

ΝΕΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ. Η ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Ευαγγελία Ελισάβετ Κουλουμπίνη, Σύμβουλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

1. Η νέα δημοσιονομική διακυβέρνηση. Στόχοι και εργαλεία αυτής

Συνιστά πλέον κοινή παραδοχή ότι ζούμε μια εποχή με πεπερασμένους πόρους, ενώ η κοινωνία μας εκφράζει επιθυμίες και ανάγκες οι οποίες ξεπερνούν τις αντικειμενικές αδυναμίες ικανοποίησής τους. Η αδυναμία ικανοποίησης των αναγκών των πολιτών δημιουργεί την ανάγκη να τεθούν προτεραιότητες και να γίνουν επιλογές προς μια δραστηριότητα ή ένα αγαθό. Συνεπώς, το ζητούμενο κάθε φορά είναι οι επιλογές που θα γίνουν να λαμβάνουν υπόψη τους τις ωφέλειες αλλά και το κόστος που απορρέουν από αυτές τις επιλογές¹.

Ετυμολογικά ο όρος «δαπάνη» παράγεται από το ρήμα «δάπτω» που σημαίνει διασκορπίζω, κατατρώγω και αναφέρεται στην ανάλωση χρήσιμων πραγμάτων και ιδίως χρημάτων. Από οικονομικής (λογιστικής) πλευράς, η δημόσια δαπάνη είναι η λογιστική ενέργεια με την οποία εκταμιεύεται δημόσιο χρήμα προς απόσβεση ορισμένης υποχρέωσης του Δημοσίου. Από δημοσιονομικής πλευράς, ως δημόσια δαπάνη ορίζεται η διάθεση χρηματικού ποσού από τους φορείς Γενικής Κυβέρνησης για την αντιμετώπιση των υποχρεώσεων τους για την επίτευξη των στόχων τους και την θεραπεία των αναγκών τους. Από νομικής πλευράς, η δημόσια δαπάνη αποτελεί νομική ενέργεια, η οποία αφορά στο σύνολο των νομικών πράξεων που είναι αναγκαίες για την εκταμίευση των χρημάτων από το δημόσιο ταμείο.

Το νέο σύστημα της δημοσιονομικής διακυβέρνησης στηρίζεται σε μια θεμελιώδη ιδέα, η οποία διατρέχει και όλες τις μεταρρυθμίσεις που πρέπει να ακολουθήσουν. Η ιδέα αυτή είναι απλή και συνάμα θεμελιώδης: Η δημόσια δαπάνη πρέπει να εξυπηρετεί συγκεκριμένους στόχους δημοσίου συμφέροντος μετρήσιμης αποτελεσματικότητας. Η αποτελεσματικότητα της δημοσιονομικής διαχείρισης αφορά στη δυνατότητα των σχεδιασμένων και προγραμματισμένων έργων, δράσεων και δημόσιων πολιτικών εν γένει να μετρούν την ουσιαστική αποτελεσματικότητά τους και να στοχεύουν στην βελτίωσή τους. Η αποτελεσματικότητα, συνεπώς, αναφέρεται στην ικανότητα του διοικητικού συστήματος να στοχεύει στην επίτευξη συγκεκριμένων αποτελεσμάτων, συνεπώς, η στοχοθεσία πρέπει να είναι συστατικό στοιχείο της δράσης της δημόσιας διοίκησης αλλά εν γένει και της δημοσιονομικής διαχείρισης.

Η δημοσιονομική μεταρρύθμιση, η οποία εισήχθη στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή μετά το σκάνδαλο Σαντέρ² βασιζόταν σε τρεις βασικούς πυλώνες: 1) μεταρρυθμίσεις όσον αφορά τον καθορισμό προτεραιοτήτων κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού, 2) εκσυγχρονισμό της πολιτικής για τους ανθρώπινους πόρους και 3) βελτιώσεις στον

¹ Βλ. R.L. Miller/D. Benjamin /D.C. North, The Economics of Public Issues, Harper Collins College Publishers, 1993, σελ. 2-3.

² Στις 15-1-1999, για πρώτη φορά στην ιστορία της Ενωμένης Ευρώπης, ολόκληρη η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παραιτήθηκε, μετά από βαριές κατηγορίες για διαφθορά, σκάνδαλα και νεποτισμό. Πρόεδρος της Επιτροπής ήταν ο πρώην πρωθυπουργός του Λουξεμβούργου Ζακ Σαντέρ.

έλεγχο, τη δημοσιονομική διαχείριση και τη λογοδοσία. Η λεγόμενη Λευκή Βίβλος, η παραίτηση της Επιτροπής Σαντέρ και η έκθεση της επιτροπής εμπειρογνομόνων εξακολουθούν μέχρι σήμερα να επηρεάζουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεων στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η νέα δημοσιονομική μεταρρύθμιση που άρχισε το 2002 εισήγαγε ένα νέο σύστημα σχεδιασμού, εκτέλεσης και λογιστικής αποτύπωσης της κοινοτικής δημοσιονομικής δραστηριότητας υιοθετώντας και εφαρμόζοντας αρχές και μεθόδους που την δεκαετία του 1990 είχαν εφαρμοστεί το πρώτον στον ιδιωτικό τομέα και είχαν μεταφερθεί με επιτυχία στο δημόσιο τομέα προσαρμοζόμενες πάντοτε στις ιδιαιτερότητες αυτού. Όλη η δημοσιονομική διαχείριση διενεργείται πλέον **με τη μορφή πολυετών προγραμμάτων**, στα οποία ο ετήσιος προϋπολογισμός, εντός του πλαισίου συγκεκριμένων στόχων πολιτικής, αποτελεί εργαλείο χρηματοδότησης για τις προγραμματισμένες δράσεις και δημόσιες πολιτικές. Τα διευθύνοντα όργανα οφείλουν να προετοιμάζουν, πριν από κάθε οικονομικό έτος, ένα πρόγραμμα εργασίας, όπου τίθενται οι στόχοι και παρουσιάζονται τα μέσα που διατίθενται καθώς και οι δείκτες επιτυχίας των στόχων, στο τέλος δε του οικονομικού έτους, τα ίδια διευθύνοντα όργανα οφείλουν να εκδώσουν μια έκθεση της ετήσιας δραστηριότητας που προηγήθηκε, όπου θα καταγράψουν τις επιτυχίες και τις αποτυχίες σε σχέση με ό,τι είχε προγραμματισθεί.

Δύο ήταν τα εργαλεία για τις μεταρρυθμίσεις στο ιδιαίτερο αυτό πεδίο της δημοσιονομικής δραστηριότητας. Η αλλαγή του τρόπου κατάρτισης του προϋπολογισμού και η εισαγωγή ενός σύγχρονου εσωτερικού ελέγχου.

2. Η έννοια του προϋπολογισμού προγραμμάτων

Ο προϋπολογισμός, σύμφωνα με το δημοσιονομικό δίκαιο, είναι ο ιδίotypος τυπικός εκείνος νόμος ο οποίος δεν περιέχει κανόνες δικαίου και δεν ψηφίζεται από τη Βουλή με τη συνήθη διαδικασία του άρθρου 76 παρ. 1 ή τις εξαιρετικές του άρθρου 76 παρ.2 έως 6 διαδικασίες του Συντάγματος. Ως τύπος νόμος και κατ' ουσία διοικητική πράξη δεν θέτει κανόνες δικαίου αλλά επιδιώκεται μ' αυτόν η εφαρμογή των ήδη υφιστάμενων νόμων στους οποίους προβλέπονται τα έσοδα και οι δαπάνες και καθορίζονται οι πηγές χρηματοδότησης ενός εκάστου οικονομικού έτους. Έχει ειπωθεί ότι προϋπολογισμός δεν είναι μια δήλωση δημοσιονομικού περιεχομένου ή μια μέθοδος δημοσιονομικών εκτιμήσεων και προβλέψεων ή ένα σύστημα ελέγχου δαπανών ή ένα εργαλείο λήψης αποφάσεων ή μια έκθεση που αποσκοπεί στην οικονομική ανάπτυξη μιας χώρας, αλλά τελικά είναι όλα τα παραπάνω³.

Στο άρθρο 56 του ν.4270/2014 προβλέπεται ότι ο κρατικός προϋπολογισμός, χωρίς να απεμπολούνται οι βασικές αρχές που πρέπει να διέπουν τη κατάρτισή του, δύναται να διαρθρωθεί κατά προγράμματα. Αυτά δεν περιέχουν μείζονες κατηγορίες δαπανών, αλλά στοιχεία δαπανών, τα οποία αντιστοιχούν σε σύνολο μέτρων που συμβάλλουν στην επίτευξη προγραμματισμένων στόχων, η κατάρτιση των οποίων στηρίζεται στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των δράσεων του Κράτους. Το ζήτημα που τίθεται είναι η κατανομή των ήδη ανεπαρκών πόρων σε επιλεγμένους για χρηματοδότηση σκοπούς. Αν και δεν υπάρχει ενιαίος τρόπος ορισμού της έννοιας του προϋπολογισμού προγραμμάτων, ως προϋπολογισμός προγραμμάτων απαντάται ενδεικτικά και με τους

3

Βλ. R.D. Lee/R.W.Johnson, Public Budgeting Systems, University Park Press, 1973, σελ. 2.

όρους προϋπολογισμού στόχων ή προϋπολογισμός μέτρησης επιδόσεων ή προϋπολογισμός που συσχετίζει τους πόρους που διαθέτει με μετρήσιμα αποτελέσματα αλλά για μια διαφορετική αντίληψη σε ολόκληρο το σύστημα διαχείρισης των δημόσιων πόρων. Είναι το σύστημα εκείνο στο οποίο δεν απεικονίζονται αριθμοί αλλά οι οικονομικοί πόροι που συνδέονται οργανικά με πολιτικούς στόχους και αποτελέσματα. Ο προϋπολογισμός αυτός απεικονίζει επιλεγμένες κυβερνητικές επιλογές σε προγράμματα και δράσεις και τα παρακολουθεί με βάση εκπεφρασμένους στόχους και δείκτες αποτελεσμάτων. Αποτελεί κατ' ουσία το εργαλείο διασύνδεσης των διαθέσιμων πόρων με τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα κατάστρωσης προϋπολογισμού, τόσο σε επίπεδο Κράτους, όσο και στα διάφορα επίπεδα των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης αποτελεί το γαλλικό πρότυπο.

Οι πληροφορίες για τις κατηγορίες χρηματοδοτούμενων δαπανών στην περίπτωση του προϋπολογισμού προγραμμάτων δεν είναι αναλυτικές, όπως συμβαίνει στη περίπτωση του προϋπολογισμού κονδυλίων αλλά σε περιορίζονται σε βασικές κατηγορίες πιστώσεων. Η περαιτέρω ανάλυση των πιστώσεων ανήκει στην αρμοδιότητα του κάθε φορέα σε συνεργασία με το υπουργείο Οικονομικών που καθορίζει τους κανόνες κατανομής και διαχείρισής τους. Το υπουργείο Οικονομικών δεν επιτελεί ρόλο συγκεντρωτικό κατά την κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού, αλλά αναλαμβάνει ρόλο επιτελικό. Αυτό σημαίνει ότι δίνει έμφαση στην αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των φορέων, μετακυλίνοντας τη διαχείριση των πόρων στους αρμόδιους φορείς που αποκτούν ευελιξία στην κατανομή και ανακατανομή τους. Διατηρείται μόνο ο αυστηρός κανόνας σε ό,τι αφορά τα συνολικά όρια των δαπανών που εγκρίθηκαν από το Κοινοβούλιο για κάθε τομέα πολιτικής ανά φορέα. Οι πολιτικοί στόχοι και οι κυβερνητικές λειτουργίες αναλύονται συνήθως σε τριετή ορίζοντα και καταχωρίζονται σ' αυτόν με τη μορφή προγραμμάτων (άμυνα, εξωτερικές υποθέσεις, θησαυροφυλάκιο, δικαιοσύνη, δράσεις για τον άνθρωπο και το περιβάλλον), οι οποίες αναλύονται με τη σειρά τους σε άξονες, έργα και δράσεις του Κράτους που συνδέονται ιεραρχικά μεταξύ τους. Ο προϋπολογισμός διέρχεται πλέον από τη λογική των μέσων στη λογική των σκοπών των προγραμμάτων.

Ο νέος θεσμός του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής εντάσσεται στην πολυετή προσέγγιση των δημοσίων δαπανών. Η εισαγωγή αυτού του πολυετούς πλαισίου δεν οδηγεί στην εγκατάλειψη της αρχής του ενιασίου του προϋπολογισμού. Περιέχει τις μεσοπρόθεσμες δημοσιονομικές επιδιώξεις και στους στόχους για τα γενικά αποτελέσματα και τις προβλέψεις που αφορά στα επόμενα τρία έτη. Παράλληλα περιέχει σύγκριση των κατανομών και αποτελεσμάτων που προϋπολογίστηκαν για το τρέχον έτος και τα προηγούμενα έτη, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων, των εξόδων και του υπολοίπου της χρηματοδότησης του χρέους.

Ο λεγόμενος «χρυσός» κανόνας,⁴ όπως αυτός αποτυπώνεται στο άρθρο 35 του ν.4270/2014⁵ πληρείται όταν το ετήσιο διαρθρωτικό ισοζύγιο της Γενικής Κυβέρνησης

4

Στις 2 Μαρτίου 2012 υπεγράφη από 25 κράτη – μέλη η Διεθνής Συνθήκη για τη Σταθερότητα, το Συντονισμό και τη Διακυβέρνηση στην Οικονομική και Νομισματική Ένωση, τμήμα της οποίας αποτέλεσε το Δημοσιονομικό Σύμφωνο με σκοπό την ενίσχυση της δημοσιονομικής πειθαρχίας των κρατών – μελών της Ε.Ε. Τα τελευταία ανέλαβαν την υποχρέωση να εφαρμόσουν ισοσκελισμένους ή πλεονασματικούς προϋπολογισμούς καθώς και να εισάγουν στις εθνικές τους νομοθεσίες ανάλογους κανόνες.

5

βρίσκεται στον καθορισμένο μεσοπρόθεσμο δημοσιονομικό στόχο, ο οποίος αναφέρεται στο ΜΠΔΣ και στην εισηγητική έκθεση του ετήσιου Κρατικού προϋπολογισμού.

3. Ο εσωτερικός έλεγχος. Έννοια και σημασία αυτού

Στο χάρτη των δημοσιονομικών μεταρρυθμίσεων βρίσκεται και η αλλαγή των εξουσιών που διαθέτουν οι ελεγκτικοί μηχανισμοί προκειμένου να καταπολεμηθούν τα δύο φαινόμενα που συνιστούν αποκορύφωμα της δημοσιονομικής παθολογίας, η διαφθορά και η σπατάλη. Δίνονται νέες αρμοδιότητες στους ελεγκτικούς μηχανισμούς και ενδυναμώνονται οι υπάρχουσες τις οποίες ασκεί ένας ανεξάρτητος εξωτερικός ελεγκτής στη χώρα μας το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο εξετάζει τεχνοκρατικά, ήτοι αντικειμενικά, τους απολογισμούς διαχείρισης του δημοσίου χρήματος με αποστολή του παρέχει πρωτίστως στο Κοινοβούλιο, στην Κυβέρνηση και στη Διοίκηση, ευρύτερα δε στο Τύπο και στη κοινή γνώμη, την κατάλληλη δημοσιονομική πληροφόρηση. Προς την κατεύθυνση αυτή ο έλεγχος της νομιμότητας των χρηματικών ενταλμάτων και ο έλεγχος της κανονικότητας των λογαριασμών που ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο έχουν ενσωματωθεί σε άλλα είδη ελέγχων, τα οποία ξεφεύγουν από το πλαίσιο νομιμότητα-κανονικότητα ώστε να εισέλθουν στο χώρο της υγιούς δημοσιονομικής διαχείρισης.

Η Στη κλασσική δημοσιονομική οργάνωση δύο είναι οι βασικοί πρωταγωνιστές κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού, ο οποίος καταρτίζεται με τη μορφή των κονδυλίων πιστώσεων και εσόδων : Ο διατάκτης και ο υπόλογος. Διατάκτης είναι το όργανο που είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση του προϋπολογισμού και αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων του προϋπολογισμού, ενώ προσδιορίζει τις απαιτήσεις σε βάρος του⁶. Υπόλογος είναι το όργανο στο οποίο έχουν ανατεθεί η διενέργεια εισπράξεων των οφειλόμενων ποσών και η πραγματοποίηση πληρωμών, η τήρηση των σχετικών προς τούτο δικαιολογητικών μέχρι την απόδοση λογαριασμού, η τήρηση λογιστικών βιβλίων και η σύνταξη συγκεντρωτικών λογαριασμών. Τα καθήκοντα του διατάκτη είναι ασυμβίβαστα με τα καθήκοντα του υπολόγου. Αν ο διατάκτης αναμιχθεί στα καθήκοντα του υπολόγου ευθύνεται ως δημόσιος υπόλογος. Ένα τρίτο όργανο αποτελεί ο δημοσιονομικός ελεγκτής ο οποίος ασκεί προληπτικό έλεγχο στις πράξεις του διατάκτη και έχει εξουσία να εμποδίσει την εκτέλεση μιας πράξης του διατάκτη όταν κρίνει ότι αυτή δεν είναι νόμιμη. Στην Ευρωπαϊκή Ένωση ο δημοσιονομικός ελεγκτής ασκούσε ένα έλεγχο ίδιας μορφής και έντασης με αυτόν που ασκείται στην Ελλάδα από τις υπηρεσίες Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ήτοι ένα έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών. Με το σύστημα αυτό ο διατάκτης καθίσταται ουσιαστικά ανεύθυνος.

Με τον προϋπολογισμό προγραμμάτων επιτυγχάνεται η διεύρυνση της αρχής της υπευθυνότητας των διαχειριστών δοθέντος ότι τα κονδύλια τίθενται στη διάθεση των διατακτών, στην ευθύνη των οποίων ανήκει η διάθεσή τους. Με το τρόπο αυτό σε κάθε πρόγραμμα ανήκει ένας μόνο υπεύθυνος για την επίτευξη των στόχων που έχουν τεθεί και λογοδοτεί προς τούτο. Εν προκειμένω, δεν ενδιαφέρει η νομιμότητα και κανονικότητα αλλά η αποτελεσματικότητα και η οικονομία των μέσων που τίθενται σε

Η δημοσιονομική θέση της Γενικής Κυβέρνησης πρέπει να είναι ισοσκελισμένη ή πλεονασματική.

6

Βλ. Άρθρο 65 του ν.4270/2014.

κίνηση για την πραγματοποίηση των στόχων, ενώ όλα κατευθύνονται σ' αυτό που αποκαλείται «απόδοση». Ο διατάκτης με το τρόπο αυτό καθίσταται υπεύθυνος εκ των υστέρων για τα επιτευχθέντα αποτελέσματα με τα μέσα που του διατέθηκαν.

Προκειμένου ο διατάκτης να είναι σε θέση να ασκήσει τις εξουσίες που του έχουν ανατεθεί και για τις οποίες πρόκειται να λογοδοτήσει είναι απαραίτητος ένας σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος. Με τον όρο έλεγχος αποδίδονται οι αγγλικές λέξεις **control** και **audit**. Ο όρος **internal control** ανεξάρτητα από το εάν συνοδεύεται από τους όρους **system** ή **framework** αναφέρονται στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος ενσωματώνεται στις αρμοδιότητες του διατάκτη, ο οποίος πλέον καλείται να έχει τον έλεγχο των υπηρεσιών του, να θέτει σε λειτουργία τη διαχειριστική δομή για να εξασφαλίσει την επίτευξη των στόχων του. Στη νέα δημοσιονομική διαχείριση ο εσωτερικός έλεγχος έχει καταστεί μέρος των καθηκόντων του διατάκτη, ο οποίος οφείλει να έχει τον έλεγχο όλης της δραστηριότητας του φορέως υπό την ευθύνη του και να αντιμετωπίσει κάθε κίνδυνο που μπορεί να απειλήσει την επίτευξη των στόχων του. Συνεπώς, αυτό που ενδιαφέρει είναι όχι μόνο να αποφευχθούν οι μη νόμιμες και αντικανονικές πράξεις αλλά να επιτευχθεί ορισμένο αποτέλεσμα, ενώ παράλληλα επιδιώκεται η καταπολέμηση της διαφθοράς, της απάτης και της σπατάλης. Ο εσωτερικός έλεγχος δεν αποσκοπεί να αποτραπούν ή να θεραπευθούν οι πλημμέλειες, αλλά να εντοπισθούν οι αδυναμίες και να ληφθούν τα κατάλληλα μέτρα ώστε αυτές να εκλείψουν. Ως εναλλακτική ορολογία το Ελεγκτικό Συνέδριο στους ελέγχους που διενεργεί χρησιμοποιεί τον όρο «εσωτερικές δικλίδες» για να αποδώσει την έννοια του **internal control**. Εάν ακολουθούσε κανείς ένα μοντέλο για να κατανοήσει όλες αυτές τις διαδικασίες, τις λεγόμενες δικλίδες ελέγχου που είναι ενσωματωμένες στις λειτουργίες ενός δημόσιου οργανισμού οι οποίες αναφέρονται στις καθημερινές δραστηριότητες του ελεγχόμενου φορέα πρέπει να τις θεωρήσει ως πρώτη γραμμή άμυνας. Ως δεύτερη γραμμή άμυνας πρέπει να θεωρήσει ότι υφίστανται τα καθήκοντα ελέγχου και εποπτείας που σχετίζονται με την παροχή καθοδήγησης και προτύπων όσον αφορά στις αναθέσεις δημοσίων συμβάσεων, στην κατάρτιση και εκτέλεση του προϋπολογισμού, στην αξιολόγηση της απόδοσης και στην άσκηση πειθαρχικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί τη τρίτη γραμμή άμυνας διότι μ' αυτόν προσφέρονται ανεξάρτητες υπηρεσίες διασφάλισης σχετικά με την επάρκεια και την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου και διαχείρισης των κινδύνων που απειλούν τον ελεγχόμενο φορέα και τον εμποδίζουν να επιτύχει τους σκοπούς του⁷.

4. Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή

Στη νέα δημοσιονομική διαχείριση υφίσταται ρόλος και για τον δημοσιονομικό ελεγκτή, ο οποίος αποκαλείται **internal auditor**, ο οποίος δεν ασκεί εσωτερικό έλεγχο όπως κάποιοι συχνά θεωρούν, αποδίδοντας τον πιο πάνω όρο στην ελληνική γλώσσα, διότι ο έλεγχος αυτός είναι υπόθεση και ευθύνη του διατάκτη. Συνεπώς, ο εσωτερικός ελεγκτής δεν ασκεί ένα επιπλέον έλεγχο, αλλά μια δραστηριότητα αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του διατάκτη, προκειμένου να βοηθήσει τον τελευταίο να θεραπεύσει τις αδυναμίες των μηχανισμών εσωτερικού

7

Βλ. Άρθρο 4 παρ.2 έως 4 του ν.3492/2006.

ελέγχου τον οποίο εφαρμόζει⁸. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι ένας σύμβουλος του διατάκτη, λειτουργεί προς εξυπηρέτηση των συμφερόντων του, προσφέροντας του υπηρεσίες που αφορούν στην επάρκεια και στην αποτελεσματικότητα των μηχανισμών ελέγχου που εφαρμόζει καθώς των μηχανισμών διαχείρισης των κινδύνων που απειλούν τον ελεγχόμενο φορέα και τον εμποδίζουν να επιτύχει στους σκοπούς του.

Ο εσωτερικός ελεγκτής κατά τη διεκπεραίωση του έργου του, εφαρμόζει τη μεθοδολογία του σύγχρονου δημοσιονομικού ελέγχου, δηλαδή τους κανόνες της σύγχρονης ελεγκτικής, προγραμματίζοντας τις ετήσιες δραστηριότητες του και αποσκοπώντας στην κάλυψη της ελεγκτέας ύλης με τα λιγότερα μέσα. Ο εσωτερικός ελεγκτής δεν αποτελεί οργανωτική μονάδα εκτός του οργανικού σχήματος του διατάκτη, ούτε μπορεί να θεωρηθεί ανεξάρτητη αρχή. Αυτός διαθέτει ανεξαρτησία λειτουργική, δεν παύει όμως να είναι όργανο που ενεργεί για λογαριασμό του διατάκτη.

Ο σύγχρονος ορισμός ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου υπερβαίνει την παραδοσιακή εστίαση στον οικονομικό έλεγχο και παρέχει στη διοίκηση των ελεγχόμενων φορέων τη δυνατότητα να επιβλέπει όλες τις παραμέτρους που επηρεάζουν την αποτελεσματική παροχή των υπηρεσιών. Οι δραστηριότητες ελέγχου που περιλαμβάνονται σ' ένα Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου αποτελούν ένα σύνολο δικλίδων ελέγχου (internal controls) που είναι πλήρως ενσωματωμένες στο σύνολο των λειτουργιών και δραστηριοτήτων ενός ελεγχόμενου φορέα. Εν κατακλείδι, οι δικλίδες ελέγχου και η λειτουργία διαχείρισης κινδύνων, ως βασικά δομικά στοιχεία ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου υποστηρίζουν τις αρχές της καλής και χρηστής δημόσιας διακυβέρνησης⁹. Στο άρθρο 5 παρ.3 του π.δ.142/2017 «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών» προβλέπεται ίδρυση μονάδας εσωτερικού ελέγχου, η οποία είναι οργανική μονάδα επιπέδου διεύθυνσης υπαγόμενη απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών, με συγκεκριμένους επιχειρησιακούς στόχους. Σ' αυτήν υπάγεται το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου στο οποίο ανήκει η διενέργεια έκτακτων εσωτερικών ελέγχων στις λειτουργίες, διαδικασίες και δραστηριότητες των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και τους εποπτευόμενους από αυτό φορείς, η σύνταξη ενδιάμεσης και ετήσιας έκθεσης στις οποίες καταγράφονται οι δραστηριότητες και τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου, η άσκηση ελεγκτικών- συμβουλευτικών αρμοδιοτήτων, που θα αφορούν στον έλεγχο της επάρκειας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (internal control) του Υπουργείου, καθώς και την εισήγηση των σχετικών βελτιωτικών προτάσεων, ο έλεγχος εφαρμογής των κανόνων δικαίου, ο έλεγχος της νομιμότητας και κανονικότητας των δαπανών, καθώς και η αξιολόγηση της οικονομικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων του Υπουργείου, ήτοι η αξιολόγηση της λειτουργίας του βάσει των αρχών της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης.

8

Βλ. Άρθρο 4 παρ.2 του ν.3492/2006 όπου ο εσωτερικός ελεγκτής ασκεί «ανεξάρτητη ελεγκτική – συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου ενός φορέα, με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστηματικές και δομημένες μεθοδολογίες. Οι μεθοδολογίες αυτές στοχεύουν κυρίως στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που διέπουν τη λειτουργία του, των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου και των διαδικασιών ελέγχου».

9

Το νέο σύστημα δημοσιονομικής διακυβέρνησης περιλαμβάνει κανόνες, διαδικασίες και βέλτιστες πρακτικές οι οποίες εφαρμόζονται ώστε να διασφαλίζεται ο προσδιορισμός καθώς και η επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων από τους ενδιαφερόμενους. Σημαντικό ρόλο παίζουν οι λεγόμενες βέλτιστες πρακτικές οι οποίες προέρχονται από διεθνείς οργανισμούς, όπως ο ΟΟΣΑ,¹⁰ ΔΝΤ, η Παγκόσμια Τράπεζα, ο ΟΗΕ, ο διεθνής οργανισμός των Ελεγκτικών Συνεδρίων γνωστός με το όνομα INTOSAI, ή οι οργανώσεις της κοινωνίας των πολιτών, όπως η διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC), το Αναγνωρισμένο Ινστιτούτο Δημοσίων Οικονομικών και Λογιστικής (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA), η διεθνής ομοσπονδία των εσωτερικών ελεγκτών. Πρόκειται για οδηγίες, συστάσεις με μη δεσμευτικό χαρακτήρα, η μη τήρηση των οποίων έχει άμεσες συνέπειες στον αποδέκτη τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα της σημασίας που αποδίδεται στις βέλτιστες πρακτικές αποτελεί η Ειδική Έκθεση που δημοσίευσε στο τέλος του 2016 το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο με τίτλο: «Διακυβέρνηση στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή» συμβαδίζει με τις βέλτιστες πρακτικές; Η σημασία της έκθεσης αυτής έγκειται στο ότι εισάγει την αρχή της χρηστής διακυβέρνησης στη δημοσιονομική διαχείριση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, ως αρχή που πρέπει να εφαρμόζεται σε ένα σύστημα που καθορίζεται από κανόνες δικαίου, του πρωτογενούς και του δευτερογενούς ενωσιακού δικαίου.

5. Σύνδεση εσωτερικού με τον εξωτερικό έλεγχο

Η διάκριση μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων αποτυπώνεται με σαφήνεια στα άρθρα 168 και 169 του ν.4270/2014. Οι πρώτοι είναι έλεγχοι που ασκούνται από τις μονάδες εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες συστήνονται με το άρθρο 12 του ν.3492/2006, υπό τη γενική καθοδήγηση και εποπτεία του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Επίσης, στα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, στα οποία περιλαμβάνεται κάθε φορέας της Κεντρικής Διοίκησης καθορίζονται κατάλληλες εσωτερικές δικλίδες που αξιολογούνται από τις Υπηρεσίες Εσωτερικού Ελέγχου κάθε φορέα Γενικής Κυβέρνησης. Σημειωτέον ότι, οι εκθέσεις ελέγχου των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου κοινοποιούνται στο Ελεγκτικό Συνέδριο¹¹. Ο εξωτερικός έλεγχος είναι ο δημοσιονομικός έλεγχος που ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο, το οποίο ασκεί τον έλεγχο του δημοσιονομικού συστήματος της Χώρας και όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, ως μοναδικός Εξωτερικός Ελεγκτής. Ο έλεγχος αυτός αφορά σύμφωνα με τον δημοσιονομικό νομοθέτη τις οικονομικές καταστάσεις και τους λογαριασμούς καθώς και τα συστήματα λογιστικών και δημοσιονομικών αναφορών κατά το άρθρο 3 παρ.1 της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ για

¹⁰

Το εγχειρίδιο εσωτερικού ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση του ΟΟΣΑ αποτελεί μέρος ενός ολοκληρωμένου πακέτου καινοτόμων οδηγιών και πρακτικών εργαλείων, το οποίο περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία για μια ισχυρή λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στη δημόσια διοίκηση. Στην ουσία αποτελεί ένα πρακτικό οδηγό για την αξιολόγηση των βασικών δικλίδων ελέγχου, ένα ολοκληρωμένο εκπαιδευτικό πρόγραμμα για εσωτερικούς ελεγκτές καθώς και μία αξιολόγηση αναγκών για τη δημιουργία ηλεκτρονικής πλατφόρμας για την υποστήριξη του ελεγκτικού έργου.

¹¹

Βλ. άρθρο 168 του ν. 4270/2014 με τίτλο «Εσωτερικός έλεγχος».

όλους τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης. Επιπρόσθετα, το Ελεγκτικό Συνέδριο παρακολουθεί, ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και των εσωτερικών δικλίδων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης¹². Οι έλεγχοι αυτοί περιλαμβάνουν και τις γενικές δικλίδες και τις δικλίδες εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων.

Για την επίτευξη των στόχων της νέας δημοσιονομικής διακυβέρνησης απαιτείται ο συντονισμός των δραστηριοτήτων του εσωτερικού μ' αυτές του εξωτερικού ελέγχου ώστε να αποφευχθούν δυσλειτουργίες. Το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει θέσει ήδη τους στρατηγικούς στόχους των ελέγχων του στο πλαίσιο της έγκρισης του Εγχειριδίου Ελέγχου¹³. Στρατηγικός στόχος των ελέγχων αυτών που διενεργεί το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι η βελτίωση της χρηματοοικονομικής διαχείρισης και λογοδοσίας των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, η συνεισφορά του στην ενίσχυση των δημοσίων εσόδων, η ενδυνάμωση της διακυβέρνησης των ελεγχόμενων φορέων μέσω της ενίσχυσης των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, η επίσπευση των ελέγχων στους σημαντικότερους ανέλεγκτους λογαριασμούς, η βαθμιαία ενίσχυση της ικανότητας του Ελ. Συν. στη διενέργεια στοχευμένων κατασταλτικών ελέγχων, η παροχή σημαντικής πληροφόρησης προς το Κοινοβούλιο προκειμένου αυτό να επιτελέσει αποτελεσματικότερα τον εποπτικό- συμβουλευτικό του ρόλο, η βαθμιαία ενίσχυση της επάρκειας του Ελ.Συν. ως προς την διενέργεια ελέγχου επιδόσεων με κύριο σκοπό τη μετάβαση στους προϋπολογισμούς προγραμμάτων και τέλος η ενίσχυση των εσόδων των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης.

6. Οι νέοι έλεγχοι

Το παραδοσιακό σύστημα ελέγχου δομείται στον προληπτικό έλεγχο των δαπανών και στον κατασταλτικό έλεγχο των λογαριασμών. Είναι έλεγχοι που αφορούν, ως γνωστόν ο πρώτος, τους διατάκτες και ο δεύτερος, τους υπολόγους. Πρέπει να επισημανθεί ότι, μετά την ψήφιση του ΚΝΕΣ που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 4129/2013, ο κατασταλτικός έλεγχος, πέραν της νομιμότητας και κανονικότητας, οφείλει να στοχεύει, εκτός των άλλων, και στη τήρηση της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης¹⁴.

Το Ελ.Συν. διενεργεί σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν, κατά τη διάρκεια εκτέλεσης του προϋπολογισμού στοχευμένους κατασταλτικούς ελέγχους σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος κατά το ετήσιο ελεγκτικό πρόγραμμα που εκπονεί η Ολομέλεια του, ενώ δύναται να διενεργεί και στοχευμένους ελέγχους επιδόσεων σε τομείς υψηλού ελεγκτικού ενδιαφέροντος.¹⁵ Ειδικότερα οι έλεγχοι που διενεργεί το Ελ. Συν. είναι: α) Έλεγχοι χρηματοοικονομικής διαχείρισης, οι οποίοι διενεργούνται επί των

12

Βλ. Άρθρο 169 του ν.4270/2014 με τίτλο «Εξωτερικός έλεγχος».

13

Βλ. Ολ. Ελ.Συν.Πρακτικά 13ης Γεν.Συν./27-6-2016.

14

Βλ. Άρθρο 39 του ΚΝΕΣ, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν.4129/2013.

15

Βλ. άρθρο 40 του ΚΝΕΣ.

οικονομικών καταστάσεων του ελεγχόμενου φορέα προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσο οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που απεικονίζονται σε αυτές είναι σύμφωνες με τους ισχυρισμούς της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και το ισχύον νομικό και κανονιστικό πλαίσιο. Μέρος αυτού του ελέγχου είναι ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων κατά τον οποίο ελέγχεται το «ορθώς έχειν» των λογαριασμών αυτών.

Ο έλεγχος των νπιδ, εκτός Γενικής Κυβέρνησης, που έλαβαν επιχορήγηση ή χρηματοδότηση από φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, αφορά μόνο στο ποσό της επιχορήγησης ή της χρηματοδότησης και αποβλέπει στην επιβεβαίωση της ανάλωσης του ποσού της επιχορήγησης ή χρηματοδότησης για το σκοπό για τον οποίο διατέθηκε στο νομικό πρόσωπο.¹⁶

Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος των εσόδων των Ο.Τ.Α., ο οποίος αφορά στον έλεγχο της δυνατότητας των Ο.Τ.Α και των νομικών τους προσώπων να παρακολουθούν, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, την κανονική είσπραξη των εσόδων τους καθώς και στον έλεγχο για την είσπραξη των νομίμως βεβαιωθέντων χρεών, οφειλών ή προστίμων σε βάρος τρίτων¹⁷. Η παρακολούθηση και ο έλεγχος των εσόδων, κατά το άρθρο 277 του ν.3852/2010, αναφέρεται στο τρέχον οικονομικό έτος και αφορά στην απλή επιτήρηση τόσο της καταγραφής των εσόδων, όσο και της πραγματοποίησης αυτών. Ο έλεγχος αυτός συνεπάγεται τη τήρηση της δημοσιονομικής νομιμότητας κατά τα δύο σκέλη αυτής, ήτοι πρόβλεψη σε νομοθετική διάταξη και αναγραφή εσόδου στον προϋπολογισμό καθώς και την απόδοση ευθυνών προϋποθέτοντας κατ' άρθρο 277 παρ.1 του ν.3871/2010 την έκδοση καταλόγου βεβαιωθέντων χρεών, οφειλών και προστίμων σε βάρος τρίτων που συνιστά την υπό ευρεία έννοια βεβαίωση και τον τίτλο είσπραξης αυτών¹⁸. Ο Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου στη περίπτωση αυτή ελέγχει εάν οι ΟΤΑ και τα νομικά τους πρόσωπα φροντίζουν για τον εντοπισμό της φορολογητέας ύλης και προβαίνουν στην βεβαίωση και είσπραξη των θεσμοθετημένων τους εσόδων καθώς και αν λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την είσπραξη των απαιτήσεων τους. Ως αδράνεια στην είσπραξη εσόδων θεωρείται η ελλειμματική ή πλημμελής δράση των δήμων και των νομικών τους προσώπων στους ανωτέρω τομείς καθώς επίσης και κάθε πράξη των οργάνων αυτών με την οποία απεμπολείται το δικαίωμα είσπραξης εσόδων, η οποία δύναται να επιφέρει πέραν του καταλογισμού¹⁹ και τις λοιπές προβλεπόμενες από τη νομοθεσία κυρώσεις και ποινές.

16

Βλ. Πρακτικά Ολ.Ελ.Συν.15^η Γεν./26-6-2013 όπου ερμηνεύθηκε το πρώτον το άρθρο 41 του ΚΝΕΣ σύμφωνα με το οποίο το Ελ.Συν. διενεργεί έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας καθώς και έλεγχο της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, ήτοι οικονομικότητα, αποδοτικότητα καθώς και αποτελεσματικότητα, για τα ποσά της επιχορήγησης και της χρηματοδότησης που έλαβαν οι ελεγχόμενοι φορείς και συντάσσει έκθεση η οποία υποβάλλεται μαζί με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έως την κατάθεση του προς ψήφιση προϋπολογισμού του επόμενου οικονομικού έτους της Γενικής Κυβέρνησης στη Βουλή.

17

Βλ. Άρθρο 277 του ν.3852/2010.

18

Βλ. Πρακτικά Ολ.Ελ.Συν.13^η Γεν./12-6-2013.

19

Αν η αδράνεια στην είσπραξη εσόδων οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια τότε ο Επίτροπος παραπέμπει τα μεν αιρετά όργανα, με αιτιολογημένη εισήγησή του, στην επιτροπή του άρθρου 232 του

Έλεγχος εσωτερικών δικλίδων και Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου²⁰, όπου το Ελ.Συν. ελέγχει και αξιολογεί την αποτελεσματικότητα και την επάρκεια των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου και των εσωτερικών δικλίδων όλων των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης. Οι ανωτέρω έλεγχοι περιλαμβάνουν και τις γενικές δικλίδες και τις δικλίδες εφαρμογών των πληροφοριακών συστημάτων. Σκοπός του ελέγχου αυτού όπως αναφέρεται στο πολυσέλιδο ελεγκτικό εγχειρίδιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι ο εντοπισμός των αδυναμιών και κινδύνων από τις εσωτερικές δικλίδες και τη λειτουργία των Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου, που δυσχεραίνουν την αποτροπή ή τον εντοπισμό ή την έγκαιρη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμών, σχετικά με μια κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού, γνωστοποίηση ή την εκπλήρωση των γενικών στόχων του ελεγχόμενου φορέα.

Οι έλεγχοι συμμόρφωσης όπου το Ελ.Συν. αξιολογεί αν οι δραστηριότητες, χρηματοοικονομικές πράξεις και πληροφορίες, που αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου είναι σύμφωνες από κάθε ουσιώδη άποψη με τις κανονιστικές διατάξεις ή τυχόν άλλες αρχές, ήτοι επαγγελματικά πρότυπα, όρους ενίσχυσης ή χρηματοδότησης κ.λπ., που τις διέπουν και έχουν οριστεί ως κριτήρια για τη νόμιμη και ορθή ή ποιοτική εκτέλεση της ελεγχόμενης δραστηριότητας ή πράξης. Ως έλεγχος συμμόρφωσης θεωρείται και ο έλεγχος πολυθεσίας και πολυαπασχόλησης που διενεργεί το Ελ.Συν σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν.1256/1982.

Οι έλεγχοι επιδόσεων που διεξάγει το Ελ.Συν. αφορούν στο αν τα συστήματα διαχείρισης, οι λειτουργίες, τα προγράμματα, οι δραστηριότητες ή οι φορείς λειτουργούν σύμφωνα με τις αρχές της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας καθώς και στην περαιτέρω έρευνα το αν υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης. Σκοπός του ελέγχου αυτού είναι να δοθούν νέες πληροφορίες ή αναλύσεις, καθώς και εφόσον αυτό κρίνεται αναγκαίο, να γίνουν συστάσεις για βελτίωση. Ο έλεγχος αυτός δεν έχει ως σκοπό την διατύπωση ελεγκτικής γνώμης αλλά περιορίζεται στην επαρκή και κατανοητή επεξήγηση της λογικής σύνδεσης των ευρημάτων, των κριτηρίων και των συμπερασμάτων, καθώς και της ανεύρεσης του τρόπου με τον οποίο θα γίνει ο συνδυασμός των ευρημάτων και των κριτηρίων τα οποία οδήγησαν στο συγκεκριμένο συμπέρασμα ή στη σύσταση. Οι έλεγχοι αυτοί μπορούν να γίνουν αυτοτελώς, ήτοι η κάθε κατηγορία ξεχωριστά, είτε να γίνει συνδυασμός, αν δε κατά την διενέργειά τους διαπιστωθεί έλλειμμα, τότε αυτό καταλογίζεται σε βάρος των υπευθύνων για την αποκατάστασή του προσώπων. Σε κάθε περίπτωση, οι έλεγχοι νομιμότητας δεν αποκλείουν τη διενέργεια άλλων ελέγχων με άλλο σκοπό επί του ιδίου αντικείμενου.

Έλεγχος παρακολούθησης της συμμόρφωσης των ελεγχόμενων φορέων προς τις συστάσεις του που περιλαμβάνονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, ενώ παράλληλα αξιολογεί την επάρκεια και την καταλληλότητα των μέτρων που έχουν ληφθεί από τους ελεγχόμενους φορείς.

Όλοι οι ανωτέρω έλεγχοι δύνανται στο πλαίσιο ενός ετησίου προγράμματος ελέγχου να προγραμματισθούν ως στοχευμένοι έλεγχοι, με κριτήρια επιλογής, ιδίως την οικονομική σημασία του ελέγχου, τους συναφείς με το προς έλεγχο αντικείμενο

ν.3852/2010, για τον καταλογισμό τους με το ποσό της θετικής ζημίας που προξένησαν, τους δε υπαλλήλους των ΟΤΑ και των νομικών τους προσώπων στο Ελεγκτικό Συνέδριο για τον καταλογισμό τους με την αντίστοιχη ζημία.

20

κινδύνους, την κοινωνική προστιθέμενη αξία του ελέγχου, καθώς και το επείγον και το εφικτό της διενέργειας του ελέγχου, ενόψει και των διαθέσιμων πόρων. Αν κατά τη διενέργεια του στοχευμένου ελέγχου διαπιστωθεί έλλειμμα, εκδίδεται καταλογιστική πράξη από τον Επίτροπο που το διαπίστωσε.

7. Αντί επιλόγου

Είναι γνωστό ότι η δημόσια διαχείριση υπόκειται στην αρχή της νομιμότητας. Κάθε πράξη της προς είσπραξη ή διάθεση δημοσίου χρήματος πρέπει να βρίσκει έρεισμα σε μια νομοθετική διάταξη. Συνεπώς, δεν αρκεί για την έγκριση της ενταλματοποίησης μιας δαπάνης, αυτή να απαγορεύεται από το νόμο αλλά πρέπει, κατά θετικό τρόπο, να στηρίζεται σ' αυτόν. Έτερο βασικό στοιχείο της δημοσιονομικής διακυβέρνησης είναι η λογοδοσία. Πρόκειται για διαδικασία μέσω της οποίας οι οντότητες του δημόσιου τομέα καθώς και τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σ' αυτές φέρουν ευθύνη για τις αποφάσεις και τις πράξεις τους, άρα και των πράξεων της διαχείρισής τους. Σε αυτό το πλαίσιο, ένα ισχυρό και αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητο για τη διασφάλιση της λογοδοσίας στο δημόσιο τομέα και την αποκατάσταση της εμπιστοσύνης στους κυβερνητικούς θεσμούς.

Περαιτέρω, η ύπαρξη ενός σύγχρονου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου δίνει τη δυνατότητα στη Διοίκηση να διαθέτει τις πληροφορίες εκείνες που θα τη βοηθήσουν να αποτρέψει και να ελέγχει τους κινδύνους που απειλούν τη δημόσια διαχείριση. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου ακολουθεί μια προσέγγιση εστιασμένη αποκλειστικά στη τήρηση των κανόνων δικαίου. Εκτός όμως από αυτή τη διάσταση, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχει ως κύριο στόχο να παρέχει στη κυβέρνηση και στους πολίτες τα εχέγγυα ότι στους δημόσιους οργανισμούς και εν γένει στο δημόσιο τομέα, λειτουργούν επαρκείς και αποτελεσματικές δικλίδες εσωτερικού ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου συνιστά το μέσο διασφάλισης της ορθής αξιοποίησης των χρημάτων που καταβάλλονται από τους φορολογούμενους για τη δημόσια διοίκηση, ενώ παράλληλα αποτελεί και μηχανισμό λογοδοσίας της κυβέρνησης ως προς την απόδοσή της. Για το λόγο αυτό, οι πρωτοβουλίες για τη ενίσχυση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συνδέονται με τις μεταρρυθμιστικές πρωτοβουλίες για την αναδιοργάνωση της δημόσιας διοίκησης. Πολιτικές όπως αυτές της διοίκησης του δημόσιου τομέα μέσω στόχων, της αξιολόγησης των υπαλλήλων βάσει απόδοσης, του προϋπολογισμού προγραμμάτων καθώς και του μητρώου δεσμεύσεων συνδέονται άμεσα με την ύπαρξη και τη λειτουργία ενός σύγχρονου και αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ένα σύγχρονο σύστημα εσωτερικού ελέγχου καθιστά κάθε δημόσιο οργανισμό υπόλογο, υπό την έννοια ότι αυτός πρέπει να διαχειρίζεται τους οικονομικούς τους πόρους για την επίτευξη αποτελεσμάτων.

Σημαντική επίσης καινοτομία προς την κατεύθυνση της σύγχρονης δημοσιονομικής διακυβέρνησης συνιστά και η κατάστρωση του προϋπολογισμού προγραμμάτων, όπου τα κονδύλια δεν παρουσιάζονται κατά δαπάνες αλλά κατά προορισμό και με τέτοιο τρόπο που τίθεται σε ένα πρώτο επίπεδο η έννοια της απόδοσης των δημόσιων καθώς και των τοπικών πολιτικών. Με το τρόπο αυτό η δημοσιονομική διαχείριση γίνεται ορθολογικότερη καθώς αυτοί που λαμβάνουν τις αποφάσεις είναι υποχρεωμένοι να προσδιορίσουν από την αρχή τις δράσεις των πολιτικών τους για να

λάβουν τις αναγκαίες πιστώσεις. Η καταχώρηση των δαπανών όχι ανά κονδύλια, αλλά, κατά λειτουργίες και προγράμματα θα διευκολύνει και την διεύρυνση της αρχής της υπευθυνότητας των διαχειριστών, εφόσον τα κονδύλια τίθενται στη διάθεση των διατακτών στην ευθύνη των οποίων τίθεται η διάθεσή τους. Με το τρόπο αυτό σε κάθε πρόγραμμα υπάρχει ένας υπεύθυνος για την επίτευξη των στόχων που του έχουν τεθεί και λογοδοτεί προς τούτο. Η κατάστρωση προϋπολογισμού προγραμμάτων επιτρέπει να αναπτυχθεί στο δημόσιο τομέα ένα πνεύμα αποτελεσματικής διαχείρισης των δημόσιων πόρων που εξασφαλίζει τη λογοδοσία για τα αποτελέσματα που παρήχθησαν και τους στόχους που επιτεύχθηκαν.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο ως εξωτερικός ελεγκτής ελέγχει, μέσω της κατάλληλης μεθοδολογίας, την ορθή οικονομική διαχείριση, την αποφυγή της σπατάλης, την αποδοτική χρησιμοποίηση των διατιθέμενων μέσων, την επιτυχία στις πολιτικές που ακολουθούνται και αποτελεί βασικό παράγοντα στην εγκαθίδρυση του συστήματος λογοδοσίας, ενώ εναρμονίζει το ελληνικό σύστημα της δημοσιονομικής διακυβέρνησης με αυτά που ισχύουν παγκοσμίως, μεταβαίνοντας από το σύστημα της προσωπικής ευθύνης των διαχειριστών στην ευθύνη της δημόσιας υπηρεσίας.