνης, Ν. (2002), *Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα Κομοτηνή.
13. Μηλιώνης, Ν. (2006), *Ο Θεσμικός Ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Δεύτερη Έκδοση, Αθήνα-Κομοτηνή.

-
14. Ρίζος, Κ. (1999), *Ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών και λογαριασμών από το Ελεγκτικό Συνέδριο*, Εθνικό Τυπογραφείο, Αθήνα.
 15. Σαββαΐδου, Α. (2009), *Οικονομική διοίκηση και διαχείριση ΟΤΑ. Δαπάνες και Δημοσιονομικός έλεγχος ΟΤΑ*, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
 16. Σαρμάς, Δ. (2006), *Καλύτερο Κράτος: Η Σπατάλη, η Διαφθορά και ο Σύγχρονος Δημοσιονομικός Έλεγχος*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή.
 17. Σολδάτος, Δ. (2001), *Δημόσιο Λογιστικό*, Εκδόσεις Δημοπούλου, Θεσσαλονίκη.
 18. Συμβούλιο της Ευρώπης, (2004) *Εγχειρίδιο Καλών Πρακτικών, και Δημόσια ηθική σε τοπικό επίπεδο*.
 19. Τουμαζάτος, Α. (2014), *Ανάγκη υιοθέτησης των Διεθνών λογιστικών προτύπων IPSAS στο Δημόσιο τομέα*. Διαθέσιμο στον διαδικτυακό τόπο: <http://www.accountancygreece.gr>. Πρόσβαση 5 Οκτωβρίου 2017.
 20. Τζεβελεκάκης, Ι. (2004), *Μια εφαρμογή της θεωρίας των νομικών προσώπων διφυούς χαρακτήρα στη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου*, Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ξενόγλωσση

- 1) Nielsen, V. (2006) *Are Regulators Responsive?. Law and Policy*.
- 2) Sarmas, I. (2011) *The Greek financial crisis from an auditor's point of view*, World class Performance Symposium, Trust and accountability in public financial management.

Διαδικτυακοί τόποι και ιστοσελίδες - πηγές

1. <http://www.soel.gr>
2. <http://www.solae.gr>
3. <http://www.taxheaven.gr>
4. <http://www.ypes.gr/diplografiko>
5. <http://www.eetaa.gr>
6. <http://www.ypes.gr>
7. [htm http://www.elsyn.gr/](http://www.elsyn.gr/)

-
8. <http://www.et.gr/>
 9. <http://www.intosai.org/>
 10. <http://www.issai.org/>
 11. <http://www.dimosnet.gr>
 12. <http://www.minfin.gr>
 13. <http://www.hellenicparliament.gr>
 14. <http://www.ita.org.gr>
 15. <http://www.accountancygreece.gr>
 16. <http://www.accountancygreece.gr>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2.1.1

Άρθρα 102 και 98 του Συντάγματος του 1975/1986/2001

Άρθρο 102:

1. «Η διοίκηση των τοπικών υποθέσεων ανήκει στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού.Νόμος καθορίζει το εύρος και τις κατηγορίες των τοπικών υποθέσεων,..... Με νόμο μπορεί να ανατίθεται στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης η άσκηση αρμοδιοτήτων που συνιστούν αποστολή του κράτους.

2. «Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης έχουν διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια. Οι αρχές τους εκλέγονται με καθολική και μυστική ψηφοφορία όπως νόμος ορίζει.»

3. «Το κράτος ασκεί στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης εποπτεία που συνίσταται αποκλειστικά σε έλεγχο νομιμότητας και δεν επιτρέπεται να εμποδίζει την πρωτοβουλία και την ελεύθερη δράση τους. Ο έλεγχος νομιμότητας ασκείται όπως νόμος ορίζει»

4. «Το κράτος λαμβάνει τα νομοθετικά, κανονιστικά και δημοσιονομικά μέτρα που απαιτούνται για την εξασφάλιση της οικονομικής αυτοτέλειας και των πόρων που είναι αναγκαίοι για την εκπλήρωση της αποστολής και την άσκηση των αρμοδιοτήτων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης με ταυτόχρονη διασφάλιση της διαφάνειας κατά τη διαχείριση των πόρων αυτών. Νόμος ορίζει τα σχετικά με την απόδοση και κατανομή, μεταξύ των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, των φόρων ή τελών που καθορίζονται υπέρ αυτών και εισπράττονται από το Κράτος. Κάθε μεταβίβαση αρμοδιοτήτων από κεντρικό ή περιφερειακό όργανο του Κράτους προς την τοπική αυτοδιοίκηση συνεπάγεται και τη μεταφορά των αντίστοιχων πόρων. Νόμος ορίζει τα σχετικά με τον καθορισμό και την είσπραξη εσόδων απευθείας από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης.»

Άρθρο 98: «1. Στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως:

α. Ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό.

β. Ο έλεγχος συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με το Δημόσιο από την άποψη αυτή, όπως νόμος ορίζει.

γ. Ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται στον προβλεπόμενο από το εδάφιο α' έλεγχο.....

ζ. Η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημοσίων υπαλλήλων, καθώς και των υπαλλήλων των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου για κάθε ζημία που από δόλο ή αμέλεια προκλήθηκε στο Κράτος, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ή σε άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου....»

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2.4

Νομικό πλαίσιο διοικητικής εποπτείας του Γ.Γ. της Περιφέρειας

Το άρθρο 102,4, εδ.α. και β, Σ.

Καλλικράτης (Ν.3852/2010) άρθρα του 214 και 215.

Άρθρα 176, 177,178 ΔΚΚ (ΠΔ 410/95),

Ν.3463/2006.

Με το Ν.4172/2013 για το παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3.3

Ελεγκτικά τεκμήρια και δηλώσεις διοίκησης

(α) πραγματοποίησης συναλλαγών, ότι δηλαδή οι συναλλαγές και τα γεγονότα που έχουν καταγραφεί στις οικονομικές καταστάσεις, έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν τον φορέα.

(β) Πληρότητα: ότι έχουν καταγραφεί όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που έπρεπε να έχουν καταγραφεί.

(γ) Ακρίβεια: ότι ποσά και άλλα δεδομένα που σχετίζονται με καταγεγραμμένες συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταγραφεί ως ενδείκνυται.

(δ) Διαχωρισμός: ότι συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταγραφεί στην ορθή λογιστική περίοδο.

(ε) Ταξινόμηση: ότι συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταγραφεί στους κατάλληλους λογαριασμούς.

ii) Ισχυρισμοί για υπόλοιπα περιόδου λογαριασμών στο τέλος της υπό έλεγχο περιόδου (Ισολογισμός):

(α) Υπαρξη: ότι τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά συμφέροντα υπάρχουν.

(β) Δικαιώματα και δεσμεύσεις: ότι ο φορέας κατέχει ή ελέγχει τα δικαιώματα σε περιουσιακά στοιχεία και ότι οι υποχρεώσεις είναι δεσμεύσεις του φορέα.

(γ) Πληρότητα: ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά συμφέροντα που έπρεπε να έχουν καταγραφεί, έχουν καταγραφεί.

(δ) Αποτίμηση και Κατανομή: ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά συμφέροντα περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις σε ενδεδειγμένα ποσά και κάθε προκύπτουσα προσαρμογή αποτίμησης ή κατανομής καταγράφεται ως ενδείκνυται. iii)

Ισχυρισμοί για την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση:

(α) Πραγματοποίηση και δικαιώματα και δεσμεύσεις: ότι γνωστοποιούμενα γεγονότα, συναλλαγές και άλλα θέματα έχουν συμβεί και αφορούν τον φορέα.

(β) Πληρότητα: ότι όλες οι γνωστοποιήσεις που έπρεπε να έχουν περιληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις, έχουν περιληφθεί.

(γ) Ταξινόμηση και κατανοητότητα: ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται και περιγράφονται κατάλληλα και οι γνωστοποιήσεις εκφράζονται με σαφήνεια.

(δ) Ακρίβεια και αποτίμηση: ότι οι χρηματοοικονομικές και άλλες πληροφορίες γνωστοποιούνται εύλογα και στα ενδεδειγμένα ποσά.

(iv) Ισχυρισμοί Συμμόρφωσης

(α) Νομιμότητα – Κανονικότητα (Regularity): ότι οι δραστηριότητες, συναλλαγές και τα δεδομένα τα οποία απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ελεγχόμενου φορέα, συμμορφώνονται με την κείμενη νομοθεσία, με κανονισμούς που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και λοιπούς σχετικούς νόμους, κανονισμούς και συμφωνίες, συμπεριλαμβανομένου του νομοθετικού πλαισίου για τον προϋπολογισμό και έχουν κατάλληλα εγκριθεί.

(β) Καταλληλόλητα (Propriety): ότι έχουν τηρηθεί γενικές αρχές χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και δεοντολογίας των οργάνων διοίκησης και εποπτείας του ελεγχόμενου φορέα.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3.4

Πρότυπα INTOSAI

- 9100 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector
- 9110 Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls
- 9120 Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government
- 9130 Further Information on Entity Risk Management
- 9140 Internal Audit Independence in the Public Sector
- 9150 Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector
- XXX The Importance of an Independent Standard Setting Process
- 9200 Accounting Standards Framework
- 9210 Accounting Standards Framework Implementation Guide: Departmental and Government-wide Reporting
- 9220 Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis of Financial Performance and Other Information
- 9230 Guidance on Definition and Disclosure of Public Debt

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4.3.1

Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα ορίζονται με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. (Η υπ. αριθμ. 483/04 απόφαση της, ΦΕΚ 1589 Β'/22-10-04) Το διοικητικό συμβούλιο της επιτροπής λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων έχοντας υπόψη:

- (α) Τις διατάξεις του άρθρου 137 του Κ.Ν. 2190/1920.
- (β) Τις διατάξεις του άρθρου 9 του Νόμου 3148/2003 (ΦΕΚ 136Α/5.6.2003).
- (γ) Την από 8 Σεπτεμβρίου 2004 απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 137 του Κ.Ν. 2190/1920.

-
- (δ) Την από 9 Ιουνίου 2004 εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 137 του Κ.Ν. 2190/1920.
- (ε) Την υπ' αριθμ. 14650/ΔΙΟΕ 85/17.3.2004 (ΦΕΚ 519 Β) Κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών "Καθορισμός Αρμοδιοτήτων των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών"
- (στ) Την υπ' αριθμ. 15339/ΔΙΟΕ 91/23.3.2004 (ΦΕΚ 547 Β) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών "Μεταβίβαση Αρμοδιοτήτων και εξουσίας να υπογράφουν με εντολή Υπουργού στους Γενικούς Γραμματείς".
- (ζ) Την από 5 Οκτωβρίου 2004 έγκριση του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.
- (η) Το γεγονός ότι από τις διατάξεις αυτής της Απόφασης δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού, εκδίδει τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) το κείμενο των οποίων έχει ως ακολούθως:
- Ελληνικά Ελεγκτικά πρότυπα
- Εισαγωγικά θέματα.
- 1100 Εισαγωγή στα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ)
- 1110 Γλωσσάριο Όρων
- 1120 Πλαίσιο των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (ΕΕΠ) και Επικουρική Χρησιμοποίηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (ΔΕΠ)
- Γενικές αρχές και ευθύνες
- 2200 Στόχος του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων και γενικές αρχές που τον διέπουν
- 2210 Όροι εντολής του ελέγχου
- 2220 Ποιοτικός έλεγχος της ελεγκτικής εργασίας
- 2230 Τεκμηρίωση
- 2240 Η Ευθύνη του Ελεγκτή να διερευνήσει, στα πλαίσια του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων, το ενδεχόμενο εκούσιων και ακούσιων Λαθών
- 2250 Αξιολόγηση, στα πλαίσια του ελέγχου των Οικονομικών Καταστάσεων, της συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς
- 2260 Κοινοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου στους έχοντες την ευθύνη της διακυβέρνησης του ελεγχόμενου οργανισμού
- Αξιολόγηση και αντιμετώπιση του ελεγκτικού κινδύνου.
- 3300 Σχεδιασμός
-

3310 Κατανόηση της ελεγχόμενης δραστηριότητας

3315 Εξοικείωση με τον ελεγχόμενο οργανισμό και το λειτουργικό του περιβάλλον και εκτίμηση των κινδύνων ύπαρξης ουσιωδών λαθών.

3320 Ελεγκτική σημαντικότητα (Ουσιαστικότητα)

3330 Συνάρτηση των ελεγκτικών διαδικασιών με τους εκτιμηθέντες κινδύνους.

4400 Αξιολόγηση των κινδύνων και δικλείδες ασφαλείας

4401 Έλεγχος σε μηχανογραφημένα πληροφοριακά περιβάλλοντα

4402 Έλεγχος Οργανισμών που Χρησιμοποιούν Εξωτερικούς Λογιστές

Ελεγκτική μαρτυρία

5500 Ελεγκτική μαρτυρία

5501 Ελεγκτική μαρτυρία ειδικές περιπτώσεις

5505 Κατ' ευθείαν επιβεβαιώσεις

5510 Έλεγχος διενεργούμενος για πρώτη φορά. Υπόλοιπα ανοίγματος

5520 Διαδικασίες αναλυτικής διερεύνησης

5530 Ελεγκτική δειγματοληψία και άλλες επιλεγμένες διαδικασίες δοκιμασίας

5540 Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων

5545 Έλεγχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας και της παράθεσης των σχετικών πληροφοριών

5550 Συγγενή πρόσωπα

5560 Μεταγενέστερα γεγονότα

5570 Δυνατότητα ομαλής συνέχισης (της δραστηριότητας / των εργασιών)

5580 Παραστάσεις της διοίκησης

Χρησιμοποίηση της εργασίας τρίτων.

6600 Χρησιμοποίηση της εργασίας άλλου ελεγκτή

6610 Αξιοποίηση του έργου των εσωτερικών ελεγκτών

6620 Χρησιμοποίηση της εργασίας πραγματογνώμονα

Ελεγκτικά συμπεράσματα και πιστοποιητικά.

7700 Η Έκθεση ελέγχου επί Οικονομικών Καταστάσεων

7710 Συγκριτικά στοιχεία

7720 Άλλες πληροφορίες στα έγγραφα που περιέχουν τις εξελεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις

Εξειδικευμένοι έλεγχοι

8800 Η Έκθεση ελέγχου στην περίπτωση ελέγχων με εξειδικευμένους στόχους

Ελληνικό ελεγκτικό πρότυπο 1100

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4.3.3

Παραδείγματα εφαρμογής των IPSAS

Παράδειγμα 1:

Έστω ότι ένας δήμος προμηθεύεται αναλώσιμα υλικά αξίας 50.000,00 € την 1/10/2017 αλλά στην σύμβαση αναφέρεται πως αυτά θα εξοφληθούν στις 28/2/2018. Η δαπάνη αυτή θα έπρεπε να προβλεφθεί στον προϋπολογισμό του 2018 και να εξοφληθεί τότε άρα και να τον επιβαρύνει. Με βάση την λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων η δαπάνη αυτή θα πρέπει να επιβαρύνει και το τελευταίο τρίμηνο του 2017.

Παράδειγμα 2 :

Έστω πως ένας νησιωτικός Δήμος θέλει να κατασκευάσει ένα έργο παραγωγής αφαλατωμένου γλυκού νερού που θα τροφοδοτήσει όλα του τα Δ.Δ. Η ολοκλήρωση όλης της εγκατάστασης προβλέπεται να διαρκέσει δύο έτη. Στη σύμβαση με τον ανάδοχο προβλέπεται πως εξαιτίας του υψηλού κόστους αγοράς του εξοπλισμού, το 50 % του προϋπολογιζόμενου ποσού του έργου θα πληρωθεί κατά την υπογραφή της σύμβασης και το υπόλοιπο 50 % κατά την παράδοση του έργου. Το έργο θα έχει διάρκεια ζωής 20 έτη και θα κοστίσει 10.000.000,00 €.

<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚ</u> <u>Η</u>	Έτος 1	Έτος 2	Έτος 3	Έτος 20
Ταμειακή	5.000.000,0 0	5.000.000,0 0	0,00	0,00	0,00	0,00
IPSAS	500.000,00	500.000,00	500.000,0 0	500.000,0 0	500.000,0 0	500.000,0 0

Το έργο στην περίπτωση εφαρμογής των IPSAS αντιμετωπίζεται ως δημόσια περιουσία και το κόστος επιμερίζεται στην ωφέλιμη ζωή του έργου συσχετίζοντας το με τα προσδοκώμενα οφέλη του.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4.3.2

Λογιστικές αρχές εφαρμογής IPSAS

Συσχέτιση εσόδων/εξόδων: Τα έξοδα πραγματοποιούνται στην ίδια λογιστική περίοδο με τα έσοδα και συσχετίζονται.

Συνέπεια των λογιστικών πολιτικών: Χρήση των ίδιων λογιστικών πολιτικών και διαδικασιών από τη μία λογιστική χρήση στην άλλη.

Συντηρητικότητα: Ως προς την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού αλλά και των εσόδων. Τυχόν κέρδη που δεν έχουν ακόμα πραγματοποιηθεί δε καταγράφονται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά πραγματοποιείται μεταφορά στο λογαριασμό αναπροσαρμογής.

Πλήρης γνωστοποίηση: Οι λογιστικές και χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες ώστε να είναι πραγματικές.

Συνέχεια: Ο χρόνος λειτουργίας του οργανισμού θεωρείται αόριστος έτσι ο οργανισμός σε αυτό το χρόνο θεωρούμε πως θα μπορέσει να ολοκληρώσει το πρόγραμμα του. *Αυτοτέλεια των χρήσεων:* Βασίζεται στην σύνδεση και άμεση συσχέτιση των εσόδων με τα έξοδα της ίδιας περιόδου.

Περιοδικότητα: Η περιοδικότητα μπορεί να διαιρείται σε ίσα χρονικά διαστήματα τα οποία μπορεί να είναι ετήσια εξαμηνιαία κλπ.

Αντικειμενικότητα: Επιβάλλεται η υιοθέτηση της αρχής της αντικειμενικότητας και της αμεροληψίας των λογιστικών καταστάσεων.

Λογιστική αυτοτέλεια: Κάθε οργανισμός έχει τα δικά του μέσα και υποχρεώσεις και λειτουργίες. Υπό αυτή την έννοια αποτελεί μία αυτοτελής οντότητα.

Ενδεικτική παρουσίαση των IPSAS σε σχέση με τα ΔΛΠ που χρησιμοποιήθηκαν ως βάση σχεδιασμού τους.

IPSAS 1	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	IAS 1
2	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	7
3	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ	8
5	ΚΟΣΤΗ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	23
11	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ	11

	ΕΡΓΩΝ	
12	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	2
13	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	17
14	ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	10
16	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	40
17	ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	16
19	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	37
23	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	
24	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΣΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	
28	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ- ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ	32
29	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	39
32	ΣΥΜΦΩΝΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ	

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 4.4

Νομοθεσία οικονομικής λειτουργίας των ΟΤΑ

Έως το τέλος Μαΐου, εκείνος που ενεργεί την ταμειακή υπηρεσία του Δήμου υποβάλλει δια μέσου του δημάρχου στην Οικονομική επιτροπή λογαριασμό της διαχείρισης του οικονομικού έτους που έληξε. Τα στοιχεία που περιλαμβάνει ο λογαριασμός της διαχείρισης ορίζονται με το προεδρικό διάταγμα της παρ. 2 του άρθρου 175.

Παρατίθεται το προεδρικό διάταγμα:

Γενικές ρυθμίσεις

1. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών, ρυθμίζεται κάθε θέμα που αναφέρεται στην εφαρμογή του Διπλογραφικού Συστήματος Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής - Κοστολόγησης.

2. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών, ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την κατάρτιση και την τροποποίηση του προϋπολογισμού, τον τρόπο διάθεσης των πιστώσεων, την ανάληψη υποχρεώσεων, την εκκαθάριση των δαπανών, την έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων ή άλλων τίτλων πληρωμής και τον έλεγχο που ασκείται σε αυτά, την πληρωμή των δαπανών, τη βεβαίωση και την είσπραξη των εσόδων, τη λειτουργία της ταμειακής υπηρεσίας, τον καθορισμό των υπολόγων και την ευθύνη αυτών, καθώς και των άλλων προσώπων που ασκούν διαχειριστικά καθήκοντα, τη λογοδοσία, τα προς δημοσίευση στοιχεία του προϋπολογισμού και του απολογισμού και γενικά την οικονομική διοίκηση και το λογιστικό των Δήμων και των Κοινοτήτων.

3. Αν ο ταμίας αμφισβητεί τη νομιμότητα εντάλματος, γνωστοποιεί στον δήμαρχο ή τον πρόεδρο της Κοινότητας με ειδική αναφορά τους λόγους αμφισβήτησης. Αν ο δήμαρχος ή ο πρόεδρος της Κοινότητας απορρίψει τους λόγους αμφισβήτησης, το ένταλμα εκτελείται. Στη συνέχεια, με φροντίδα του ταμιά, αποστέλλεται μαζί με τα σχετικά δικαιολογητικά, χωρίς καθυστέρηση, στον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου του Νομού ή της Νομαρχίας για έλεγχο, κατά προτεραιότητα.

Νομοθεσία που διέπει την οικονομική λειτουργία των Δήμων.

1. Β.Δ. 17-5/15-6-59: Περί οικονομικής διοικήσεως και λογιστικού των Δήμων και Κοινοτήτων

2. Π.Δ. 315/99: Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α Α' Βαθμού)

3. Άρθρα 149-166 Π.Δ.16/89: Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών.

-
4. Κ.Υ.Α. 7028/03.02.2004 (ΦΕΚ 253/09.02.2004 τεύχος Β') Καθορισμός του τύπου του προϋπολογισμού.
 5. Κ.Υ.Α. 64871/15.11.2007: Κατάρτιση προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων, οικονομικού έτους 2008 - τροποποίηση της υπ' αριθμ. 7028/3-2-2004 (ΦΕΚ 253 Β') απόφασης «Καθορισμός του τύπου του προϋπολογισμού των δήμων και κοινοτήτων».
 6. Κ.Υ.Α. 67146/29.10.2008 (ΦΕΚ 2246/31.10.2008 τεύχος Β'): Κατάρτιση προϋπολογισμού των Δήμων και Κοινοτήτων, οικονομικού έτους 2009.
 7. ΚΥΑ οικ. 3966/24.01.2011 (ΦΕΚ 141/09.02.2011 τεύχος Β') Οδηγίες για την κατάρτιση προϋπολογισμού των Δήμων, οικονομικού έτους 2011.