

**Τ.Ε.Ι. ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

Πτυχιακή Εργασία

«Ο Δημοσιονομικός Έλεγχος Δαπανών»

**Εισηγητής καθηγητής:
Κος Ιωάννης Σωτηρόπουλος**

**Φοιτήτρια:
Βίζου Γεωργία**

ΠΡΕΒΕΖΑ 2006

«Ο Δημοσιονομικός Έλεγχος Δαπανών»

ΒΙΖΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ

Αφιερωμένη στην οικογένεια μου με αγάπη και εκτίμηση

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα τελευταία χρόνια η επέμβαση των δημοσίων εξουσιών αποκτά ολοένα και περισσότερο δυναμικό χαρακτήρα. Έτσι και στη δημοσιονομική διαχείριση απαιτείται αναμφίβολα αυστηρός έλεγχος τόσο στον ιδιωτικό όσο και στον δημόσιο τομέα. Η σπουδαιότητα αυτού του ελέγχου βασίζεται στην ιδέα πως η δολιοφθορά καταστρέφει το κράτος όπως ακριβώς και τα μέλη του, καθώς αποτελεί τόσο για το πρώτο όσο και για το δεύτερο γενικό παράγοντα εξαχρείωσης. Ακόμη και στα κράτη που επωμίζονται την ιδέα του φιλελευθερισμού, η κοινωνική ζωή συνεπάγεται την επέκταση των δημοσίων υπηρεσιών. Παράλληλα με τον δημόσιο, συχνά αναπτύσσεται και ένα παρακρατικός τομέας ο οποίος δεν εμπεριέχεται στα πλαίσια της κλασικής διοίκησης και άμεσα ή έμμεσα επηρεάζει τα οικονομικά του έθνους.

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται τη βασική αυτή αρχή της σπουδαιότητας του δημοσιονομικού ελέγχου για το κράτος καθώς και τους πολίτες αυτού. Ο έλεγχος αυτός έχει καθαρά πολιτικό χαρακτήρα και αποβλέπει στην εύρυθμη και κανονική λειτουργία της κολοσσιαίας οικονομικής μονάδας του κράτους και των διαφόρων υπό την εποπτεία του οργανισμών. Επομένως πρέπει να είναι πολλαπλός και συστηματικός έτσι ώστε να αποφεύγεται κάθε παρακρατική έννοια. Ο κανόνας που διέπει αυτήν την αρχή στηρίζεται στην άποψη ότι δεν είναι δυνατόν να υπάρξει υγιής δημοσιονομική διαχείριση χωρίς αποτελεσματικό έλεγχο.

Τέλος, επιθυμώ να ευχαριστήσω τον εισηγητή καθηγητή μου Κο. Ιωάννη Σωτηρόπουλο για την ανάθεση του θέματος και για την καθοδήγησή του. Επίσης θα ήθελα να ευχαριστήσω το προσωπικό του Ελεγκτικού Συνεδρίου και της Υπηρεσίας Δημοσιονομικού Ελέγχου Ν. Ροδόπης για τις πολύτιμες πληροφορίες που μου παρείχαν. Κλείνοντας ευχαριστώ την οικογένεια και τους φίλους μου των οποίων η συμπαράσταση και η κατανόησή τους όλο αυτό τον καιρό αποτέλεσαν σημαντικό ρόλο στην ολοκλήρωση της εργασίας αυτής.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
----------------------	----------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΔΗΜΟΣΙΕΣ

ΔΑΠΑΝΕΣ.....	3
---------------------	----------

1.1 Ορισμός των δημοσίων δαπανών.....	3
1.2 Η Οικονομική ταξινόμηση των δημοσίων δαπανών.....	3
1.3 Η Λειτουργική ταξινόμηση των δημοσίων δαπανών.....	4
1.4 Η Διοικητική ταξινόμηση των δημοσίων δαπανών.....	5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ

ΔΑΠΑΝΩΝ.....	7
---------------------	----------

2.1 Κρατικός Προϋπολογισμός.....	7
2.1.1 Αρχές του Προϋπολογισμού.....	8
2.1.2 Στόχοι του Προϋπολογισμού.....	11
2.1.3 Διακρίσεις του κρατικού προϋπολογισμού.....	12
2.2 Δημόσιος Προϋπολογισμός.....	13
2.2.1 Κατηγορίες Δημοσίων Προϋπολογισμών.....	13
2.2.2 Το Ισοζύγιο του Δημόσιου Προϋπολογισμού.....	16
2.3 Γενικός Κρατικός Προϋπολογισμός.....	17

2.3.1 Τακτικός Προϋπολογισμός.....	18
2.3.2 Προϋπολογισμός Δημοσίων Επενδύσεων.....	19
2.4 Η Διαδικασία σύνταξης και εκτέλεσης του Προϋπολογισμού στην Ελλάδα.....	21
2.4.1 Κατάρτιση του Προϋπολογισμού.....	21
2.4.2 Ψήφιση του Προϋπολογισμού.....	22
2.4.3 Εκτέλεση του Προϋπολογισμού.....	23
2.4.3.1 Εκτέλεση προϋπολογισμών εσόδων.....	23
2.4.3.2 Εκτέλεση προϋπολογισμών εξόδων.....	24
2.5 Έλεγχος εκτέλεσης του Προϋπολογισμού.....	25
2.6 Απολογισμός.....	26
2.7 Ισολογισμός.....	26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΝΑΛΗΨΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ

ΔΑΠΑΝΩΝ.....27

3.1 Όργανα αρμόδια για την εκτέλεση των Δημοσίων Δαπανών.....	27
3.1.1 Οι Δημόσιοι Διατάκτες και οι διακρίσεις τους.....	27
3.2 Οι Δημόσιοι Υπόλογοι και οι διακρίσεις τους.....	29

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΙ ΦΟΡΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ

ΕΛΕΓΧΟΥ.....31

4.1 Το Ελεγκτικό Συνέδριο.....	31
4.1.1 Η ιστορική εξέλιξη του θεσμού.....	31
4.1.2 Νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	32
4.1.3 Αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	33
4.1.4 Προσωπικό του Ελεγκτικού Συνεδρίου.....	34
4.2 Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.....	34
4.2.1 Αρμοδιότητες του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.....	35
4.2.2 Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου.....	36

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ.....39

5.1 Είδη ελέγχων.....	39
5.2 Είδη ελεγκτικής.....	39
5.3 Είδη ελέγχων στη δημόσια ελεγκτική.....	39
5.4 Μεθοδολογία ελέγχου.....	41
5.5 Πρόγραμμα του ελέγχου.....	41
5.6 Έκθεση ελέγχου.....	43
5.7 Πιστοποιητικό ελέγχου.....	44
5.8 Συστήματα αξιολόγησης ποιότητας του ελέγχου.....	44
5.9 Οργάνωση του συστήματος – φάκελοι εργασίας.....	45
5.10 Τρόπος αξιολόγησης.....	46

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Ο ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....47

6.1 Βασικές κατηγορίες δημοσιονομικού ελέγχου.....	47
6.2 Η έννοια του προληπτικού ελέγχου.....	48
6.2.1 Συστήματα άσκησης προληπτικού ελέγχου.....	48
6.2.2 Περιεχόμενο και όργανα άσκησης του προληπτικού ελέγχου.....	49
6.2.3 Η διαδικασία άσκησης του προληπτικού ελέγχου.....	51
6.2.4 Ο προληπτικός έλεγχος της νομιμότητας των δαπανών από τις Υ.Δ.Ε και τις οικονομικές Υπηρεσίες των Ν.Π.Δ.Δ.....	52
6.2.5 Τα αποτελέσματα του προληπτικού ελέγχου.....	56
6.3 Κατασταλτικός έλεγχος.....	57
6.3.1 Κατασταλτικός έλεγχος απολογισμών Ν.Π.Δ.Δ.....	58
6.3.2 Κατασταλτικός έλεγχος λογαριασμών Ο.Τ.Α.....	58
6.3.3 Κατασταλτικός έλεγχος Χρηματικών Ενταλμάτων Προπληρωμής (Χ.Ε.Π.).....	59

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΠΙΚΙΝΔΥΝΟΤΗΤΑΣ.....63

7.1 Ορισμός.....	63
7.2 Κίνδυνοι που σχετίζονται με τα Συστήματα της ελεγχόμενης μονάδας.....	63
7.2.1 Εγγενής ή Ενυπάρχων Κίνδυνοι.....	63
7.2.2 Κίνδυνος Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	64
7.2.3 Κίνδυνος που σχετίζεται με τον Εξωτερικό Έλεγχο.....	67
7.3 Αναλυτικές Διαδικασίες.....	67
7.4 υπολογισμός του Κινδύνου Εντοπισμού.....	69
7.5 Σχέση κινδύνου Εντοπισμού και επιπέδου Εμπιστοσύνης.....	70

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΕΝΤΟΛΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΗΣ ΛΑΠΑΝΗΣ.....72

8.1 Χρηματικά Εντάλματα.....	72
8.2 Εντολή πληρωμής των εξόδων του Δημοσίου.....	73
8.3 Εξόφληση τίτλων πληρωμής.....	74
8.4 Εξόφληση ενταλμάτων πριν από την άφιξή τους.....	75
8.5 Οίκοθεν εξόφληση χρηματικών ενταλμάτων ή άλλων τίτλων.....	75
8.6 Προϋποθέσεις και διαδικασία έκδοσης ενταλμάτων προπληρωμής.....	75

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ -

ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ.....77

ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....80

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....81

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....92

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Βασική αρχή κάθε ευνομούμενης Πολιτείας και χαρακτηριστικό γνώρισμα μιας υγιούς Δημοκρατίας, αποτελεί ο δημόσιος έλεγχος αυτών που διαχειρίζονται τα δημόσια οικονομικά της χώρας. Είναι άλλωστε αναγνωρισμένο ότι σε δύσκολες εποχές η εξασφάλιση της σωστής, τίμιας και αποτελεσματικής διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την αποδοχή εκ μέρους των φορολογούμενων των θυσιών που χρειάζονται για την αναπτυξιακή προσπάθεια της χώρας, για την ασφάλεια και την πρόοδό της.

Για την καλύτερη πραγμάτωση αυτής της αρχής έχουν συσταθεί πολλοί αρμόδιοι φορείς, πολλά είδη ελέγχων και σωρός διαδικασιών που αποσκοπούν στην ευημερία του Δημοσίου πλούτου.

Με την εργασία αυτή γίνεται η προσπάθεια αναφοράς σε όλους αυτούς τους θεσμούς που απαρτίζουν τον δημοσιονομικό έλεγχο του κράτους, έτσι ώστε να τονιστεί η σπουδαιότητά του τόσο του ίδιου όσο και των διαδικασιών του.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται οι βασικοί όροι των δημοσίων δαπανών καθώς και οι κατηγορίες στις οποίες ταξινομούνται με βάση την οικονομική, την λειτουργική και την διοικητική τους δράση. Μέσα από την ανάλυση αυτών των όρων επιδιώκεται η καλύτερη κατανόηση της γενικότερης εικόνας που αφορά στη διαχείριση των δημοσίων δαπανών.

Το κεφάλαιο που ακολουθεί έχει σκοπό να εξετάσει τις βασικές ιδιότητες του προϋπολογισμού, μέσω του οποίου εκδηλώνεται η κρατική παρέμβαση στην οικονομική και κοινωνική ζωή. Γίνεται αναφορά στους στόχους και τις διακρίσεις του κρατικού προϋπολογισμού και δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην διαδικασία σύνταξης και εκτέλεσης του Π/Υ στη χώρα μας καθώς και στον έλεγχο εκτέλεσής του. Γίνεται κατανοητό ότι ο προϋπολογισμός συνδέεται άμεσα με τις διαδικασίες του δημοσιονομικού ελέγχου. Στην συνέχεια γίνεται μια ειδική αναφορά σε ένα από τα στάδια της εκτέλεσης του προϋπολογισμού το οποίο αφορά την ανάληψη των δημοσίων δαπανών από τα αρμόδια όργανα. Τα εν λόγω όργανα ονομάζονται διατάκτες και υπόλογοι.

Απόρροια όλων των παραπάνω είναι να γίνει η αναφορά και στα αρμόδια όργανα – φορείς τα οποία εφαρμόζουν τον έλεγχο της διαχείρισης των δημοσίων δαπανών. Τα βασικότερα από αυτά είναι ο Υπουργός Οικονομικών, το Ελεγκτικό

Συνέδριο και το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους συμπεριλαμβανομένου και των υπηρεσιών του. Στο κεφάλαιο αυτό τονίζεται περισσότερο ο ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου και του Γ.Λ.Κ.

Το δύο επόμενα κεφάλαια πραγματεύονται κυρίως τη διαδικασία που ακολουθείται για τον όσο το δυνατόν καλύτερο έλεγχο των δημοσίων δαπανών καθώς επίσης και τις κατηγορίες στις οποίες αυτός ταξινομείται. Πρόκειται για τον προληπτικό και τον κατασταλτικό έλεγχο τα χαρακτηριστικά τους και την διαδικασία άσκησης τους.

Το προτελευταίο κεφάλαιο αναφέρεται στους κινδύνους που μπορεί να παρουσιαστούν κατά τη διάρκεια των ελέγχων. Αναλύεται μαθηματικός τύπος για τον υπολογισμό του κινδύνου και ενδείκνυται για την αποτελεσματικότερη δημοσιονομική διαχείριση.

Το τελευταίο κεφάλαιο έχει να κάνει με την εντολή πληρωμής και την πληρωμή της δαπάνης. Πιο συγκεκριμένα καταγράφονται τα στάδια της διαδικασίας, οι προϋποθέσεις τις και τέλος η διαδικασία έκδοσής της.

Το τελευταίο κομμάτι της εργασίας περιλαμβάνει το παράρτημα όπου γίνεται μια ιστορική αναδρομή στην παρέμβαση του κράτους όσον αφορά την εφαρμογή του ελέγχου καθώς και η νομολογία και τα Προεδρικά Διατάγματα στα οποία στηρίζεται το περιεχόμενο της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

1.1 Ορισμός δημοσίων δαπανών.

Δημόσιες Δαπάνες¹ είναι οι πληρωμές που διενεργούν οι δημόσιοι φορείς, μέσω του προϋπολογισμού, για την επίτευξη των στόχων της άριστης κατανομής των παραγωγικών μέσων όπως είναι οι δαπάνες για την αγορά αγαθών, για την καταβολή ενοικίων και μισθών υπαλλήλων, με σκοπό την παροχή υπηρεσιών, που ικανοποιούν συλλογικές ανάγκες. Της δίκαιης διανομής του εισοδήματος όπως είναι οι δαπάνες κοινωνικής πρόνοιας, τα στεγαστικά δάνεια, τα οικογενειακά επιδόματα, της σταθεροποίησης της οικονομίας όπως είναι τα επιδόματα ανεργίας, οι προσλήψεις υπαλλήλων σε περιόδους ύφεσης και τελευταίος στόχος είναι της οικονομικής μεγέθυνσης όπως είναι οι δημόσιες επενδύσεις, οι επιχορηγήσεις σε ιδιώτες – επενδυτές.

Για την καλύτερη παρακολούθηση των δημοσίων δαπανών ταξινομούνται σε κατηγορίες, οι σπουδαιότερες μορφές ταξινόμησης² είναι τρεις:

- Οικονομική
- Λειτουργική και
- Διοικητική

1.2 Η Οικονομική ταξινόμηση των δημοσίων δαπανών.

Σε αυτή την κατηγορία ταξινομούνται οι δημόσιες δαπάνες με κριτήριο το κατά πόσο επηρεάζουν άμεσα την παραγωγή, την απασχόληση και το εθνικό εισόδημα. Από αυτήν την άποψη οι δαπάνες διαχωρίζονται στις **δαπάνες για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών και στις δαπάνες για μεταβιβαστικές πληρωμές**. Οι δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες έχουν την ιδιότητα να ενισχύουν την εγχώρια

¹ Άρθρο 22 του ν. 2362/1995

² Βλ. Βας. Δαλαμάνγκα «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ. 279.

ζήτηση και την απασχόληση των ημεδαπών συντελεστών παραγωγής και τέλος να αυξάνουν το εθνικό προϊόν. Στην περίπτωση αυτή, δαπάνες αποτελούν οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων, οι αμοιβές των απασχολούμενων στην κατασκευή δημοσίων έργων, τα ενοίκια των κτιρίων που στεγάζονται οι δημόσιες υπηρεσίες. Εξαιρούνται οι δαπάνες για αγαθά που παρήχθησαν σε προηγούμενες χρονικές περιόδους διότι η αξία των αγαθών αυτών υπολογίστηκε στο ΑΕΠ του έτους παραγωγής τους. Επίσης δεν συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες για αγαθά που εισήχθησαν από το εξωτερικό διότι ενισχύουν την παραγωγή, την απασχόληση και το εισόδημα τρίτων χωρών.

Μια περαιτέρω διάκριση των δαπανών για αγαθά και υπηρεσίες είναι στις ***τρέχουσες δαπάνες ή δαπάνες δημόσιας κατανάλωσης*** όπου ικανοποιούνται ανάγκες του παρόντος και ***στις κεφαλαιουχικές δαπάνες ή δαπάνες δημόσιων επενδύσεων*** όπου ικανοποιούνται μελλοντικές ανάγκες.

Η δεύτερη κατηγορία των δαπανών όπως προαναφέραμε είναι οι δαπάνες για μεταβιβαστικές πληρωμές οι οποίες είναι μονομερείς παροχές του δημοσίου προς ορισμένους ιδιωτικούς φορείς που λειτουργούν ως αρνητικοί φόροι εισοδήματος, δηλαδή αυξάνουν το διαθέσιμο εισόδημα των δικαιούχων όπως είναι τα επιδόματα ανεργίας, τα οικογενειακά επιδόματα, οι συντάξεις κλπ. Οι εν λόγω δαπάνες δεν γίνονται ως αντάλλαγμα για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών συντελεστών παραγωγής ή την αγορά αγαθών. Αυτό σημαίνει ότι δεν συμβάλλουν άμεσα στην ενίσχυση της ζήτησης, της παραγωγής και της απασχόλησης.

Μια περαιτέρω διάκριση των δαπανών για μεταβιβαστικές πληρωμές είναι σε ***μεταβιβάσεις εισοδήματος*** όπου ενισχύεται το εισόδημα των νοικοκυριών με τα επιδόματα ανεργίας, τις συντάξεις, τα οικογενειακά επιδόματα ή των επιχειρήσεων με τις επιδοτήσεις τιμών προϊόντων και στις μεταβιβάσεις κεφαλαίου όπου καλύπτεται τμήμα της δαπάνης για την ανέγερση κτιρίων ή την αγορά κεφαλαιουχικού εξοπλισμού από τα νοικοκυριά με την επιδότηση επιτοκίων στεγαστικών δανείων ή τις επιχειρήσεις με τις επιχορηγήσεις σε επενδυτές, στα πλαίσια των αναπτυξιακών μέσων.

1.3 Η Λειτουργική ταξινόμηση των δημοσίων δαπανών.

Η λειτουργική διάκριση γίνεται με κριτήριο το είδος της ανάγκης, την οποία προορίζεται να καλύψει η κάθε κατηγορία δαπάνης. Οι Εθνικοί Λογαριασμοί

ταξινομούν λειτουργικά τις τρέχουσες δημόσιες δαπάνες σε επτά κατηγορίες: Διοίκηση, Άμυνα, Δικαιοσύνη, Υγεία, Πρόνοια, Εκπαίδευση, Λοιπή Δράση. Ομοίως ταξινομούνται λειτουργικά και οι επενδυτικές δαπάνες σε οκτώ κατηγορίες: Γεωργία – Κτηνοτροφία, Ορυχεία, Μεταποίηση, Ενέργεια – Ύδρευση, Μεταφορές – Επικοινωνίες, Κατοικία, Δημόσια Διοίκηση, Λοιπές Δραστηριότητες. Η λειτουργική ταξινόμηση έχει το πλεονέκτημα ότι παρέχει στα άτομα τη δυνατότητα να αξιολογούν τις επιλογές των δημοσίων φορέων.

1.4 Η Διοικητική ταξινόμηση των δημοσίων δαπανών.

Η διοικητική ταξινόμηση των δημοσίων δαπανών γίνεται με κριτήριο το δημόσιο φορέα, που διενεργεί τη δαπάνη. Με βάση το κριτήριο αυτό οι δημόσιες επενδύσεις διακρίνονται σε:

- Δαπάνες Κεντρικής Διοίκησης
- Δαπάνες Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ)
- Δαπάνες Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ)
- Δαπάνες λοιπών Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ)

Με την συγκεκριμένη ταξινόμηση παρέχονται πληροφορίες σχετικά με το βαθμό διοικητικής αποκέντρωσης, το κόστος της κοινωνικής ασφάλισης και τα περιθώρια ιδιωτικοποίησης δημοσίων φορέων. Ακολουθεί ο παρακάτω πίνακας με την διάρθρωση των δημοσίων δαπανών στην Ελλάδα, ως έτος αναφοράς έχει επιλεγεί το έτος με τα πλέον πρόσφατα διαθέσιμα στοιχεία από την ΕΣΥΕ.

Οικονομική ταξινόμηση

Λειτουργική ταξινόμηση
(Δημόσια κατανάλωση +
τρέχουσες μεταβιβάσεις)

διοικητική ταξινόμηση
(τρέχουσες δαπάνες)

Κατηγορία δαπάνης	1995 %ΑΕΠ	Κατηγορία δαπάνης	1992 %ΑΕΠ	Κατηγορία δαπάνης	1994 %ΑΕΠ
1. Δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες	23.2	1. διοίκηση	9.0	Κεντρικής διοίκησης	14.8
α. Τρέχουσες	15.8	2. Άμυνα	6.0	ΟΤΑ και	
β. Δημοσίων επενδύσεων		3. Δικαιοσύνη	0.9	λοιπά	
(Κράτος, ΔΕΚΟ, ΟΤΑ)	7.4	4. Υγεία	4.9	ΝΠΔΔ	4.7
2. Μεταβιβαστικές		5. Πρόνοια	15.8	ΟΚΑ	2.4
πληρωμές	20.9	6. Εκπαίδευση	3.5		
α. σε ιδιώτες	1.6	7. Λοιπές	1.3		
β. επιδοτήσεις	0.9				
γ. τόκοι δημόσιου χρέους	18.3				
δ. μεταβιβάσεις στο εξωτερικό	0.1				

Πηγή: ΕΣΥΕ, Εθνικοί Λογαριασμοί της Ελλάδος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

2.1 Κρατικός Προϋπολογισμός.

Σύμφωνα με τον νομοθετικό ορισμό που δίνεται για τον κρατικό Προϋπολογισμό ο Κώδικας Δημόσιου Λογιστικού ορίζει ότι:

«Προϋπολογισμός είναι ο νόμος, με τον οποίο προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του Κράτους (πιστώσεων), για κάθε οικονομικό έτος»³.

Με την κατάρτιση του προϋπολογισμού, το κράτος είναι σε θέση να προγραμματίσει τη δράση του για την επόμενη οικονομική χρήση. Η σημασία του γίνεται εμφανής από το γεγονός ότι ακόμη και ένα νοικοκυριό δεν μπορεί να λειτουργήσει σωστά, αν δεν συντάξει έναν στοιχειώδη προϋπολογισμό. Η σπουδαιότητα του προϋπολογισμού γίνεται μεγαλύτερη με την αύξηση του μεγέθους της οικονομικής μονάδας. Η ιδιωτική επιχείρηση έχει μεγαλύτερη ανάγκη ενός προϋπολογισμού σε σχέση με το νοικοκυριό. Για τους δημόσιους φορείς, η ανάγκη για την κατάρτιση ενός προϋπολογισμού γίνεται ακόμη πιο επιτακτική, όχι μόνο διότι οι πόροι που διαχειρίζονται αντιπροσωπεύουν ένα υψηλό ποσοστό του ΑΕΠ αλλά και διότι, με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζεται η αναγκαία διαφάνεια, το κράτος διαχειρίζεται στην ουσία ένα σημαντικό τμήμα του εισοδήματος των φορολογουμένων νοικοκυριών και επομένως είναι υποχρεωμένο να τηρεί την κοινή γνώμη ενήμερη για τον τρόπο, με τον οποίο χρησιμοποιεί τους μεταβιβαζόμενους πόρους. Μέσω του προϋπολογισμού, το κράτος επιδιώκει να επιτύχει μια σειρά από στόχους, οι οποίοι επηρεάζουν με διάφορους τρόπους το επίπεδο ευημερίας των πολιτών.

³ Άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 2362/1995.

2.1.1 Αρχές του Προϋπολογισμού.

Οι προϋπολογισμοί των διάφορων δημόσιων φορέων, και κυρίως του κράτους, πρέπει να διέπονται από κάποιες αρχές ή κανόνες. Πολλές από τις αρχές αυτές αναφέρονται στην κατάρτιση του προϋπολογισμού, μερικές, όμως, αναφέρονται στις άλλες φάσεις του. Η σημασία της τήρησης των αρχών αυτών είναι μεγάλη, μολονότι πολλές από αυτές είναι σήμερα τόσο προφανείς, ώστε να μην χρειάζονται ιδιαίτερη ανάλυση. Εδώ θα εξετάσουμε, με λίγα λόγια, τις κυριότερες από τις αρχές⁴ αυτές.

1. **Αρχή της ενότητας.** Για κάθε δημόσιο φορέα θα πρέπει να καταρτίζεται ένας και μόνο προϋπολογισμός, ο οποίος να περιλαμβάνει το σύνολο των εσόδων και δαπανών του. Αυτό σημαίνει ότι στον προϋπολογισμό του δημόσιου φορέα, δεν πρέπει να προσαρτώνται δευτερεύοντες προϋπολογισμοί, ούτε να μη συντάσσονται έκτακτοι προϋπολογισμοί. Με τους δευτερεύοντες ή έκτακτους προϋπολογισμούς, διασπάται η συνοχή της διαχείρισης των πόρων, επιμερίζεται η προσοχή της κοινής γνώμης, εξασθενεί ο έλεγχος, δίνεται ψευδής εικόνα της δημοσιονομικής κατάστασης και διευκολύνεται η μη υπεύθυνη χρήση των εσόδων του δημόσιου φορέα.
2. **Αρχή της καθολικότητας.** Ο προϋπολογισμός πρέπει να περιλαμβάνει τα συνολικά, ακαθάριστα έσοδα και έξοδα δημόσιου φορέα. Να περιλαμβάνει δηλαδή τόσο τα έσοδα όσο και τις δαπάνες για την πραγματοποίησή τους. Να περιλαμβάνει επίσης τόσο τις δαπάνες όσο και τα έσοδα, που συνδέονται οργανικά με τις εν λόγω δαπάνες.
3. **Αρχή της ειδικότητας.** Τα έσοδα και τα έξοδα πρέπει να εμφανίζονται με κάθε λεπτομέρεια στον προϋπολογισμό και να εντάσσονται σε κωδικούς αριθμούς, δηλαδή να ταξινομούνται σε κατηγορίες και υποκατηγορίες. Με τον τρόπο αυτό, γίνεται ευχερέστερος ο έλεγχος του προϋπολογισμού από τη βουλή και τη κοινή γνώμη και αναγκάζονται τα διοικητικά όργανα να κινούνται μέσα στα προδιαγεγραμμένα πλαίσια πιστώσεων. Το μειονέκτημα της αρχής της ειδικότητας, ιδίως όταν εφαρμόζεται με αυστηρότητα, είναι ότι εισάγει ακαμψίες στη δημοσιονομική διαχείριση: όταν δεν συντρέχουν οι

⁴ Βλ. Βας. Δαλαμάνγκα «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ 180.

προϋποθέσεις για να εξαντληθεί μια πίστωση, τα διοικητικά όργανα έχουν κίνητρο να εξαντλήσουν, δηλαδή να σπαταλήσουν το δημόσιο χρήμα, έτσι ώστε να μη περικοπεί η πίστωση τον επόμενο χρόνο. Ομοίως, αν αποδειχθεί ανεπαρκής η πίστωση για την κάλυψη μιας ανάγκης, η ανάγκη αυτή θα μείνει μερικώς ανικανοποίητη.

4. **Αρχή του μη ειδικού προορισμού των εσόδων.** Δεν επιτρέπεται τα έσοδα μιας ορισμένης κατηγορίας να προορίζονται για την κάλυψη μιας συγκεκριμένης ανάγκης. Το σωστό είναι το σύνολο των δημόσιων εσόδων να διατίθενται για την ικανοποίηση του συνόλου των αναγκών, οι οποίες θα πρέπει να ιεραρχούνται και να ικανοποιούνται κατά βαθμό σπουδαιότητας. Σε κάθε άλλη περίπτωση, υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθούν ακαμψίες στη δημοσιονομική διαχείριση, όταν τα έσοδα που προορίζονται για την κάλυψη μιας συγκεκριμένης ανάγκης αποδειχθούν ανεπαρκή. Για το λόγο αυτό, ο ειδικός προορισμός των εσόδων μόνο ως εξαίρεση μπορεί να γίνει δεκτός, όταν για παράδειγμα επιβάλλεται να είναι γνωστή η σχέση μεταξύ οφέλους και κόστους από μια κρατική δραστηριότητα.
5. **Αρχή της σαφήνειας.** Τα έσοδα και τα έξοδα πρέπει να αναγράφονται στον προϋπολογισμό με σαφή τρόπο. Ασάφειες περί τον ορισμό των κονδυλίων δημιουργούν σύγχυση και δυσχεραίνουν τον έλεγχο. Το Ι.Κ.Α. π.χ είναι ένας δημόσιος οργανισμός, που αναπτύσσει δραστηριότητα στον τομέα της κοινωνικής ασφάλισης, και όχι της κοινωνικής πρόνοιας, η οποία ανήκει στην αρμοδιότητα της Κεντρικής Διοίκησης. Η διαφορά είναι ότι η κοινωνική ασφάλιση λειτουργεί σε διαχρονικά ανταποδοτική βάση: οι εισφορές των εργαζομένων του παρόντος χρηματοδοτούν τις συντάξεις των εργαζομένων του παρελθόντος, ενώ οι εισφορές των εργαζομένων του μέλλοντος θα χρηματοδοτήσουν τις συντάξεις των εργαζομένων του παρόντος, όταν οι τελευταίοι αποχωρήσουν από τον ενεργό βίο. Αντίθετα, οι παροχές της κοινωνικής πρόνοιας είναι μονομερείς μεταβιβάσεις του κράτους σε αναξιοπαθόντα άτομα, που δεν καταβάλλουν καμία εισφορά. Το πρόβλημα λοιπόν είναι ότι το ΙΚΑ έχει υποχρεωθεί από το κράτος να πληρώνει συντάξεις και σε άτομα, που δεν έχουν καταβάλλει εισφορές ή έχουν καταβάλλει ανεπαρκείς εισφορές. Το ΙΚΑ δηλαδή λειτουργεί σε ορισμένο βαθμό και ως φορέας κοινωνικής πρόνοιας, χωρίς το κράτος να μεταβιβάζει τα αντίστοιχα κονδύλια από το Υφυπουργείο Κοινωνικής Πρόνοιας στο ΙΚΑ.

Η σύγχυση επιτείνεται από το γεγονός ότι οι επιχορηγήσεις του Τακτικού Προϋπολογισμού προς το ΙΚΑ δεν αποσαφηνίζουν για ποιο σκοπό προορίζονται, πράγμα που δυσχεραίνει την εξακρίβωση του πραγματικού ελλείμματος της κοινωνικής ασφάλισης στην Ελλάδα.

6. **Αρχή της ειλικρίνειας.** Ως έσοδα και έξοδα του προϋπολογισμού θα πρέπει να αναγράφονται αυτά, που πράγματι προκύπτουν με βάση τις τάσεις του παρελθόντος, τις τιμές των ελαστικοτήτων τις νεοθεσπιζόμενες μεταβολές των φορολογικών συντελεστών και τις προβλεπόμενες οικονομικές εξελίξεις. Θα πρέπει δηλαδή να αποφεύγονται η σκόπιμη υπερεκτίμηση των εσόδων και η εσκεμμένη υποεκτίμηση των δαπανών, που έχουν σκοπό να εξωραΐζουν την εικόνα του προϋπολογισμού, να αποκρύπτουν ανεπάρκειες περί τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος και να εξαπατούν το κοινοβούλιο και την κοινή γνώμη.
7. **Αρχή της δημοσιότητας.** Το κοινωνικό σύνολο θα πρέπει να τηρείται ενήμερο για τα τεκταινόμενα σε όλα τα στάδια υλοποίησης του προϋπολογισμού. Οι γενικές κατευθύνσεις της δημοσιονομικής πολιτικής, που θα κληθεί να υπηρετήσει ο νέος προϋπολογισμός, και τα μέσα που θα χρησιμοποιήσει θα πρέπει να γίνονται γνωστά κατά το στάδιο της κατάρτισης. Οι συζητήσεις που προηγούνται της ψήφισής του στη Βουλή θα πρέπει να τυγχάνουν ευρείας δημοσιότητας. Η πορεία εκτέλεσης του προϋπολογισμού, δηλαδή τα πραγματοποιούμενα έσοδα και έξοδα κατά μήνα, θα πρέπει να γνωστοποιούνται σε όλους, για να κρίνεται η ορθότητα των προβλέψεων και η αποτελεσματικότητα του διοικητικού μηχανισμού. Τέλος, τα αποτελέσματα των κατασταλτικών ελέγχων από το Ελεγκτικό συνέδριο και το περιεχόμενο του Απολογισμού θα πρέπει να συζητούνται ευρύτατα και να επιβάλλονται κυρώσεις, όταν διαπιστώνονται παραβάσεις, έτσι ώστε να αποφεύγονται πιθανές ατασθαλίες στο μέλλον.
8. **Αρχή της ετήσιας διάρκειας.** Ο προϋπολογισμός πρέπει να καλύπτει χρονικό ορίζοντα ενός έτους. Ο προγραμματισμός των δαπανών και η πρόβλεψη των εσόδων μπορούν να γίνουν με σχετικά υψηλό βαθμό ακρίβειας μόνο για το ερχόμενο οικονομικό έτος. Για το μεθεπόμενο και τα μεταγενέστερα έτη, οι δυσκολίες εκτίμησης είναι μεγάλες, διότι οι οικονομικές εξελίξεις του επόμενου έτους μπορεί να είναι τέτοιες, που να ανατρέψουν οποιαδήποτε πρόβλεψη για το απώτερο μέλλον. Το οικονομικό έτος ορίζεται ως η χρονική

περίοδος, στην οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός και, κατά κανόνα, συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος. Υπάρχουν όμως και χώρες, όπου το οικονομικό έτος ορίζεται διαφορετικά.

2.1.2 Στόχοι του Προϋπολογισμού.

Μέσω του προϋπολογισμού, το κράτος επιδιώκει να επιτύχει μια σειρά από στόχους, οι οποίοι επηρεάζουν με διάφορους τρόπους το επίπεδο ευημερίας των πολιτών. Οι στόχοι⁵ αυτοί είναι οι ακόλουθοι:

Η άριστη κατανομή των παραγωγικών πόρων. Το κράτος προσπαθεί μέσω του προϋπολογισμού, να διοχετεύσει επαρκείς πόρους στους κλάδους παραγωγής δημόσιων αγαθών, έτσι ώστε η οικονομία να κινείται κατά μήκος της «καμπύλης παραγωγικών δυνατοτήτων». Η καμπύλη παραγωγικών δυνατοτήτων μας δίνει τους δυνατούς συνδυασμούς ιδιωτικών και δημόσιων αγαθών, που μπορούν να παραχθούν, όταν απασχολούνται πλήρως όλοι οι συντελεστές παραγωγής και χρησιμοποιείται αποτελεσματικά η υπάρχουσα τεχνολογία. Υποθετικά αν απασχολούνται όλοι οι συντελεστές στην παραγωγή ιδιωτικών αγαθών, χρησιμοποιώντας την πλέον προηγμένη τεχνολογία και τις πιο αποτελεσματικές μεθόδους, θα μπορούν να παραχθούν Χ μονάδες ιδιωτικών αγαθών. Αν οι ίδιοι συντελεστές διοχετευθούν στην παραγωγή δημόσιων αγαθών, θα μπορούν να παραχθούν Ψ μονάδες δημόσιων αγαθών. Στην πράξη όμως οι συντελεστές χρησιμοποιούνται κατά ένα μέρος στην παραγωγή ιδιωτικών και κατά το υπόλοιπο μέρος στην παραγωγή δημόσιων αγαθών.

Η σταθεροποίηση της οικονομίας. Το ύψος και η διάρθρωση των φόρων και των δημόσιων δαπανών επηρεάζουν την προσφορά και τη ζήτηση της οικονομίας και μέσω αυτών το επίπεδο τιμών και την απασχόληση. Αυτό σημαίνει ότι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων επηρεάζει την κατανάλωση των νοικοκυριών, την αποταμίευσή τους και το κίνητρο για εργασία, ενώ ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων επηρεάζει το κίνητρο των επιχειρήσεων για επενδύσεις. Οι φόροι κατανάλωσης επηρεάζουν το μέγεθος και τη διάρθρωση της ζήτησης των νοικοκυριών για ιδιωτικά αγαθά. Οι δαπάνες του Τακτικού Προϋπολογισμού διαμορφώνουν, σε μεγάλο βαθμό τη συνολική ζήτηση στην οικονομία και την κατανομή της μεταξύ ιδιωτικών και δημόσιων αγαθών. Οι δαπάνες του

⁵ Βλ. Βας. Δαλαμάνγκα, «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ. 155.

Προϋπολογισμού Επενδύσεων ασκούν σημαντική επίδραση τόσο στη ζήτηση, μέσω των εισοδημάτων που δημιουργούν στον ιδιωτικό τομέα, όσο και στην προσφορά, μέσω της ενίσχυσης της παραγωγικής δυναμικότητας της χώρας.

Η οικονομική μεγέθυνση. Ο Προϋπολογισμός χρησιμοποιείται κατά κανόνα και ως μέσω προώθησης του στόχου της οικονομικής μεγέθυνσης. Οι επενδύσεις σε έργα υποδομής, που χρηματοδοτούνται κατά κύριο λόγο από τον Προϋπολογισμό Δημόσιων Επενδύσεων κάνουν πιο ανταγωνιστικά τα εγχώρια παραγόμενα προϊόντα. Το γεγονός αυτό ενθαρρύνει την ανάληψη ιδιωτικών επενδυτικών πρωτοβουλιών, εφόσον βελτιώνονται οι προοπτικές κέρδους. Οι δημόσιες επενδύσεις ενισχύουν την ιδιωτική επενδυτική δραστηριότητα κατά τρόπο έμμεσο, μέσω των εξωτερικών οικονομιών που δημιουργούν. Ο προϋπολογισμός όμως ενισχύει τις ιδιωτικές επενδύσεις και κατά τρόπο άμεσο, μέσω των επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων προς τις επιχειρήσεις. Οι επιδοτήσεις αυτές συμπληρώνουν ένα τμήμα της δαπάνης των ιδιωτών – επενδυτών για την ανέγερση εργοστασίων, αγορά κεφαλαιουχικού εξοπλισμού κλπ. Χαρακτηρίζονται ως κίνητρα και παρέχονται μέσω του προϋπολογισμού. Τα επενδυτικά κίνητρα παρέχονται μέσω του προϋπολογισμού και με δύο άλλες μορφές ως φορολογικές απαλλαγές και ως επιδοτήσεις επιτοκίου.

2.1.3 Διακρίσεις του κρατικού προϋπολογισμού.

Ο προϋπολογισμός εμφανίζεται με πολλές μορφές, και ταξινομείται σε κατηγορίες με βάση ορισμένα κριτήρια. Με κριτήριο τη φύση των δημόσιων εσόδων και εξόδων, οι προϋπολογισμοί διακρίνονται *σε προϋπολογισμούς εκμετάλλευσης και κεφαλαίου, και σε έκτακτους και κανονικούς προϋπολογισμούς.*

Ο προϋπολογισμός εκμετάλλευσης περιλαμβάνει τα τρέχοντα έσοδα και έξοδα στη διάρκεια της οικονομικής χρήσης, τα οποία δεν επηρεάζουν το μέγεθος της δημόσιας περιουσίας. Κάτι τέτοιο συναντάμε στην περίπτωση με τα φορολογικά έσοδα, τα έσοδα από την ενοικίαση δημόσιων κτιρίων, τις δαπάνες για μισθούς και συντάξεις κ.α. Ο προϋπολογισμός κεφαλαίου αντιθέτως περιλαμβάνει τα δημόσια έσοδα και έξοδα που αυξάνουν ή μειώνουν με την αξία της δημόσιας περιουσίας. Για παράδειγμα η εκποίηση περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου, ή τα δάνεια, που

συνάπτει το κράτος για να καλύψει τα ελλείμματά του, μειώνοντας έτσι την αξία της δημόσιας περιουσίας.

Ο κανονικός προϋπολογισμός περιλαμβάνει τα έσοδα και τα έξοδα που το κράτος εκτιμά ότι θα πραγματοποιήσει κατά τη διάρκεια της ερχόμενης οικονομικής χρήσης, με βάση τις προβλεπόμενες οικονομικές εξελίξεις, ανεξάρτητα από το αν τα εν λόγω έσοδα και έξοδα επηρεάζουν την αξία της δημόσιας περιουσίας. Ο έκτακτος προϋπολογισμός συντάσσεται από τους δημόσιους φορείς μόνο όταν συμβούν απρόβλεπτα γεγονότα, που καθιστούν αδύνατη την εκτέλεση του κανονικού προϋπολογισμού. Για παράδειγμα η χρηματοδότηση ενός πολέμου απαιτεί έκτακτες φορολογίες και υπέρμετρο δανεισμό, μια εκτεταμένη φυσική καταστροφή όπως είναι οι πλημμύρες, μεγάλος σεισμός, απαιτούν τη διενέργεια έκτακτων δαπανών και στη χρηματοδότησή τους με έκτακτα έσοδα, πέραν των προβλεπόμενων στον κανονικό προϋπολογισμό.

2.2 Δημόσιος Προϋπολογισμός.

Ο Δημόσιος προϋπολογισμός είναι ένα σύνολο λογαριασμών, οι οποίοι περιέχουν τα ποσά των δαπανών που σχεδιάζει να πραγματοποιήσει ένας δημόσιος φορέας, και τα ποσά των εσόδων, που υπολογίζει να εισπράξει, για να καλύψει τις δαπάνες του σε μια ορισμένη χρονική περίοδο στο μέλλον. Από τυπική άποψη ο προϋπολογισμός ενός δημόσιου φορέα είναι μια διοικητική πράξη ενός αρμόδιου, διοικητικού οργάνου, που καθορίζει το ύψος των εσόδων και των δαπανών του φορέα. Κατ' εξαίρεση, όμως ο κρατικός προϋπολογισμός εισάγεται στη βουλή και ψηφίζεται, κι έτσι περιβάλλεται τον τύπο του νόμου και ενώ στην ουσία παραμένει διοικητική πράξη εμφανίζεται ως νόμος.

2.2.1 Κατηγορίες Δημόσιων Προϋπολογισμών.

Οι Δημόσιοι Προϋπολογισμοί διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες με βάση ορισμένα χαρακτηριστικά. Οι κυριότερες διακρίσεις δημόσιων προϋπολογισμών είναι *ανάλογα με τη φύση κονδυλίων που περιλαμβάνουν, με την έκταση των εσόδων και εξόδων που περιλαμβάνουν, με τη χρονική περίοδο που καλύπτουν και με τη μέθοδο*

κατάταξης των εσόδων και εξόδων. Πιο αναλυτικά θα αναφέρουμε τι ακριβώς περιλαμβάνουν οι κατηγορίες αυτές.

- *Ανάλογα με την φύση των κονδυλίων που περιλαμβάνουν.* Στην περίπτωση αυτή διαχωρίζονται σε: **προϋπολογισμοί εκμετάλλευσης και προϋπολογισμοί κεφαλαίου, σε τακτικούς και έκτακτους προϋπολογισμούς.** Ο προϋπολογισμός εκμετάλλευσης περιλαμβάνει τα τρέχοντα έσοδα και έξοδα του δημόσιου φορέα δηλαδή τα έσοδα και έξοδα που δεν μεταβάλλουν την αξία της περιουσίας του. Ο προϋπολογισμός κεφαλαίου περιλαμβάνει τα έσοδα και έξοδα που η πραγματοποίηση της τους μεταβάλλει την περιουσία του δημόσιου φορέα. Ο Τακτικός προϋπολογισμός περιλαμβάνει τα τακτικά έσοδα και τις τακτικές δαπάνες του δημόσιου φορέα ενώ ο έκτακτος περιλαμβάνει τα έκτατα έσοδα και έκτακτες δαπάνες του δημόσιου φορέα.
- *Ανάλογα με την έκταση των εσόδων και εξόδων που περιλαμβάνουν.* Εδώ διαχωρίζονται στον: **ακαθάριστο προϋπολογισμό και τον καθαρό προϋπολογισμό.** Ο ακαθάριστος προϋπολογισμός περιλαμβάνει όλα τα έσοδα και έξοδα του δημόσιου φορέα και σε όλη τους την έκταση ενώ ο καθαρός προϋπολογισμός περιλαμβάνει τα καθαρά έσοδα και έξοδα δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα μειωμένα κατά το ποσό των δαπανών που έγιναν για την πραγματοποίησή τους, και οι ακαθάριστες δαπάνες μειωμένες κατά το ποσό των εσόδων που μπορεί να συνδέονται οργανικά με αυτές.
- *Ανάλογα με την χρονική περίοδο που καλύπτουν.* Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνουμε **τον ετήσιο και τον πολυτελή προϋπολογισμό.** Ο ετήσιος προϋπολογισμός αναφέρεται σε ένα μόνο έτος, σε αντίθεση με τον πολυτελή ο οποίος καλύπτει μεγαλύτερο χρονικό διάστημα κατά κανόνα έναν οικονομικό κύκλο. Ο ετήσιος προϋπολογισμός πλεονεκτεί στην πρόβλεψη των εσόδων και του προγραμματισμού των δαπανών για ένα έτος. Δεν παρέχει, όμως, ο ετήσιος προϋπολογισμός στο δημόσιο φορέα, και κυρίως στο κράτος, τη δυνατότητα να προγραμματίσει τα έσοδα και τα έξοδα του για μια μεγαλύτερη χρονική περίοδο, ενώ αυτό μπορεί να είναι αναγκαίο για τη σταθεροποίηση της οικονομικής δραστηριότητας της χώρας μέσα σε μια μεγαλύτερη χρονική περίοδο, η οποία θα καλύπτει τον οικονομικό κύκλο. Αντίθετα, με τον οικονομικό προϋπολογισμό το κράτος προγραμματίζει τα έσοδα και τις δαπάνες του για ολόκληρη την περίοδο του κύκλου, έτσι που κατά τα έτη οικονομικής κάμψης τα έξοδα να υπερβαίνουν

τα έσοδα και να δημιουργείται έλλειμμα στον ετήσιο προϋπολογισμό, το οποίο θα ενισχύει την ενεργό ζήτηση, ενώ κατά τα έτη οικονομικής άνθησης τα έσοδα να υπερβαίνουν τα έξοδα και να δημιουργείται πλεόνασμα στον ετήσιο προϋπολογισμό, το οποίο θα επενεργεί μειωτικά πάνω στην ενεργό ζήτηση.

- *Ανάλογα με την μέθοδο κατάταξης των εσόδων και εξόδων.* Στην περίπτωση αυτή διακρίνονται δύο κατηγορίες **τους κλασικούς προϋπολογισμούς και τους προϋπολογισμούς προγραμμάτων.** Στους κλασικούς προϋπολογισμούς τα έσοδα ταξινομούνται κατά κατηγορίες, κάθε κατηγορία διαιρείται σε επιμέρους υποκατηγορίες, κάθε υποκατηγορία υποδιαιρείται σε επιμέρους ομάδες και κάθε ομάδα υποδιαιρείται σε περαιτέρω είδη εσόδων. Τα έξοδα του προϋπολογισμού κατατάσσονται κατά φορείς, κατηγορίες και είδη εξόδων. Η ταξινόμηση των δημόσιων εσόδων και εξόδων κατά κατηγορίες και είδη εμφανίζει το πλεονέκτημα ότι μπορεί κανείς σε κάθε περίπτωση να γνωρίζει το ύψος των επιμέρους εσόδων και δαπανών και το ύψος των εσόδων και δαπανών κατά κατηγορίες, κάτι που μας διευκολύνει στις συγκρίσεις. Επίσης η ταξινόμηση των εξόδων κατά φορείς μας δίνει μια εικόνα της δραστηριότητας των επιμέρους φορέων και υποφορέων. Ένα μειονέκτημα που παρουσιάζει η εν λόγω ταξινόμηση είναι ότι δε διευκολύνουν την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων που πετυχαίνονται στο δημόσιο τομέα με συνέπεια να μην βοηθούν στην πραγματοποίηση της οικονομικής αρχής στον τομέα αυτό. Οι προϋπολογισμοί προγραμμάτων δίνουν έμφαση στον επιδιωκόμενο στόχο και κατατάσσουν τα έσοδα και τα έξοδα κατά πρόγραμμα, δηλαδή κατά τελικό επιδιωκόμενο σκοπό. Έτσι επιτυγχάνεται η δυνατή αξιολόγηση των προγραμμάτων αυτών και ελέγχεται η αποδοτικότητα των διαφόρων μέσων δράσης του δημόσιου φορέα και συνεπώς ο βαθμός στον οποίο πετυχαίνεται η οικονομική αρχή. Θα πρέπει να λάβουμε υπόψη ότι σε κάθε πρόγραμμα εξετάζεται το συνολικό κόστος του, καταρτίζεται προϋπολογισμός μηδενικής βάσης, όπου αξιολογείται το σύνολο των προγραμμάτων δαπανών και όχι μόνο οι μεταβολές δαπανών σε ένα έτος, υπάρχει δυνατότητα αξιολόγησης του συνόλου των προγραμμάτων του δημόσιου φορέα και όχι μόνο τις οριακές μεταβολές τους. Τέλος οι προϋπολογισμοί προγραμμάτων καλύπτουν μια μεγάλη χρονική περίοδο, ώστε να υπάρχει η δυνατότητα αξιολόγησης έργων που διαρκούν περισσότερο από ένα έτος.

2.2.2 Το ισοζύγιο του Δημόσιου Προϋπολογισμού.

Ιδιαίτερη σημασία από την άποψη των επιδράσεων του δημόσιου προϋπολογισμού στην οικονομία, και κυρίως στην ενεργό ζήτηση και επομένως και στην οικονομική δραστηριότητα, έχει η σχέση που υπάρχει ανάμεσα στα έξοδα και τα έσοδα του προϋπολογισμού. Αν τα έσοδα είναι ίσα με τα έξοδα, τότε λέμε ότι ο προϋπολογισμός είναι ισοσκελισμένος, διαφορετικά δεν είναι. Αν τα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα έξοδα, τότε λέμε ότι ο προϋπολογισμός είναι πλεονασματικός, δηλαδή εμφανίζει πλεόνασμα ενώ αντιθέτως στην περίπτωση που εμφανίζεται έλλειμμα όταν τα έξοδα είναι περισσότερα από τα έσοδα τότε ο προϋπολογισμός είναι ελλειμματικός. Ο ελλειμματικός προϋπολογισμός αυξάνει την ενεργό ζήτηση στην οικονομία, ενώ ο πλεονασματικός τη μειώνει. Πράγματι όταν υπάρχει έλλειμμα στον προϋπολογισμό ενός δημόσιου φορέα, οι δαπάνες του είναι μεγαλύτερες από τα έσοδα του και επομένως η αύξηση της ενεργού ζήτησης, που προέρχεται από τις δαπάνες τους δημόσιου φορέα, είναι μεγαλύτερη από τη μείωση των εισοδημάτων στον ιδιωτικό τομέα. Αντιθέτως όταν υπάρχει πλεόνασμα στον προϋπολογισμό ενός δημόσιου φορέα, οι δαπάνες του είναι μικρότερες από τα έσοδα του και συνεπώς η αύξηση της ενεργού ζήτησης, που προέρχεται από τις δαπάνες του δημόσιου φορέα, είναι μικρότερη από τη μείωση που προέρχεται από την αφαίρεση των εσόδων από τον ιδιωτικό τομέα. Παρατηρείται από μία άποψη ότι ο προϋπολογισμός είναι πάντα ισοσκελισμένος. Πράγματι αν συγκρίνουμε τα συνολικά έσοδα ενός δημόσιου φορέα ,με τα συνολικά έξοδά του, θα παρατηρήσουμε ότι είναι ίσα. Αυτό πρέπει να συμβαίνει πάντοτε γιατί θα ήταν αδιανόητο να προγραμματίζει κανείς δαπάνες χωρίς ταυτόχρονα να σχεδιάζει και τα έσοδα που θα χρειαστούν για να τις καλύψει. Ωστόσο το ισοζύγιο αυτό του προϋπολογισμού είναι τεχνητό και δεν παρουσιάζει ιδιαίτερη σημασία. Παρόλα αυτά όμως μας δίνει μια εικόνα του τρόπου, με τον οποίο καλύπτονται οι συνολικές δαπάνες του δημόσιου φορέα στον οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός.

2.3 Γενικός κρατικός προϋπολογισμός.

Ο γενικός κρατικός προϋπολογισμός στην Ελλάδα περιλαμβάνει τρεις επιμέρους προϋπολογισμούς, *τον τακτικό προϋπολογισμό, τον προϋπολογισμό ή πρόγραμμα δημόσιων επενδύσεων και τον ειδικό Λογαριασμό εγγυήσεων γεωργικών προϊόντων (ΕΛΕΓΕΠ)*. Ο τακτικός προϋπολογισμός περιέχει όλα τα στοιχεία ενός προϋπολογισμού εκμετάλλευσης, δηλαδή περιλαμβάνει μόνο τα τρέχοντα έσοδα και έξοδα, που δεν επηρεάζουν στην αξία της δημόσιας περιουσίας. Ταυτόχρονα όμως περιλαμβάνει συνήθως και ένα αποθεματικό που σχηματίζεται από τρέχοντα έσοδα με σκοπό την αντιμετώπιση έκτακτων και απρόβλεπτων αναγκών, περιορισμένης κλίμακας. Ο προϋπολογισμός δημοσίων επενδύσεων περιέχει πολλά στοιχεία του προϋπολογισμού κεφαλαίου διότι περιλαμβάνει τα τρέχοντα έσοδα και έξοδα, που επηρεάζουν την αξία της δημόσιας περιουσίας, μέσω της χρηματοδότησης παραγωγικών επενδύσεων. Τέλος ο ειδικός λογαριασμός εγγυήσεων γεωργικών προϊόντων είναι χαμηλού ύψους και πάντα ισοσκελισμένος. Ο ΕΛΕΓΕΠ διαχειρίζεται κονδύλια Κοινοτικής προέλευσης, που προορίζονται για τη στήριξη του αγροτικού εισοδήματος και τη βελτίωση της αγροτικής παραγωγής.

Πιο αναλυτικά θα δούμε τα κυριότερα χαρακτηριστικά του γενικού κρατικού προϋπολογισμού και από τι αποτελείται ο κάθε ένας προϋπολογισμός.

Πίνακας. Γενικός Κρατικός Προϋπολογισμός οικονομικού έτους 1998 για την Ελλάδα.

		Δισεκατ. Δρχ.	% ΑΕΠ
1. Έσοδα		10.266	29.0
2. Πρωτογενείς δαπάνες	9.209	8.606	24.3
μείον κεφαλαιακές μεταβιβάσεις	<u>603</u>		
3. Πρωτογενές πλεόνασμα (1-2)		1.660	4.7
4. Τόκοι		3.220	9.1
5. Δανειακές ανάγκες (3-4)		1.560	4.4
6. Χρεολύσια		2.972	8.4
7. Κεφαλαιακές μεταβιβάσεις		603	1.7
8. Ακαθάριστο έλλειμμα (5+6+7)		5.135	14.5

2.3.1 Τακτικός προϋπολογισμός.

Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση επί του Προϋπολογισμού για το οικονομικό έτος 1998, ο τακτικός προϋπολογισμός της Ελλάδας εμφανίζει την ακόλουθη διάρθρωση.

Πίνακας. Τακτικός Προϋπολογισμός οικονομικού έτους 1998 για την Ελλάδα.

	Δισεκατ. δρχ.	Δισεκατ. Δρχ	%ΑΕΠ
1. Φορολογικά έσοδα	8.508		24.0
2. Μη φορολογικά έσοδα και Ε.Ε.	868		2.4
3. Σύνολο Εσόδων (1+2)		9.376	26.4
4. Μισθοί – Συντάξεις – επιδόματα	3.651		10.3
5. Λοιπές Πρωτογενείς δαπάνες	3.553		10.0
6. πρωτογενείς δαπάνες (4+5)		7.204	20.3
7. Πρωτογενείς πλεονάσματα (3-6)		2.172	6.1
8. Τόκοι δημόσιου χρέους		3.220	9.1
9. Σύνολο δαπανών (6+8)		10.424	29.4
10. Δανειακές ανάγκες (9-3)		1.048	3.0
11. Χρεολύσια		2.972	8.4
12. Ακαθάριστο έλλειμμα (10+11)		4.020	11.3
13. ΑΕΠ		35.461	---

Σύμφωνα με τον πίνακα, παρατηρούμε ότι περιέχονται τα εξής:

1. Τα φορολογικά έσοδα τα οποία είναι τα έσοδα από φόρους που αντιπροσωπεύουν το αντίστοιχο ποσοστό του ΑΕΠ.
2. Τα μη φορολογικά έσοδα είναι οι εισροές Κοινοτικών Πόρων και οι εισπράξεις από την άσκηση δημόσιας επιχειρηματικής δραστηριότητας.
3. Οι πρωτογενείς δαπάνες είναι όλες οι τρέχουσες δαπάνες, χωρίς τον συνυπολογισμό των τόκων του δημόσιου χρέους. Η καταβολή τόκων είναι μια συμβατική υποχρέωση του κράτους προς τους δανειστές του, την οποία δεν μπορεί να αποφύγει χωρίς σοβαρές συνέπειες. Επειδή το κράτος δεν μπορεί να τις αυξομειώσει κατά βούληση, χωρίς την συναίνεση των δανειστών, αναγράφονται χωριστά στον Προϋπολογισμό, για να διακρίνονται από τις υπόλοιπες δαπάνες, στις οποίες το κράτος έχει περιθώρια ελιγμών. Συναφής είναι η έννοια του πρωτογενούς πλεονάσματος ή ελλείμματος: το πλεόνασμα ή έλλειμμα δεν περιλαμβάνει τους τόκους. Η αποτελεσματικότητα της

δημοσιονομικής πολιτικής μετράται, σε σημαντικό βαθμό, με βάση τις επιδόσεις των δημόσιων φορέων στην περιστολή στους πρωτογενούς ελλείμματος ή την αύξηση του πρωτογενούς πλεονάσματος.

4. Οι δανειακές ανάγκες ή το καθαρό έλλειμμα είναι η διαφορά μεταξύ των συνολικών δαπανών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι τόκοι των συνολικών εσόδων.
5. Τα χρεολύσια είναι οι δαπάνες για τη μερική εξόφληση του δημόσιου χρέους. Κατά το ποσό των χρεολυσίων μειώνεται το δημόσιο χρέος ή ενισχύεται η καθαρή θέση του κράτους.
6. Το ακαθάριστο έλλειμμα είναι οι δανειακές ανάγκες αυξημένες κατά το ποσό των χρεολυσίων. Το ακαθάριστο έλλειμμα είναι χρήσιμο μέγεθος, στην έκταση που προσδιορίζει το σύνολο των πόρων, που αντλεί από τις κεφαλαιαγορές το κράτος, προκειμένου να ικανοποιήσει τις τρέχουσες ανάγκες του και να εκπληρώσει τις δανειακές του υποχρεώσεις. Πλην όμως το ακαθάριστο έλλειμμα δεν αποτελεί κριτήριο σύγκλισης, ούτε έχει μεγάλη πρακτική σημασία, διότι ένα μέρος των δανείων, που συνάπτονται στην τρέχουσα χρήση, διατίθεται για την εξόφληση παλαιότερων δανείων οπότε, κατά το τμήμα αυτό δεν μεταβάλλεται η καθαρή θέση του κράτους.

2.3.2 Προϋπολογισμός Δημόσιων Επενδύσεων.

Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση επί του Προϋπολογισμού για το οικονομικό έτος 1998, ο προϋπολογισμός δημόσιων επενδύσεων της Ελλάδας εμφανίζει την ακόλουθη διάρθρωση.

Προϋπολογισμός Δημοσίων Επενδύσεων για το 1998, Ελλάδα.

	Δισεκ. Δρχ.	Δισεκατ. Δρχ.	%ΑΕΠ
1. έσοδα	890		2.5
(κοινοτικοί πόροι)	(840)		(2.4)
(εκμετάλλευση Δημοσίων Επενδύσεων)	(50)		(0.1)
2. δαπάνες	2.005		5.7
3. δανειακές ανάγκες		1.115	3.1
απόκτηση στοιχείων ενεργητικού		603	1.7
πρωτογενές έλλειμμα (4-3)		512	1.4

Παρατηρούμε ότι η εικόνα είναι διαφορετική που παρουσιάζεται, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν φορολογικά έσοδα, λειτουργικές δαπάνες και τοκοχρεολύσια. Οι δημόσιες επενδυτικές δαπάνες στις συγκοινωνίες διοχετεύτηκαν με το αντίστοιχο ποσοστό του ΑΕΠ, σε νομαρχιακά έργα, στην εκπαίδευση, στους σιδηροδρόμους, στη βιομηχανία, κ.α. μεγάλο ποσοστό αντιπροσωπεύεται από τους κοινοτικούς πόρους και μικρότερο αποτελούν τα έσοδα από την εκμετάλλευση των δημόσιων επενδύσεων. Η διαφορά μεταξύ των δαπανών και των εσόδων μας δίνει τις δανειακές ανάγκες του προϋπολογισμού δημόσιων επενδύσεων. Οι ανάγκες αυτές καλύπτονταν μέχρι πριν 10 χρόνια με δανεισμό. Μετά όμως, στα πλαίσια της άσκησης «δημιουργικής λογιστικής» με σκοπό την εκπλήρωση των κριτηρίων σύγκλισης στα δημοσιονομικά μεγέθη, ακολουθείται η εξής διαδικασία: οι επιχορηγήσεις του τακτικού προϋπολογισμού προς ορισμένες ΔΕΚΟ για την κάλυψη των ελλειμμάτων τους δεν δίνονται πλέον «άνευ ανταλλάγματος». Οι επιχορηγήσεις ΔΕΚΟ αυξάνουν το μετοχικό τους κεφάλαιο κατά το ποσό της επιχορήγησης και μεταβιβάζουν τις νέο εκδιδόμενες μετοχές στην Κεντρική Διοίκηση. Το ποσό που αντιπροσωπεύουν οι μετοχές αυτές εγγράφεται ως «απόκτηση στοιχείων ενεργητικού» στον προϋπολογισμό δημόσιων επενδύσεων, διότι συνιστά αύξηση ενεργητικού του κράτους. Παράλληλα αυξάνει και το παθητικό του κατά το ποσό των επιχορηγήσεων, οπότε η καθαρή θέση του κράτους παραμένει αμετάβλητη.

2.4 Η Διαδικασία σύνταξης και εκτέλεσης του Προϋπολογισμού στην Ελλάδα.

Η διαδικασία υλοποίησης του προϋπολογισμού στην Ελλάδα διέρχεται από τέσσερα στάδια, τα οποία διακρίνονται μεταξύ τους τόσο από άποψη περιεχομένου, όσο και από άποψη οργάνων, που είναι αρμόδια για τη διεκπεραίωση της κάθε φάσης. Τα στάδια αυτά είναι:

- η κατάρτιση
- η ψήφιση
- η εκτέλεση και
- ο έλεγχος

2.4.1 Κατάρτιση του προϋπολογισμού⁶.

Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται κάθε χρόνο από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, που υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών. Έξι μήνες πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, ο Υπουργός Οικονομικών αποστέλλει εγκύκλιο σε όλα τα Υπουργεία, τις Περιφερειακές Διοικήσεις και τις Νομαρχίες. Στην εγκύκλιο αυτή περιέχονται οι οδηγίες για την κατάρτιση του νέου προϋπολογισμού. Με βάση τις παρεχόμενες οδηγίες, αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες των Υπουργείων καταρτίζουν προσχέδια προϋπολογισμού εξόδων. Τα εν λόγω προσχέδια εγκρίνονται από τον αρμόδιο Υπουργό και αποστέλλονται στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Ο Υπουργός Οικονομικών ελέγχει τα προσχέδια του προϋπολογισμού εξόδων όλων των Υπουργείων, προκειμένου να εξακριβώσει κατά πόσο οι ζητούμενες πιστώσεις κινούνται μέσα στα πλαίσια των χρηματοδοτικών δυνατοτήτων του κράτους και προωθούν τους στόχους της δημοσιονομικής πολιτικής για το επόμενο έτος. Τα επιμέρους Υπουργεία δεν έχουν τη γενική εικόνα του Προϋπολογισμού, ούτε γνωρίζουν σε βάθος τη δημοσιονομική κατάσταση ή το βαθμό σπουδαιότητας των αναγκών σε άλλους δημόσιους τομείς. Για το λόγο αυτό, τείνουν να υπερεκτιμούν τη δική τους συμβολή και να ζητούν περισσότερα κονδύλια από αυτά, που δικαιολογούν οι περιστάσεις. Ο Υπουργός Οικονομικών, σε συνεργασία με τους υπόλοιπους

⁶ Άρθρο 6 του ν. 2362/1995

Υπουργούς προβαίνει σε ανακατανομές ή περικοπές κονδυλίων, όπου εκδηλώνεται διάσταση απόψεων και παρεμβαίνει ο Πρωθυπουργός.

Το σχέδιο του προϋπολογισμού δημόσιων εσόδων καταρτίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους. Όταν οριστικοποιηθούν τα σχέδια εσόδων και εξόδων, συντάσσεται το σχέδιο Τακτικού Προϋπολογισμού, ο οποίος, ανήκει στην αρμοδιότητα του Υπουργού Οικονομικών. Ο Προϋπολογισμός Δημόσιων Επενδύσεων ανήκει στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας, το οποίο και συντάσσει το σχετικό πρόγραμμα κατά φορείς και τομείς της οικονομίας. Το πρόγραμμα αυτό αποστέλλεται στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους και εντάσσεται μαζί με τον Τακτικό Προϋπολογισμό, στον Γενικό Κρατικό Προϋπολογισμό.

Η κατάρτιση του προϋπολογισμού προϋποθέτει μια όσο το δυνατόν ακριβέστερη εκτίμηση των εσόδων και εξόδων για το επόμενο έτος. Υπάρχουν ορισμένες κατηγορίες δαπανών, των οποίων η πρόβλεψη δεν παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες. Υπάρχουν όμως και ορισμένες κατηγορίες δαπανών, των οποίων η πρόβλεψη είναι δυσχερής ή αδύνατη.

2.4.2 Ψήφιση του Προϋπολογισμού.

Μετά την κατάρτιση του, ο Γενικός Κρατικός Προϋπολογισμός εισάγεται από τον Υπουργό Οικονομικών στην Βουλή για ψήφιση⁷, ένα τουλάχιστον μήνα πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους, στο οποίο αναφέρεται. Μετά την κατάθεσή του, διανέμεται στους βουλευτές και παραπέμπεται στη διαρκή επιτροπή οικονομικών υποθέσεων η οποία ορίζει ένα γενικό εισηγητή από κάθε κοινοβουλευτική ομάδα και ειδικούς εισηγητές κατά κεφάλαια. Στη συνέχεια, ο προϋπολογισμός επαναφέρεται στη Βουλή, συνοδευόμενος από την εισηγητική έκθεση του Υπουργού Οικονομικών και τις εκθέσεις των εισηγητών.

Μετά την ολοκλήρωση της συζήτησης επί του προϋπολογισμού από τη Βουλή, επακολουθεί η ψήφισή του μόνο κατ' άρθρο. Ψηφοφορία δηλαδή «επί της αρχής» δεν γίνεται, διότι κανείς δεν μπορεί να αμφισβητήσει τη σκοπιμότητα της ύπαρξης ενός προϋπολογισμού για τα οικονομικά του κράτους. Αυτό σημαίνει ότι η Βουλή δικαιούται μόνο να τροποποιήσει ορισμένα κονδύλια ενός προϋπολογισμού, όχι όμως να αρνηθεί την ψήφιση του συνόλου. Η ψήφιση του προϋπολογισμού

⁷ Άρθρο 8 του ν. 2362/1995.

ισοδυναμεί με την παροχή ψήφου εμπιστοσύνης στην κυβέρνηση, αν δεν ψηφίσουν υπέρ του προϋπολογισμού 151 τουλάχιστον βουλευτές, η κυβέρνηση οφείλει να παραιτηθεί και να προκηρύξει εκλογές.

Περιορισμοί τίθενται επίσης στη Βουλή ακόμη και σε τροπολογίες των κονδυλίων. Η Βουλή για παράδειγμα δεν μπορεί να τροποποιήσει δαπάνες, που προβλέπονται από το νόμο ή για τις οποίες το κράτος έχει αναλάβει συμβατική υποχρέωση. Ομοίως δεν μπορεί να αυξήσει τις δαπάνες για μισθούς και συντάξεις, εφόσον κάτι τέτοιο προϋποθέτει ειδικό νόμο.

Τέλος, στη περίπτωση που η Βουλή δεν προλάβει να ψηφίσει τον προϋπολογισμό, εφαρμόζεται η μέθοδος των «δωδεκατημορίων». Με τη μέθοδο αυτή, η Βουλή εξουσιοδοτεί την κυβέρνηση κάθε μήνα να εισπράττει έσοδα και να διενεργεί δαπάνες μέχρι το ένα δωδέκατο του συνόλου των εσόδων και των δαπανών του προϋπολογισμού του έτους.

2.4.3 Εκτέλεση του Προϋπολογισμού.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού γίνεται χωριστά για έσοδα και δαπάνες. Η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων περνάει από δύο στάδια: τη βεβαίωση και την είσπραξη. Η εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων είναι πολυπλοκότερη και περνάει από πέντε στάδια:

- την ανάληψη υποχρέωσης
- την αναγνώριση δαπάνης
- την εκκαθάριση
- την έκδοση εντολής πληρωμής και
- την πληρωμή.

2.4.3.1 Εκτέλεση προϋπολογισμών εσόδων.

Η εκτέλεση του προϋπολογισμού των εσόδων⁸ πραγματοποιείται σε δύο διαφορετικά στάδια: *τη βεβαίωση και την είσπραξη.*

Βεβαίωση εσόδων. Είναι η διοικητική πράξη, που καθορίζει τη νόμιμη απαίτηση του Δημοσίου και το ύψος της. Η βεβαίωση των εσόδων από ένα δημόσιο

⁸ Βλ. Βας. Δαλαμάνγκα, «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ. 177.

φορέα μπορεί να γίνει είτε μονομερώς από το δημόσιο φορέα είτε με συνεργασία του δημόσιου φορέα με το φορολογούμενο, είτε μονομερώς από τον ίδιο το φορολογούμενο.

Είσπραξη εσόδων. Μετά τη βεβαίωση ενός δημόσιου εσόδου ακολουθεί το στάδιο της είσπραξης του. Για να είναι νόμιμη η είσπραξη ενός δημόσιου εσόδου, πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- να υπάρχει κανόνας δικαίου (νόμος που να προβλέπει την είσπραξη)
- να υπάρχει νόμιμος τίτλος βεβαίωσης του εσόδου
- η δημόσια αρχή που κάνει την είσπραξη να είναι και η αρμόδια για την είσπραξη του εσόδου αυτού και
- να εκδοθεί από την αρχή αυτή κατάλληλη απόδειξη για την είσπραξη.

Είσπραξη εσόδου χωρίς να συντρέχουν όλες αυτές οι προϋποθέσεις απαγορεύεται και, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, είναι ενδεχόμενο να συνιστά το αδίκημα της καταπίεσης από το διοικητικό όργανο που προβαίνει από την είσπραξη. Σε περιπτώσεις καθυστέρησης από μέρος των οφειλετών, ο δημόσιος ταμίας μπορεί να πάρει αναγκαστικά μέτρα εναντίον τους.

2.4.3.2 Εκτέλεση προϋπολογισμών Εξόδων⁹.

Για τη διασφάλιση της καλής διαχείρισης του δημόσιου χρήματος, ο νόμος περί του δημόσιου Λογιστικού στην Ελλάδα προβλέπει μια αρκετά πολύπλοκη διαδικασία σχετικά με την πληρωμή των πιστωτών του Δημοσίου. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

Την ανάληψη υποχρέωσης για τη διενέργεια της δαπάνης. Είναι η απόφαση του αρμόδιου διοικητικού οργάνου, η οποία καθιστά το Δημόσιο οφειλέτη. Τα διοικητικά αυτά όργανα ονομάζονται διατάκτες και διακρίνονται σε *κύριους και δευτερεύοντες*. Για να αναληφθεί νομίμως μια υποχρέωση, θα πρέπει η σχετική δαπάνη να προβλέπεται από το νόμο, να κινείται μέσα στα όρια της αντίστοιχης πίστωσης, χωρίς να εξαντλεί, να κινείται μέσα στα ποσοστά και τα όρια των πληρωμών, που έχει καθορίσει κατά περίοδο ο Υπουργός Οικονομικών και να μπορεί να πληρωθεί στη διάρκεια του έτους, στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός.

Την αναγνώριση δαπάνης. Είναι η πράξη θεώρησης της δαπάνης από τον αρμόδιο διατάκτη και μπορεί να περιβληθεί οποιονδήποτε τύπο. Τέτοιος τύπος είναι

⁹ Βλ. Βας. Δαλαμάνγκα, «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», σελ. 178.

π.χ. το έγγραφο με το οποίο διαβιβάζονται τα δικαιολογητικά της δαπάνης, αρκεί να αναφέρονται αναλυτικά όλα τα στοιχεία της δαπάνης.

Τον έλεγχο των δαπανών του Δημοσίου ο οποίος συνίσταται στον έλεγχο νομιμότητας και κανονικότητας. Η δαπάνη θεωρείται νόμιμη, εφόσον προβλέπεται από διάταξη του νόμου και είναι εγγεγραμμένη στον κρατικό προϋπολογισμό σχετική πίστωση και κανονική εφόσον επισυνάπτονται τα νόμιμα δικαιολογητικά και η σχετική απαίτηση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Την εκκαθάριση δαπάνης. Είναι ο προσδιορισμός της απαίτησης των πιστωτών του Δημοσίου και γίνεται από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου, με βάση τα υποβαλλόμενα δικαιολογητικά. Αν από τον έλεγχο των δικαιολογητικών, προκύψει ότι αυτά είναι ελλιπή ή ότι δεν έχουν συμπληρωθεί σωστά, επιστρέφονται, στις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου για συμπλήρωση ή διόρθωση.

Την εντολή για πληρωμή. Δίνεται από τις υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου με τη μορφή της έκδοσης χρηματικού εντάλματος πληρωμής. Οι δημόσιες δαπάνες που έχουν περιοδικό χαρακτήρα, μπορούν να πληρωθούν και με βάση άλλους τίτλους. Τα χρηματικά εντάλματα και οι λοιποί τίτλοι πληρωμής αποστέλλονται στο Ελεγκτικό Συνέδριο για την άσκηση προληπτικού ελέγχου. Στη συνέχεια, η εκδίδουσα αρχή αποστέλλει τα εντάλματα στο Δημόσιο Ταμείο για πληρωμή.

Την πληρωμή δαπάνης. Γίνεται με βάση το πρωτότυπο του χρηματικού εντάλματος από το Δημόσιο Ταμείο, μετά από έλεγχο των τυπικών του στοιχείων και αφού προηγουμένως καταχωρηθεί στο σώμα του εντάλματος η ειδική πράξη εξόφλησης.

2.5 Έλεγχος εκτέλεσης του Προϋπολογισμού.

Η ορθή εκτέλεση του προϋπολογισμού ελέγχεται *προληπτικά* και *κατασταλτικά*, για να αποφεύγονται σπατάλες και παρατυπίες. Οι έλεγχοι μπορεί να είναι διοικητικοί, κοινοβουλευτικοί ή δικαστικοί. Οι διοικητικοί έλεγχοι διενεργούνται επί της διαχείρισης των δημόσιων υπολόγων από ειδικούς επιθεωρητές ή εκπροσώπους του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Οι κοινοβουλευτικοί έλεγχοι γίνονται κατά τη διαδικασία κύρωσης των απολογισμών και ισολογισμών του κράτους από τη βουλή. Οι δικαστικοί έλεγχοι ενεργούνται από το Ελεγκτικό Συνέδριο, που είναι διοικητικό δικαστήριο υπαγόμενο στην αρμοδιότητα του Υπουργού Οικονομικών. Οι

έλεγχοι αυτοί γίνονται είτε προληπτικά, κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της έκδοσης του χρηματικού εντάλματος και πληρωμής της δαπάνης είτε κατασταλτικά, όταν διαβιβάζεται ο απολογισμός και ισολογισμός του κράτους στο Ελεγκτικό Συνέδριο, προς της υποβολής τους στη Βουλή.

2.6 Απολογισμός.

Απολογισμός¹⁰ είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζονται τα αποτελέσματα της εκτελέσεως του Προϋπολογισμού των εσόδων και εξόδων του Κράτους κάθε οικονομικού έτους και με τον οποίο εγκρίνονται οι σημειωθείσες κατά το ίδιο έτος υπέρβασης πιστώσεων. Ο απολογισμός καταρτίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους βάσει στοιχείων που υποβάλλουν σ' αυτό οι αρμόδιες υπηρεσίες αφού ληφθούν υπόψη και οι αναγγελθείσες μέχρι τέλος Αυγούστου του έτους, κατά τα οποία καταρτίζεται ο απολογισμός, μεταβολές που έχει επιφέρει το Ελεγκτικό Συνέδριο στις διαχειριστικές πράξεις των υπολόγων.

2.7 Ισολογισμός.

Ισολογισμός¹¹ είναι ο νόμος στον οποίον εμφανίζονται οι λογαριασμοί τόσο του Προϋπολογισμού, όσο και οι εκτός αυτού, που έχουν σχέση με τη χρηματιστική διαχείριση του δημοσίου, μπορεί δε να περιλαμβάνονται και λογαριασμοί άλλων περιουσιακών στοιχείων του Δημοσίου. Ο ισολογισμός καταρτίζεται από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, βάσει των στοιχείων που υποβάλλουν σε αυτό οι αρμόδιες υπηρεσίες, αφού ληφθούν υπόψη και οι αναγγελθείσες μέχρι τέλους Αυγούστου του έτους κατά το οποίο καταρτίζεται ο Ισολογισμός, μεταβολές που έχει επιφέρει το Ελεγκτικό Συνέδριο στις διαχειριστικές πράξεις των υπολόγων.

¹⁰ Άρθρο 72 του ν. 2362/1955.

¹¹ Άρθρο 75 του ν. 2362/1995.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΑΝΑΛΗΨΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

3.1 Όργανα αρμόδια για την Εκτέλεση των Δημοσίων Δαπανών.

Η δημοσιονομική νομοθεσία της χώρας μας για την πραγματοποίηση των δαπανών του κρατικού προϋπολογισμού προβλέπει μια διαδικασία, η εκτέλεση της οποίας έχει ανατεθεί σε δύο διαφορετικές κατηγορίες δημοσιονομικών οργάνων. Τα όργανα της μιας κατηγορίας που είναι αρμόδια να **αποφασίζουν** στην πραγματοποίηση μίας δαπάνης αποτελούν τους **διατάκτες**¹². Τα όργανα της άλλης κατηγορίας που είναι αρμόδια να **εκτελούν** τις αποφάσεις των διατακτών και να καταβάλλουν την δαπάνη αποτελούν τους **υπολόγους**. Σύμφωνα με μια βασική αρχή που διέπει το δημοσιονομικό δίκαιο της χώρας μας, οι αρμοδιότητες του διατάκτου και του υπολόγου πρέπει να ανατίθενται σε διαφορετικά κρατικά όργανα.

3.1.1 Οι Δημόσιοι Διατάκτες και οι διακρίσεις τους.

Ως διατάκτες θεωρούνται τα δημόσια όργανα, διορισμένα ή εκλεγμένα, που είναι αρμόδια να αποφασίζουν την πραγματοποίηση μίας δαπάνης του κρατικού προϋπολογισμού, να υπολογίζουν το ακριβές ύψος αυτής σε βάρος της αντίστοιχης πιστώσεως και να διατάσουν την καταβολή της δαπάνης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το ισχύον στη χώρα μας δημοσιονομικό δίκαιο *«Διατάκτης είναι ο Υπουργός, ο Γενικός Γραμματέας Περιφέρειας, ο Περιφερειακός Διευθυντής ή άλλο εξουσιοδοτημένο αρμόδιο όργανο, το οποίο αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων του προϋπολογισμού του φορέα του και προσδιορίζει τις απαιτήσεις του Δημοσίου¹³»*. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα καθήκοντα του διατάκτη θεωρούνται δευτερεύοντα σε σχέση με τα κύρια καθήκοντα του ίδιου του δημοσίου οργάνου μιας δημόσιας υπηρεσίας που είναι αρμόδιο να λαμβάνει αποφάσεις. Π.χ. ο Υπουργός παιδείας δεν είναι αρμόδιος να

¹² Άρθρο 22 του ν. 2362/1995.

¹³ Άρθρο 20 του ν. 2362/1995.

αποφασίζει τις δαπάνες του υπουργείου που προΐσταται αλλά να ασκεί τη γενικότερη πολιτική στα θέματα της παιδείας που έχει αποφασίσει η εκάστοτε κυβέρνηση.

Ειδικότερα, ο διατάκτης έχει την αποφασιστική αρμοδιότητα να κρίνει την αναγκαιότητα και να αποφασίζει τη διενέργεια μίας δαπάνης. Η περίληψη της σχετικής πίστωσης στον κρατικό προϋπολογισμό παρέχει απλά στον διατάκτη τη δυνατότητα να αποφασίσει τη διενέργεια της δαπάνης.

Εξάλλου ο διατάκτης έχει την αρμοδιότητα να επιλέξει το χρόνο κατά τον οποίο θα πραγματοποιηθεί η δαπάνη, ενεργώντας βέβαια μέσα στα όρια που θέτει ο κανόνας του ενιαυσίου του κρατικού προϋπολογισμού. Επίσης ο διατάκτης έχει την αρμοδιότητα να επιλέξει το ακριβές αντικείμενο της δαπάνης και να την εξειδικεύει δεσμευμένος βέβαια από τον κανόνα της ειδικότητας των πιστώσεων. Π.χ. αν η πίστωση του προϋπολογισμού αφορά τη δωρεάν διανομή βιβλίων στους σπουδαστές την ανώτατης εκπαίδευσης, στον διατάκτη που είναι ο Πρύτανης του Πανεπιστημίου εναπόκειται να καθορίσει το είδος των συγγραμμάτων που θα διανεμηθούν.

Τέλος, ο διατάκτης μπορεί να καθορίσει το ύψος της δαπάνης με τον όρο ότι αυτό δεν θα υπερβαίνει τα όρια των πιστώσεων του προϋπολογισμού. Κυρίως έχει την ευχέρεια να κρίνει αν η πίστωση του προϋπολογισμού πρέπει να διατεθεί εφάπαξ για την ικανοποίηση μίας σπουδαίας σημασίας ανάγκης ή να την κατανείμει προκειμένου να ικανοποιηθούν περισσότερες της μίας δευτερεύουσας σημασίας ανάγκες. Τη μόνη αρμοδιότητα που δεν έχει ο διατάκτης είναι να διαχειρίζεται δημόσια χρήματα. Η αρμοδιότητα αυτή ανήκει στους υπολόγους.

Κατά τις διατάξεις του νόμου, οι διατάκτες διακρίνονται στους κύρους και στους δευτερεύοντες.

Κύριος διατάκτης είναι εκείνος που μπορεί να αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος των πιστώσεων που έχουν τεθεί στη διάθεσή του απ' ευθείας από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Δευτερεύων διατάκτης είναι εκείνος που μπορεί να αναλαμβάνει υποχρεώσεις σε βάρος πιστώσεων, που έχει τεθεί στη διάθεσή του έπειτα από εντολή του κύριου διατάκτη.

Για το υπουργείο εθνικής άμυνας κύριοι διατάκτες εκτός από τον αρμόδιο Υπουργό, είναι και τα όργανα των Ενόπλων Δυνάμεων που ορίζονται από την εκείνη νομοθεσία. Εξάλλου, οι Υπουργοί Εθνικής Άμυνας και Δημόσιας Τάξης, ως κύριοι διατάκτες, μπορούν να μεταβιβάσουν πιστώσεις με επιτροπικά εντάλματα στους νόμιμους επιτρόπους αυτών που αποτελούν δευτερεύοντες διατάκτες. Παρατηρείται

ότι οι ρυθμίσεις της διάταξης αυτής εξυπηρετούν την ανάγκη της άμεσης και ταχείας ενέργειας των οργάνων των ενόπλων δυνάμεων και των σωμάτων ασφαλείας σε περιπτώσεις απειλής της εξωτερικής ή εσωτερικής ασφάλειας της χώρας.

Όσον αφορά ειδικά τα Ν.Π.Δ.Δ. κύριος διατάκτης είναι τα Διοικητικά Συμβούλια. Ειδικά για τα Α.Ε.Ι. λόγω του καθεστώτος της αυτοτέλειας που τελούν έναντι της Κεντρικής Διοίκησης, κύριοι διατάκτες είναι οι πρυτάνεις αυτών. Οι κύριοι διατάκτες διαθέτουν τις πιστώσεις του προϋπολογισμού μέσα στα όρια των ποσοστών διάθεσης πιστώσεων που έχουν καθοριστεί κάθε φορά από τον υπουργό οικονομικών, τις οποίες μπορούν να μεταβιβάσουν στους δευτερεύοντες διατάκτες.

3.2 Οι Δημόσιοι Υπόλογοι και οι διακρίσεις τους.

Υπόλογος¹⁴, θεωρείται το δημόσιο όργανο, το οποίο είναι αποκλειστικά αρμόδιο να διαχειρίζεται χρήματα δημοσίου, είτε με τη μορφή των πληρωμών και εισπράξεων, είτε κυρίως με τη μορφή εγγράφων και τηρήσεως λογαριασμών στα βιβλία της υπηρεσίας στην οποία υπηρετούν. Υπόλογοι είναι γενικά οι δημόσιοι ταμίες. Σε αντίθεση με τους διατάκτες που με την ιδιότητά τους αυτή ασκούν πάρεργο έργο σε σχέση με το κύριο έργο τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος, η δε διαχείριση αυτή συνεπάγεται για το δημόσιο όργανο σοβαρή προσωπική χρηματική ευθύνη. Εξάλλου, σε αντίθεση με τους διατάκτες που ενεργούν κυρίως με βάση το κριτήριο της σκοπιμότητας, οι αρμοδιότητες των υπολόγων είναι αυστηρά καθορισμένες και συνίσταται στον έλεγχο της νομιμότητας και κανονικότητας της δαπάνης. Ο ρόλος τους είναι ιδιαίτερα άχαρος, γιατί συνίσταται στον έλεγχο της νομιμότητας των πράξεων που καλούνται να εκτελέσουν, με αποτέλεσμα ενίοτε να βρίσκονται στη δυσάρεστη θέση να έρχονται σε αντιπαράθεση είτε με τους δικαιούχους της δαπάνης είτε με τους διατάκτες.

Οι δημόσιοι υπόλογοι αποτελούν μία ειδική κατηγορία δημοσίων υπαλλήλων που υπόκεινται σε ειδικούς κανόνες του Δημόσιου Λογιστικού που καθορίζουν τα καθήκοντα και την ευθύνη τους.

Η έννοια του δημοσίου υπολόγου έχει περιληφθεί κατά το παρελθόν σε διατάξεις των διαφόρων δημοσιονομικών νόμων της χώρας μας όπως έχουν

¹⁴ Άρθρο 54 του ν. 2362/1995.

ερμηνευθεί από τη δημοσιονομική επιστήμη και από τη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Σήμερα προβλέπεται ρητά από τις διατάξεις του νόμου. Ειδικότερα, οι διατάξεις ορίζουν τα εξής: « δημόσιος υπόλογος είναι όποιος διαχειρίζεται, έστω και χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση, χρήματα, αξίες, ή υλικό που ανήκουν στο Δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και οποιοσδήποτε άλλος θεωρείται από το νόμο δημόσιος υπόλογος». Παρατηρείται ότι η δημοσιονομική μας νομοθεσία θεωρεί ως υπολόγους όχι μόνο όσους έχουν νόμιμη εξουσιοδότηση να διαχειρίζονται χρήματα του δημοσίου αλλά και εκείνου που διαχειρίζονται δημόσια χρήματα εκ των περιστάσεων χωρίς νόμιμη εξουσιοδότηση. Πρόκειται για τους αποκαλούμενους αφανείς ή de facto υπολόγους που είναι υποχρεωμένοι επίσης να λογοδοτήσουν για τη διαχείριση του δημοσίου υλικού.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, οι δημόσιοι υπόλογοι με κριτήριο το αντικείμενό των εργασιών τους ή με την υπηρεσία στην οποία υπηρετούν διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

1. σε υπολόγους ενταλμάτων προπληρωμής και προσωρινών,
2. σε διαχειριστές παγίων προκαταβολών,
3. σε φοροτεχνικούς και τελωνειακούς υπολόγους,
4. σε ειδικούς ταμίες,
5. σε υπολόγους Ν.Π.Δ.Δ. και Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοικήσεως,
6. σε υπολόγους Δημοσίων Οργανισμών Κοινής Ωφέλειας και Ν.Π.Ι.Δ., που επιχορηγούνται από τον κρατικό Προϋπολογισμό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΙ ΦΟΡΕΙΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

4.1 Το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Ελεγκτικό συνέδριο είναι ένα ανώτατο διοικητικό δικαστήριο¹⁵ και συγχρόνως μια διοικητική υπηρεσία με αρμοδιότητες, που αναφέρονται αποκλειστικά στο Δημοσιονομικό δίκαιο, δηλαδή μια ανώτατη αρχή, που ελέγχει τη διαχείριση των δημοσίων χρημάτων και συγχρόνως και δικαστήριο που ασκεί τον δικαστικό έλεγχο σε αυτή την διαχείριση.

4.1.1 Η ιστορική εξέλιξη του θεσμού.

Το ελληνικό Ελεγκτικό συνέδριο αποτελεί το παλαιότερο Ανώτατο Δικαστήριο της χώρας μας. Πράγματι, το Ελεγκτικό συνέδριο ιδρύθηκε το έτος 1833, ενώ ο Άρειος Πάγος και το Συμβούλιο της Επικρατείας ιδρύθηκαν μόλις το 1937 και 1929 αντίστοιχα. Είχε δε ως πρότυπο το αντίστοιχο όργανο της Γαλλίας που ιδρύθηκε από το Μ. Ναπολέοντα το 1807 για τον έλεγχο των δημοσίων δαπανών.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο αποτελεί θεσμό του δημοσιονομικού δικαίου που έχει ως αντικείμενο τον έλεγχο των δημόσιων οικονομικών. Επομένως, η ίδρυση και η λειτουργία του αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την ομαλή λειτουργία του δημοκρατικού πολιτεύματος ενός κράτους.

Η ιστορική τοποθέτηση της ιδρύσεως του ελληνικού Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν είναι τυχαία. Σχετίζεται με την ύπαρξη επιτακτικής ανάγκης διενέργειας ελέγχου στη διαχείριση του δημοσίου χρήματος κατά τα πρώτα χρόνια που επακολούθησαν την απελευθέρωση της Ελλάδος από τον τουρκικό ζυγό. Πράγματι κατά την περίοδο εκείνη λόγω ελλείψεως οργανώσεως στη Δημόσια Διοίκηση, πραγματοποιήθηκε σε μεγάλο βαθμό διασπάθιση του δημοσίου χρήματος, που προερχόταν κατά κύριο λόγο

¹⁵ Το 1953, με το ΝΔ 2712, το Ελ. Συν. Αναγορεύθηκε επίσημα πλέον σε Ανώτατο Δημοσιονομικό Δικαστήριο.

από εξωτερικά δημόσια δάνεια και κατά δευτερεύοντα λόγο από άλλες πηγές, όπως ενοίκια από την παραχώρηση εθνικών γαιών κλπ, δεδομένου ότι κατά την εποχή αυτή δεν υπήρχε επαρκής φορολογητέα ύλη για την είσπραξη ικανοποιητικού ποσού φόρου εισοδήματος. Προκειμένου να αντιμετωπισθεί η δυσμενής αυτή δημοσιονομική κατάσταση, κατά την περίοδο της Αντιβασιλείας του Όθωνα και επί πρωθυπουργίας του Σπυρίδωνα Τρικούπη, με το Διάταγμα της 27 Σεπτεμβρίου/ 17 Οκτωβρίου 1833 ιδρύθηκε το Ελεγκτικό Συνέδριο. Από της ιδρύσεως του, το Ελεγκτικό συνέδριο ήταν αρμόδιο να επεξεργάζεται τους λογαριασμούς διαχειρίσεως του δημόσιου χρήματος, να ελέγχει την είσπραξη των φόρων και των άλλων δικαιωμάτων του δημοσίου, να ελέγχει τα παραχωρητήρια των εθνικών κτημάτων και τις μισθώσεις εθνικών γαιών και να επιβάλλει κυρώσεις εναντίον αυτών που καθυστερούσαν να καταβάλλουν τις ληξιπρόθεσμες οφειλές τους προς το Δημόσιο.

4.1.2 Νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Στην επιστήμη του δημοσίου δικαίου της χώρας μας έχει εκδηλωθεί διχογνωμία όσον αφορά τη νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ο λόγος της διχογνωμίας αυτής οφείλεται στο γεγονός ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο εκτός από τις αμιγώς δικαιοδοτικές του αρμοδιότητες που ασκεί ως κύριο έργο, ασκεί και ορισμένες μη δικαιοδοτικές αρμοδιότητες που έχουν χαρακτήρα διοικητικό και γνωμοδοτικό. Η αναζήτηση της αληθούς νομικής φύσης του Ελεγκτικού Συνεδρίου δεν παρουσιάζει μόνο θεωρητικό ενδιαφέρον που αναφέρεται δηλαδή στην ιστορική διαμόρφωση και εξέλιξη του θεσμού, αλλά έχει και πρακτική σημασία υπό την έννοια π.χ. του καθορισμού της υπηρεσιακής καταστάσεως των υπαλλήλων, των εγγυήσεων ανεξαρτησίας αυτών κτλ. ειδικότερα όσον αφορά τη νομική φύση του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχουν διατυπωθεί στην ελληνική θεωρία του Δημοσίου Δικαίου δύο διαφορετικές απόψεις. Η πρώτη είναι που επικρατεί στο χώρο του διοικητικού Δικαίου όπου δέχεται ότι το Ελεγκτικό Συνέδριο έχει μικτό χαρακτήρα, με την έννοια ότι αποτελεί Ανώτατο Τακτικό Δημοσιονομικό Δικαστήριο, το οποίο υπάρχει και λειτουργεί παράλληλα με τα άλλα δύο ανώτατα δικαστήρια της χώρας μας, δηλαδή το Συμβούλιο της Επικρατείας και τον Άρειο Πάγο.

4.1.3 Αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Οι αρμοδιότητες¹⁶ του Ελεγκτικού Συνεδρίου απαριθμούνται στις διατάξεις του άρθρου 98 του Συντάγματος, όπως αναμορφώθηκαν μετά την αναθεώρηση του 2001. Ειδικότερα οι περιπτώσεις αρμοδιότητας που απαριθμούνται από την συνταγματική αυτή διάταξη είναι οι εξής:

1. ο έλεγχος των δαπανών του κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό.
2. ο έλεγχος των συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με το δημόσιο από την άποψη αυτή, όπως ο νόμος ορίζει. Πρέπει να σημειωθεί ότι η αρμοδιότητα αυτή προστέθηκε με την πρόσφατη αναθεώρηση του Συντάγματος του έτους 2001 και αποβλέπει στην πρόληψη των απατηλών μεθοδεύσεων στις οποίες είναι δυνατό να προσφύγουν οι ενδιαφερόμενοι κατά τη σύναψη και εκτέλεση των συμβάσεων με το Δημόσιο, προκειμένου να αποκομίσουν παράνομα κέρδη.
3. ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως ή άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.
4. η γνωμοδότηση για τα νομοσχέδια που αφορούν συντάξεις ή αναγνώριση υπηρεσίας, για την παροχή δικαιώματος σύνταξης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 73, καθώς και για κάθε άλλο θέμα που ορίζει ο νόμος.
5. η σύνταξη και η υποβολή έκθεσης προς την Βουλή για τον υπολογισμό και τον ισολογισμό του Κράτους.
6. η εκδίκαση διαφορών σχετικά με την απονομή συντάξεων, καθώς και με τον έλεγχο των λογαριασμών του εδαφίου.
7. η εκδίκαση υποθέσεων που αναφέρονται στην ευθύνη των πολιτικών ή στρατιωτικών δημόσιων υπαλλήλων, καθώς και των υπαλλήλων των

¹⁶ Στις αρμοδιότητες από 1-5 δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 93 παρ. 2 και 3 του Συντάγματος, οι σχετικές με την οργάνωση και τη δικαιοδοσία των δικαστηρίων, την αρχή της ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολόγησης των δικαστικών αποφάσεων και την αρχή της υποχρεωτικής δημοσίευσης της γνώμης της μειοψηφίας κατά τη λήψη των δικαστικών αποφάσεων. Επομένως οι εν λόγω αριθμημένες αρμοδιότητες δεν έχουν δικαστικό χαρακτήρα αλλά διοικητικό ή νομοπαρασκευαστικό χαρακτήρα. Συνεπώς οι αρμοδιότητες με αριθμό 6 και 7 είναι οι δικαστικές αρμοδιότητες.

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.

4.1.4 Προσωπικό του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Το προσωπικό του Ελεγκτικού Συνεδρίου σύμφωνα με το προεδρικό διάταγμα αποτελείται από:

- τον πρόεδρο και τον νόμιμο αναπληρωτή του
- οι τρεις Αντιπρόεδροι
- Οι δέκα εννέα Σύμβουλοι
- Οι τριάντα πέντε Πάρεδροι
- Οι είκοσι Εισηγητές και
- Οι δικαστικοί Λειτουργοί.

Για την εκπροσώπηση των συμφερόντων του Δημοσίου λειτουργεί στο Ελεγκτικό Συνέδριο ο θεσμός τους Γενικού Επιτρόπου της Επικρατείας, του οποίου Επιτρόπου αναπληρωτής είναι ο Αντεπίτροπος.

Το Ελεγκτικό συνέδριο για την εκπλήρωση του έργου του, επικουρείται από διοικητικό προσωπικό μόνιμο, αλλά και προσωπικό με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου.

4.2 Γενικό Λογιστήριο του Κράτους.

Το Γενικό λογιστήριο του Κράτους επίσημα μετονομάστηκε το Σεπτέμβριο του 1842 όπου υπεγράφη το Διάταγμα που συστήνει στη Γραμματεία των Οικονομικών το Γενικό Λογιστήριο, το οποίο θα αναλάμβανε τη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών. Το Γενικό Λογιστήριο τελούσε υπό τις άμεσες διαταγές του επί των Οικονομικών Γραμματέα της Επικράτειας. Ορίστηκαν οι αρμοδιότητες του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους καθώς και το προσωπικό του, το οποίο απαρτιζόταν από: 2 Παρέδρους, 3 Υπουργικούς Γραμματείς α΄ τάξεως, 3 Υπουργικούς Γραμματείς β΄ τάξεως και 4 γραφείς. Από το 1842, το Γενικό Λογιστήριο, σύμφωνα με το ιδρυτικό Διάταγμα, συγκεντρώνει τη Διεύθυνση του λογιστικού του Κράτους εν γένει. Τα εκδιδόμενα εντάλματα των γραμματειών της

Επικρατείας και οι επιτροπικές διαταγές παραπέμπονται στο Γενικό Λογιστήριο και θεωρούνται από τον Διευθυντή του Λογιστηρίου για να γίνουν δεκτές από τους Ταμίες.

4.2.1 Αρμοδιότητες του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.

Οι γενικές αρμοδιότητες¹⁷ του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους για την εφαρμογή του σχετικού νόμου είναι οι ακόλουθες:

1. Το γενικό Λογιστήριο του Κράτους καταρτίζει τον Προϋπολογισμό, τον Απολογισμό και Ισολογισμό του Κράτους.
2. Αναλαμβάνει την εκτέλεση του Προϋπολογισμού και ασκεί έλεγχο στις δημόσιες δαπάνες.
3. Συμπράττει υποχρεωτικά στην έκδοση κανονιστικών πράξεων που αποτελούν δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού ή φορέων που επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό και δεν εγκρίνει την πραγματοποίηση οποιαδήποτε δαπάνης, εφόσον με την έκδοση της κανονιστικής πράξης δεν προβλέπεται ο τρόπος κάλυψής της.
4. Ασκεί έλεγχο στην οικονομική διαχείριση των δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών (ΟΤΑ πρώτου και δεύτερου βαθμού) και των νομικών προσώπων δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου που επιχορηγούνται με οποιοδήποτε τρόπο από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, τον προϋπολογισμό νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, την Ευρωπαϊκή Ένωση ή άλλους διεθνείς οργανισμούς. Τα όργανα, το περιεχόμενο, ο τρόπος άσκησης και η έκταση του ελέγχου αυτού καθορίζονται με προεδρικά διατάγματα που εκδίδονται μετά από πρόταση του Υπουργού οικονομικών.
5. Παρακολουθεί και ελέγχει την κίνηση των εκτός Προϋπολογισμού λογαριασμών της δημόσιας διαχείρισης.
6. Συντονίζει τις χρηματικές εκροές από τον κεντρικό λογαριασμό του Δημοσίου, προγραμματίζει την τήρηση των αναγκαίων χρηματικών αποθεμάτων για την πληρωμή των δαπανών του Προϋπολογισμού και διαχειρίζεται τα διαθέσιμα του Δημοσίου και τέλος.
7. Λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα για την εξασφάλιση του ελέγχου στην οικονομική διαχείριση του Κράτους.

¹⁷ Άρθρο 3 του ν. 2362/1995.

4.2.2 Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου.

Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται ύστερα από πρόταση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να συνιστώνται στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους – Υπουργείο Οικονομικών, Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου για τον έλεγχο, την εκκαθάριση και την εντολή πληρωμής δαπανών Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοσίων επιχειρήσεων, αυτοτελών δημοσίων υπηρεσιών διοικητικά ή οικονομικά αποκεντρωμένων ή ανεξάρτητων κρατικών αρχών και οργανισμών κοινής ωφέλειας ή κοινωνικής ασφάλισης. Καθορίζεται σε προσωπικό, και η σύνθεση των συνιστώμενων Υ.Δ.Ε., επιτρεπόμενης προς αυτό της ανάλογης αύξησης των οργανικών θέσεων προσωπικού του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Οι δαπάνες προσωπικού και λειτουργίας των ανωτέρων υπηρεσιών καταβάλλονται σε βάρος των πιστώσεων του Υπουργείου Οικονομικών και αποδίδονται από σχετικούς φορείς στο δημόσιο, σύμφωνα με αυτά που ορίζει ο Υπουργός Οικονομικών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται τα της λειτουργίας των δια του παρόντος συνιστώμενων υπηρεσιών, ανάλογα προς τις ιδιαιτερότητες των φορέων, και καθορίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του σχετικού άρθρου.

Οι Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου¹⁸ μετονομάστηκαν πρόσφατα έτσι από Υπηρεσίες Εντελλομένων Εξόδων, μαζί με τα Ειδικά Λογιστήρια αποτελούν τις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικό Λογιστήριο του Κράτους), ανεξάρτητα από τους φορείς των οποίων ελέγχουν τις δαπάνες. Οι υπάλληλοι αυτών των υπηρεσιών κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, δεν θεωρούνται δημόσιοι υπόλογοι και ευθύνονται μόνο για δόλο ή βαρεία αμέλεια σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

Οι αρμοδιότητες των Υ.Δ.Ε.¹⁹ είναι οι εξής:

1. Συμμετέχουν με εισηγήσεις στην αρμόδια Διεύθυνση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους για την κατάρτιση του Προϋπολογισμού των φορέων, των οποίων ελέγχουν τις δαπάνες και παρακολουθούν την ορθή εκτέλεσή του.
2. Ελέγχουν τη νομιμότητα και κανονικότητα και προβαίνουν στην εκκαθάριση της οποίας ανατίθεται σε αυτές με σχετικό νόμο²⁰.

¹⁸ Άρθρο 23 του ν. 2362/1995.

¹⁹ Άρθρο 23 του ν. 2362/1995.

3. Διενεργούν, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια της συνεργασίας με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, τους ελέγχους, που τους ανατίθενται, στα επιχορηγούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση προγράμματα.
4. Εγκρίνουν τους προϋπολογισμούς – απολογισμούς και τις τροποποιήσεις αυτών των Ν.Π.Δ.Δ. του νομού ή της νομαρχίας που εδρεύουν.
5. Βεβαιώνουν στις πράξεις διορισμών, εντάξεων και μετατάξεων των υπαλλήλων του δημοσίου για την ύπαρξη σχετικών προβλέψεων στον Προϋπολογισμό.
6. Καταρτίζουν τον απολογισμό εξόδων των φορέων του Κρατικού Προϋπολογισμού για το οικονομικό έτος που έληξε.
7. Παρέχουν στοιχεία και οποιαδήποτε φύσης πληροφορίες στην Υπηρεσία Θησαυροφυλακίου σχετικά με τις υπό πληρωμή δαπάνες.
8. Ασκούν κάθε άλλη αρμοδιότητα που ανατίθεται σε αυτές με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών²¹.

Στις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου και στα Ειδικά Λογιστήρια διενεργείται ετήσια τακτική και έκτακτη επιθεώρηση από οικονομικούς επιθεωρητές, οι οποίοι και συντάσσουν εκθέσεις αξιολόγησης των υπηρεσιών αυτών και των προϊσταμένων τους. Από τους ίδιους τους επιθεωρητές ασκείται επιτόπιος και ουσιαστικό έλεγχος στις δαπάνες που ελέγχονται από τις Υ.Δ.Ε., όταν ανακύψουν σοβαρές αμφιβολίες για την πραγματοποίησή τους, σύμφωνα με τους όρους της διακήρυξης ή τις σχετικές διατάξεις και κανονισμούς. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον Υπουργό Οικονομικών ή εξουσιοδοτημένο όργανό του, με μέριμνα της αρμόδιας Διεύθυνσης του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους. Η άσκηση του ελέγχου δεν αναστέλλει την πληρωμή των συγκεκριμένων δαπανών, εκτός αν δοθεί αντίθετη εντολή του Υπουργού Οικονομικών ή του εξουσιοδοτημένου οργάνου του,

²⁰ Η εκκαθάριση και εντολή πληρωμής των δαπανών του Υπουργείου Εθνική Άμυνας ενεργείται σύμφωνα με τη διέπουσα αυτό νομοθεσία. Προκειμένου περί των Υπουργείων Εξωτερικών και Δημόσιας Τάξης, επιτρέπεται να καθορίζεται, με π.δ., που εκδίδονται μετά από πρόταση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου καθ' ύλην υπουργού, διαφορετική διαδικασία εκκαθάρισης και εντολής πληρωμής για μέρος των δαπανών αυτών. Με το νόμο 2362/1995 έχει διευρυνθεί η ελεγκτική αρμοδιότητα των ΥΔΕ και για πρώτη φορά αντλούν από τον νόμο την αρμοδιότητα του ελέγχου της νομιμότητας των δημοσίων δαπανών.

²¹ Με π.δ. μπορεί να συνιστώνται στο ΓΛΚ – Υπουργείο Οικονομικών, ΥΔΕ για τον έλεγχο, την εκκαθάριση και την εντολή πληρωμής δαπανών Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., δημοσίων επιχειρήσεων, αυτοτελών δημοσίων υπηρεσιών διοικητικά ή οικονομικά αποκεντρωμένων ή ανεξαρτήτων κρατικών αρχών και οργανισμών κοινής ωφέλειας ή κοινωνικής ασφάλισης, άρθρο 25 παρ. 1 του ν. 2362/1995.

με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του. Εφόσον από τον έλεγχο των οικονομικών επιθεωρητών διαπιστωθούν αξιόποινες πράξεις ή παραλείψεις, η σχετική έκθεσή τους αποστέλλεται στον εισαγγελέα από το διατάξαντα έλεγχο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

5.1 Είδη ελέγχων.

Ελεγκτική είναι ο κλάδος της Λογιστικής που ασχολείται με τη διαχείριση και την εξέταση τριών ζητημάτων:

- τη διαχείριση μιας οικονομικής μονάδας (αντικείμενου του ελέγχου)
- το πρόσωπο ή τα πρόσωπα που σχετίζονται με τη διαχείριση της ελεγχόμενης μονάδας (υποκείμενο του ελέγχου) και
- το σύνολο των ελεγκτικών μεθόδων και τεχνικών που πρέπει να ακολουθηθούν προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι του ελέγχου (ελεγκτική διαδικασία).

5.2 Είδη ελεγκτικής.

Η ελεγκτική διακρίνεται σε δύο κατηγορίες, στη δημόσια ελεγκτική και την ιδιωτική ελεγκτική. Η δημόσια ελεγκτική ασχολείται με την εξέταση των τριών ως άνω αναφερομένων ζητημάτων σε σχέση με το Δημόσιο και τους Οργανισμούς του, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και τα εξαρτώμενα από αυτά νομικά πρόσωπα, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τα εξαρτώμενα από αυτούς νομικά πρόσωπα, καθώς και με κάθε άλλης μορφής νομικό πρόσωπο που η λειτουργία του διέπεται από τις διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού με την ευρεία έννοια του όρου. Η ιδιωτική ελεγκτική είναι συνυφασμένη με την εξέταση των ως άνω ζητημάτων σε σχέση με μονάδες κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

5.3 Είδη ελέγχων στη δημόσια ελεγκτική.

Ανάλογα με τους στόχους του ελέγχου και το χρόνο πραγματοποίησής του, ο έλεγχος διακρίνεται το μεν σε διαχειριστικό, σε αντιδιαστολή με τον έλεγχο της χρήσης δημοσιονομικής διαχείρισης, το δε σε προληπτικό, σε αντιδιαστολή με τον κατασταλτικό. Οι κατωτέρω πίνακες εμφανίζουν τα εν λόγω είδη ελέγχων:

Διαχειριστικός έλεγχος.

Αντικείμενο	Η εξέταση της ακρίβειας των λογαριασμών και της νομιμότητας/ κανονικότητας των συναλλαγών.
Υποκείμενο	Ο υπόλογος
Ελεγκτική Διαδικασία	Έλεγχος συμφωνίας, έλεγχος επαλήθευσης, καθολικός, δειγματοληπτικός.

Έλεγχος χρηστής δημοσιονομικής πολιτικής.

Αντικείμενο	Η εξέταση της αποτελεσματικότητας, οικονομικότητας και αποδοτικότητας της ελεγχόμενης μονάδας.
Υποκείμενο	Ο Διατάκτης (κύριος ή Δευτερεύων).
Ελεγκτική διαδικασία	Έλεγχος συμφωνίας, έλεγχος επαλήθευσης, καθολικός, δειγματοληπτικός.

Προληπτικός έλεγχος

Αντικείμενο	Α) οι δημόσιες συμβάσεις μεγάλης οικονομικής αξίας πριν από το στάδιο της αναγνώρισης της δαπάνης (πριν από την υπογραφή τους). Β) μετά την αναγνώριση και την εκκαθάριση της δαπάνης όλες οι δαπάνες του Δημοσίου που εντέλλονται με χρηματικά εντάλματα καθώς και οι δαπάνες των Ν.Π.Δ.Δ. και των Ο.Τ.Α. που έχουν υπαχθεί στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου με ειδική διάταξη νόμου.
Υποκείμενο	Οι αρμόδιοι κύριοι και δευτερεύοντες διατάκτες.
Ελεγκτική διαδικασία	Ορίζεται στο άρθρο 21 του Οργανισμού του Ελεγκτικού Συνεδρίου (Π.Δ. 774/1980).

Κατασταλτικός έλεγχος.

Αντικείμενο	Οι λογαριασμοί των δημοσίων υπολόγων, οι απολογισμοί των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης καθώς και οι δαπάνες κάθε Δημόσιας Υπηρεσίας μη οργανωμένης ως ιδιαίτερο νομικό πρόσωπο, που λειτουργεί αποκεντρωμένα από το Δημόσιο Προϋπολογισμό, είτε με δική της διοίκηση, είτε ως ειδικός λογαριασμός.
Υποκείμενο	Οι αρμόδιοι δημόσιοι υπόλογοι και οι εκκαθαριστές.
Ελεγκτική διαδικασία	Έλεγχος συμφωνίας, έλεγχος επαλήθευσης, καθολικός. Δειγματοληπτικός. Οι λεπτομέρειες καθορίζονται από τις οικείες αποφάσεις της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

5.4 Μεθοδολογία ελέγχου.

Ως μεθοδολογία ελέγχου νοείται ο συνδυασμός διαφορετικών ελεγκτικών μεθόδων προκειμένου να ληφθούν τα αποδεικτικά στοιχεία²² εκείνα που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου.

Τα βασικά είδη ελεγκτικών μεθόδων είναι α) ο έλεγχος συστημάτων ή έλεγχος συμφωνίας και β) ο έλεγχος επαλήθευσης.

Α) έλεγχος συστημάτων ή έλεγχος συμφωνίας είναι η ελεγκτική μέθοδος η οποία αποσκοπεί στη διαπίστωση ότι οι κύριοι έλεγχοι που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της αξιολόγησης των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου της ελεγχόμενης μονάδας λειτουργούν με συνέπεια στην πράξη, προκειμένου να καταστεί δυνατός ο περιορισμός της έκτασης των ελέγχων επαλήθευσης. Σε περίπτωση κατά την οποία ο έλεγχος συμφωνίας έχει επιλεγεί ως η μέθοδος του ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να έχει υπόψη του ότι: i) οι έλεγχοι συμφωνίας είναι σχεδιασμένοι κατά τέτοιο τρόπο ώστε να παρέχουν την ευχέρεια αξιολόγησης των πλεονεκτημάτων των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου (κύριοι έλεγχοι) και όχι των αδυναμιών του και ii) πρέπει να υπάρχει σαφής σχέση μεταξύ των ελέγχων συμφωνίας και των ελέγχων επαλήθευσης, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, οι έλεγχοι συμφωνίας διενεργούνται προκειμένου να καταστεί δυνατός ο περιορισμός της έκτασης των ελέγχων επαλήθευσης.

Β) έλεγχος επαλήθευσης είναι η ελεγκτική μέθοδος η οποία παρέχει άμεση απόδειξη όσον αφορά την ακρίβεια των λογαριασμών και τη νομιμότητα / κανονικότητα των οικείων συναλλαγών. Η διενέργεια ελέγχων επαλήθευσης προϋποθέτει τη διάθεση στον ελεγκτή μιας πλήρους και λεπτομερούς κατάστασης, η οποία να περιέχει τις συναλλαγές που πρόκειται να ελεγχθούν.

5.5 Πρόγραμμα του ελέγχου.

Πρόγραμμα του ελέγχου είναι το έγγραφο εκείνο το οποίο περιέχει:

- ανάλυση των στόχων του ελέγχου

²² Ως αποδεικτικά στοιχεία νοούνται οι πληροφορίες που λαμβάνονται από τον ελεγκτή κατά τη διενέργεια του ελέγχου, προκειμένου να χρησιμεύσουν στη διατύπωση του ελεγκτικού συμπεράσματος ή της ελεγκτικής γνώμης. Το αποδεικτικό στοιχείο είναι ικανό όταν η πληροφόρηση του ελέγχου είναι ποσοτικά επαρκής, έτσι ώστε να παρέχει την απαιτούμενη βεβαιότητα και αξιοπιστία.

- προσδιορισμό της ελεγκτικής διαδικασίας,
- αναφορά στο υλικό που είναι διαθέσιμο προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι στόχοι του ελέγχου.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να προγραμματίζει τον έλεγχο με τέτοιο τρόπο, ώστε να εξασφαλίζεται η διενέργεια του με οικονομικό, αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο και η περάτωσή του εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος. Οι στόχοι του ελεγκτικού προγραμματισμού είναι ο προσδιορισμός:

- του νομικού πλαισίου του ελέγχου,
- του «προϊόντος» του ελέγχου (πράξη εκδίκασης ή εισήγηση για καταλογισμό, έκθεση ελέγχου, πιστοποιητικό ελέγχου, αναφορά, συμβολή στην Ετήσια Έκθεση κλπ),
- του είδους των δικαιολογητικών που είναι απαραίτητα για την επίτευξη των στόχων του ελέγχου,
- του ανθρώπινου δυναμικού που θα απασχοληθεί,
- του κόστους, που τυχόν, θα απαιτηθεί λόγω μετακίνησης εκτός έδρας,
- του χρονοδιαγράμματος για την ολοκλήρωση του ελέγχου, (από την έναρξη των ελεγκτικών εργασιών μέχρι τη σύνταξη του τελικού ελεγκτικού πορίσματος),
- του τρόπου με τον οποίο ο προς διενέργεια έλεγχος θα εποπτευτεί, θα συνεχιστεί στο μέλλον, εφόσον οι περιστάσεις το επιβάλλουν.

Το πρόγραμμα Ελέγχου είναι το βασικό έγγραφο το οποίο συντάσσεται κατά το στάδιο του προγραμματισμού του ελέγχου. Η σύνταξή του επιβάλλεται, προκειμένου να διασφαλίζεται τόσο η προσήκουσα εκτέλεση των ελεγκτικών καθηκόντων εκ μέρους των οικείων ελεγκτών, όσο και η ποιότητα του διενεργηθέντος ελέγχου, δεδομένου ότι παρέχει στα εντεταλμένα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου τη δυνατότητα να επαληθεύσουν ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα πρότυπα και τις πολιτικές που υιοθετήθηκαν. Παρά το γεγονός ότι δεν υπάρχει κάποια τυποποιημένη μορφή εντύπου, ένα Πρόγραμμα Ελέγχου ενδείκνυται όπως περιέχει τα κάτωθι στοιχεία:

- μια σύντομη περιγραφή της ελεγχόμενης μονάδας με αναφορά στη νομοθεσία που την διέπει.
- Τη νομική βάση του ελέγχου, όπως για παράδειγμα, μνημία της οικείας απόφασης της Ολομέλειας ή του Παρέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

- Του Γενικούς και ειδικούς στόχους του ελέγχου.
- Την ελεγκτική προσέγγιση.
- Το ανθρώπινο δυναμικό και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου.
- Αναφορά στα πρόσωπα που αποτελούν το σύνδεσμο με την ελεγχόμενη μονάδα.
- Τον τρόπο με τον οποίο ο έλεγχος θα συνεχιστεί και θα αξιολογηθεί.

5.6 Έκθεση ελέγχου.

Έκθεση ελέγχου²³ είναι το έγγραφο στο οποίο αποτυπώνονται τα συμπεράσματα και οι τυχόν υποδείξεις από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε. Μετά την περάτωση κάθε ελέγχου, πρέπει να καταρτίζεται μια έκθεση ελέγχου στην οποία θα καταγράφονται τα ευρήματα του ελέγχου και οι τυχόν υποδείξεις προς την ελεγχόμενη μονάδα. Το περιεχόμενο της έκθεσης πρέπει να είναι κατανοητό, χωρίς ασάφειες και αοριστίες, και να περιλαμβάνει πληροφορίες και παρατηρήσεις που βασίζονται σε αποδεδειγμένα γεγονότα. Περαιτέρω, το περιεχόμενο της έκθεσης πρέπει να είναι αντικειμενικό, δίκαιο και εποικοδομητικό.

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει ορισμένα βασικά στοιχεία που θεωρούνται απαραίτητα για την αξιοπιστία και την εγκυρότητα της και ειδικότερα να περιέχει:

- Τίτλο με τα στοιχεία του ελέγχου που διενεργήθηκε, τον ελεγχόμενο φορέα, τις συναλλαγές που ελέγχθηκαν και το οικονομικό έτος που αφορούν,
- Το ονοματεπώνυμο των ελεγκτών,
- Τη νομική βάση για τη διενέργεια του ελέγχου,
- Τη χρονική περίοδο διενέργειας του ελέγχου,
- Το είδος και τους στόχους του ελέγχου,
- Την προσέγγιση του ελέγχου,
- Τις παρατηρήσεις και τις υποδείξεις
- Ειδική μνεία για την ανάγκη ή όχι παρακολούθησης των ευρημάτων

Η διεξαγωγή ενός διαχειριστικού ελέγχου δεν είναι εύκολη διαδικασία. Εμπεριέχει τον κίνδυνο πραγματοποίησης λαθών, παρερμηνειών και παραλείψεων σημαντικών γεγονότων, ενώ δεν αποκλείεται η περίπτωση έλλειψης ικανών, λογικών και σχετικών αποδεικτικών στοιχείων, ούτε η περίπτωση αδιαφορίας των αρμοδίων

²³ Βλ. «Εγχειρίδιο Δημοσιονομικού Ελέγχου», Αθήνα, 2004, σελ. 101.

στελεχών της ελεγχόμενης μονάδας να παράσχουν τις απαραίτητες πληροφορίες. Οι παράγοντες αυτοί είναι δυνατόν να επηρεάσουν αρνητικά την ακρίβεια των παρατηρήσεων και των υποδείξεων που περιέχονται στην έκθεση ελέγχου. Για το λόγο αυτό, πριν από τη σύνταξή του τελικού κειμένου, είναι απαραίτητο όπως το μέρος της έκθεσης ελέγχου που περιέχει τις παρατηρήσεις και τις τυχόν υποδείξεις να κοινοποιείται στα αρμόδια όργανα της ελεγχόμενης μονάδας. Με τον τρόπο αυτό δίνεται η ευκαιρία στον ελεγχόμενο φορέα να εκφέρει τις απόψεις του. Οι απόψεις αυτές τυγχάνουν επεξεργασίας από τους ελεγκτές και λαμβάνονται υπόψη για την σύνταξη του τελικού ελεγκτικού πορίσματος.

5.7 Πιστοποιητικό ελέγχου.

Πιστοποιητικό ελέγχου²⁴ είναι το έγγραφο που περιέχει την γνώμη του ελέγχου για την αξιοπιστία των ελεγχόμενων λογαριασμών, σε σχέση με την ακρίβεια αυτών και τη νομιμότητα και κανονικότητα των υποκειμένων συναλλαγών. Στην ελεγκτική πρακτική, το πιστοποιητικό ελέγχου είναι διαφορετικό από την έκθεση ελέγχου. Όσον αφορά στους ελέγχους που διενεργούνται από το Ελεγκτικό Συνέδριο, δεν προβλέπεται υποχρέωση έκδοσής του, σε ορισμένες, όμως περιπτώσεις είναι δυνατόν να ζητηθεί τέτοιο πιστοποιητικό. Το πιστοποιητικό ελέγχου, σε όσες περιπτώσεις εκδίδεται, πρέπει να συνοδεύεται πάντοτε από την οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία αναλύονται λεπτομερώς οι παράγοντες εκείνοι που συντέλεσαν στην διατύπωση της μιας ή της άλλης γνώμης.

5.8 Συστήματα αξιολόγησης ποιότητας του ελέγχου.

Η παρακολούθηση και αξιολόγηση της ποιότητας των ελέγχων που διενεργούνται από το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι σημαντική. Η δημιουργία, συνεπώς ενός συστήματος το οποίο να προβλέπει τις διαδικασίες και τον τρόπο αξιολόγησης της ποιότητας των ελέγχων είναι απαραίτητη. Το σύστημα αυτό καλείται Σύστημα Αξιολόγησης της Ποιότητας των Ελέγχων και σκοπό έχει να πιστοποιήσει ότι οι πολιτικές και οι διαδικασίες που έχουν υιοθετηθεί από το Ελεγκτικό Συνέδριο εφαρμόζονται στην πράξη.

²⁴ Βλ. «Εγχειρίδιο Δημοσιονομικού Ελέγχου», Αθήνα, 2004, σελ 103

5.9 Οργάνωση του συστήματος – φάκελοι εργασίας.

Το Σύστημα Αξιολόγησης της Ποιότητας των Ελέγχων δεν έχει καμία σχέση με την αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου μιας ελεγχόμενης μονάδας. Δεν σχετίζεται επίσης, με τη διαπίστωση της βασιμότητας ή μη των ευρημάτων του ελέγχου, η οποία εναπόκειται στους αρμόδιους δικαστικούς σχηματισμούς του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Ασχολείται, αποκλειστικά, με το εάν οι διενεργούμενοι από το Ελεγκτικό Συνέδριο έλεγχοι σχεδιάζονται, πραγματοποιούνται και περατώνονται, σύμφωνα με τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί από το Δικαστήριο. Τα όργανα που θα επιφορτισθούν με την αξιολόγηση της ποιότητας των ελέγχων πρέπει να είναι ανεξάρτητα από κάθε Υπηρεσία Ελέγχου ή μεμονωμένη ομάδα ελεγκτών, να διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα και την απαιτούμενη εμπειρία και, βεβαίως, να γνωρίζουν σε βάθος τους σχετικούς νόμους και αποφάσεις, τα ελεγκτικά και λογιστικά πρότυπα, καθώς και τις τεχνικές δειγματοληψίας και αξιολόγησης των ελεγκτικών πορισμάτων.

Η επιτυχής οργάνωση του Συστήματος Αξιολόγησης της Ποιότητας των Ελέγχων εξαρτάται άμεσα από την ποιότητα των φακέλων εργασίας. Συγκεκριμένα, για κάθε διενεργούμενο έλεγχο, απαιτείται η τήρηση δύο φακέλων: του μόνιμου και του προσωρινού φακέλου.

Μόνιμος ή διαρκής είναι ο φάκελος ο οποίος περιέχει εκείνα τα έγγραφα που μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαχρονικά για περισσότερους από έναν ελέγχους μίας συγκεκριμένης μονάδας. Ο μόνιμος φάκελος περιέχει τα κάτωθι στοιχεία:

- Τη νομοθεσία και τους κανόνες που διέπουν την ελεγχόμενη μονάδα
- Αντίγραφα των προηγούμενων εκθέσεων εσωτερικών ή εξωτερικών ελέγχων,
- Αντίγραφα εγχειριδίων που αναλύουν τον τρόπο λειτουργίας των εσωτερικών συστημάτων με ιδιαίτερη έμφαση στα συστήματα εσωτερικού και λογιστικού ελέγχου.

Προσωρινός ή τρέχων είναι ο φάκελος ο οποίος περιέχει εκείνα τα έγγραφα που σχετίζονται με τη διενέργεια του συγκεκριμένου ελέγχου. Ο προσωρινός φάκελος περιέχει τα εξής στοιχεία:

- Αντίγραφο προγράμματος του ελέγχου

- Αντίγραφο των δημοσιονομικών καταστάσεων που αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου,
- Αντίγραφο των καταστάσεων επιλογής δειγμάτων και αξιολόγησης των σχετικών αποτελεσμάτων
- Αντίγραφο των εγγράφων στοιχείων που αποτέλεσαν τη δικαιολογητική βάση παρατήρησης που περιέχεται στην έκθεση του ελέγχου ή της εισήγησης για καταλογισμό,
- Αντίγραφο του Φύλλου Μεταβολών και Ελλείψεων ή του αρχικού σχεδίου της έκθεσης ελέγχου, ανάλογα με την περίπτωση,
- Αντίγραφο της εισήγησης για καταλογισμό της καταλογιστικής πράξης και του τελικού κειμένου της έκθεσης ελέγχου και
- Αντίγραφο του απαντητικού εγγράφου της ελεγχόμενης μονάδας.

5.10 Τρόπος αξιολόγησης.

Τα όργανα που είναι επιφορτισμένα με την Αξιολόγησης της Ποιότητας των Ελέγχων πρέπει να προβαίνουν στην εξέταση ορισμένων σημείων. Η εξέταση αυτή προϋποθέτει απαραίτητα τη λεπτομερή μελέτη των περιεχομένων των δύο ως άνω φακέλων. Ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δίνεται στη σύνταξη Προγράμματος Ελέγχου που να περιέχει όλα τα στοιχεία που προαναφέρθηκαν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο Ο ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

6.1 Βασικές κατηγορίες δημοσιονομικού ελέγχου.

Οι δαπάνες του Δημοσίου υπόκεινται σε προληπτικό ή κατασταλτικό έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο²⁵. Προληπτικό έλεγχο των Κρατικών Δαπανών στην Ελλάδα ασκούν δύο όργανα 1) ο *Υπουργός των Οικονομικών*, ως κεντρικό όργανο της Κρατικής Διοίκησης, για τα δημόσια οικονομικά της χώρας και 2) το *Ελεγκτικό Συνέδριο*, ως ανεξάρτητο δικαστικό σώμα. Ο έλεγχος του Υπουργού Οικονομικών γίνεται πριν από τον έλεγχο που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο. Στη διαδικασία εκτέλεσης του Προϋπολογισμού ο έλεγχος του Υπουργού Οικονομικών ασκείται κυρίως στο στάδιο της ανάληψης της υποχρέωσης από τους Διατάκτες και στο στάδιο της έκδοσης της εντολής πληρωμής, και ενεργείται μέσω των υπηρεσιών του, και συγκεκριμένα μέσω της Υπηρεσίας Εντελλομένων Εξόδων. Οι Υπηρεσίες αυτές, πριν από την ανάληψη οποιασδήποτε υποχρέωσης από τον διατάκτη ελέγχουν, αν υπάρχει ανάλογη πίστωση και αν η αναλαμβανόμενη υποχρέωση βρίσκεται μέσα στα όρια του ποσοστού διάθεσης πιστώσεων που έχει ορίσει ο Υπουργός Οικονομικών. Μετά τους Διοικητικούς αυτούς ελέγχους ακολουθεί δικαστικός έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Ο προληπτικός έλεγχος των Δημοσίων Δαπανών, γίνεται στο δεύτερο στάδιο από τους Παρέδρους του Ελεγκτικού Συνεδρίου²⁶ μετά την έκδοση του χρηματικού εντάλματος, και πριν από την πληρωμή της Δημόσιας δαπάνης. Ο πάρεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου ελέγχει τη νομιμότητα της δαπάνης. Αν μια δαπάνη δεν είναι εγγεγραμμένη στον Προϋπολογισμό, ως Πίστωση, η έγκριση της σχετικής δαπάνης από τον Διατάκτη δεν είναι νόμιμη.

²⁵ Άρθρο 27 του ν. 2365/1995.

²⁶ Άρθρο 3 παρ. 25 του ν. 2419/1997.

6.2 Η έννοια του προληπτικού ελέγχου.

Κατ' αρχήν δεν θα πρέπει να συγχέεται ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών από το Ελεγκτικό Συνέδριο με τον διοικητικό έλεγχο που ασκείται από την εκτελεστική εξουσία είτε κατά το στάδιο της ανάληψης υποχρέωσης της δαπάνης, της έκδοσης της διοικητικής πράξης, είτε κατά το στάδιο εκκαθάρισης αυτής, καθώς ο προληπτικός είναι δικαστικός έλεγχος και ασκείται μόνο κατά το στάδιο της εντολής.

Το 1887 ανατέθηκε για πρώτη φορά ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών στο Ελεγκτικό συνέδριο και αυτό γιατί είχε αναγνωριστεί ως όργανο ανεξάρτητο από την εκτελεστική εξουσία και αρκετά ισχυρό ώστε να έχει τη δυνατότητα να παρεμποδίσει τις μη νόμιμες εντολές αυτής που συνεπάγονται τη διασπάθιση δημοσίου χρήματος. Σήμερα, όπως προαναφέρθηκε ο έλεγχος κατοχυρώνεται συνταγματικά όπου ο διενεργούμενος έλεγχος αφορά στον τυπικό έλεγχο της διαπίστωσης του αν τηρήθηκαν κατά τη δημοσιονομική διαχείριση οι νόμιμες διατυπώσεις, δηλαδή αν πριν από την πληρωμή κάθε δαπάνης τηρήθηκαν οι διατάξεις του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού και κάθε άλλη σχετική διάταξη, καθώς και ότι η δαπάνη αυτή στηρίζεται σε πλήρη και νόμιμα δικαιολογητικά, αλλά και στον ουσιαστικό έλεγχο που είναι η εξακρίβωση της αλήθειας των γεγονότων που εκτίθενται²⁷.

6.2.1 Συστήματα άσκησης προληπτικού ελέγχου.

Τα συστήματα άσκησης προληπτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών ταξινομούνται ως εξής²⁸:

1. Προληπτικός έλεγχος που διενεργείται από τη Βουλή. Το είδος αυτό του ελέγχου ίσχυσε αποκλειστικά στη Γαλλία με την αιτιολογία ότι η Βουλή είναι το αρμόδιο όργανο για την ψήφιση των φόρων και την παροχή εξουσιοδότησης προς την εκτελεστική εξουσία να εκτελεί τις δημόσιες

²⁷ Βλ. Ν. Μηλιώνη, «Ο Θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου», Αθήνα – Κομοτηνή 2002, σελ. 265.

²⁸ Βλ. Ν. Μηλιώνη, «Ο Θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου», Αθήνα – Κομοτηνή 2002, σελ. 258.

δαπάνες και κατά συνέπεια δικαιούνται να επιβλέπει την εκτέλεση του προϋπολογισμού.

2. Εσωτερικός – διοικητικός προληπτικός έλεγχος που ασκείται με αξιόπιστες εγγυήσεις από την ίδια την διοίκηση, αποτελώντας εσωτερική υπόθεση αυτής. Ο εσωτερικός – διοικητικός έλεγχος διακρίνεται σε δύο συστήματα τα οποία λειτουργούν άλλοτε ξεχωριστά και άλλοτε σε συνδυασμό. Το πρώτο σύστημα είναι ο προληπτικός δημοσιονομικός έλεγχος που διενεργείται σε κάθε υπουργείο ξεχωριστά από υπαλλήλους που οργανωτικά ανήκουν στο ίδιο το ελεγχόμενο υπουργείο ή απλά έχουν εξουσιοδοτηθεί για το σκοπό αυτό από το υπουργείο Οικονομικών. Το είδος αυτό του προληπτικού ελέγχου είναι ο κανόνας στη Γερμανία και στη Μεγάλη Βρετανία που πραγματοποιείται από τον Principal Finance Officer. Το δεύτερο σύστημα αφορά στη διενέργεια του εσωτερικού προληπτικού ελέγχου από ένα σώμα που ανήκει οργανικά στο υπουργείο Οικονομικών. Τέτοια είναι η περίπτωση των Δημοσιονομικών Ελεγκτών στη Γαλλία. Το ίδιο σύστημα ισχύει και στην Ιταλία όπως και ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος στην ευρωπαϊκή Ένωση.
3. Εξωτερικός – δικαστικός προληπτικός έλεγχος ο οποίος υποδιακρίνεται στον ασκούμενο κατά τη φάση της ανάληψης της υποχρέωσης, δηλαδή επί των διοικητικών πράξεων που συνεπάγονται οικονομική επιβάρυνση στον κρατικό προϋπολογισμό, καθώς και στον ασκούμενο κατά τη φάση της εντολής πληρωμής επί των χρηματικών ενταλμάτων, πριν από την εκταμίευση του δημοσίου χρήματος.

6.2.2 Περιεχόμενο και όργανα άσκησης του προληπτικού ελέγχου.

Ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών ασκείται από τα εντεταλμένα όργανα του Ελεγκτικού Συνεδρίου με τη θεώρηση ή μη θεώρηση των σχετικών χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής κατά τη φάση της εντολής πληρωμής της δημόσιας δαπάνης. Η θεώρηση αυτή αποτελεί πράξη αυτοτελή και ανεξάρτητη της έκδοσης και εξόφλησης αυτών και δεν υπόκειται σε κανένα χρονικό περιορισμό, η οποία δεν ανακαλείται για πλάνη περί τα πράγματα ή το δίκαιο. Εξάλλου σύμφωνα με τη νομολογία δεν είναι δυνατόν να αμφισβητηθεί η ορθότητα της κρίσης του οργάνου

του Ελεγκτικού Συνεδρίου που θεώρησε το χρηματικό ένταλμα κατά τον κατασταλτικό έλεγχο που ασκείται από το ίδιο το Σώμα.

Για να προβεί σε θεώρηση χρηματικού εντάλματος το εντεταλμένο όργανο του Ελεγκτικού Συνεδρίου προβαίνει σε έλεγχο νομιμότητας της δαπάνης και κανονικής τήρησης της δημοσιολογιστικής διαδικασίας.

1. Έλεγχος νομιμότητας. Ο έλεγχος αυτός συνίσταται στο «ότι υπάρχει νομίμως κεχορηγημένη πίστωση» και ειδικότερα ότι η δαπάνη προβλέπεται από διάταξη νόμου, καθώς και ότι υπάρχει εγγεγραμμένη σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό²⁹. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά. Ο έλεγχος νομιμότητας της δαπάνης δεν φτάνει μέχρι το σημείο να υποκαταστήσει με τη δική του ουσιαστική εκτίμηση της διακριτικής ευχέρειας που κατά νόμο δικαιούται να εκφέρει διοικητική αρχή. Κατ' αρχάς, στην έννοια της νομιμότητας της δαπάνης υπάγεται η ορθή υπαγωγή στον οικείο κωδικό αριθμό του προϋπολογισμού, βάσει της αρχής της ειδικότητας και αποκλειστικότητας των πιστώσεων που αναγράφονται σε αυτόν. Περαιτέρω, σημαίνει ότι η δαπάνη πρέπει να προβλέπεται από νομική διάταξη, δηλαδή από τυπικό νόμο, προεδρικό διάταγμα ή υπουργική απόφαση που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση νόμου. Ιδιαίτερη περίπτωση μιας κατ' οικονομίαν νομιμότητας είναι η νομολογιακή κατασκευή της «συγγνωστής πλάνης» είναι η παρείσφρυση του υποκειμενικού στοιχείου, δηλαδή του στοιχείου της καλόπιστης πλάνης περί το δίκαιο επί ζητήματος που δεν ανάγεται σε ζητήματα νομιμότητας³⁰. Τέλος, έκφανση της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας δαπάνης αποτελεί και η ίδια η θεώρηση του χρηματικού εντάλματος από το αρμόδιο όργανο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, εφόσον τυχόν εξόφληση χρηματικού εντάλματος, χωρίς να προηγηθεί η θεώρηση από το αρμόδιο όργανο, συνιστά πληρωμή που διενεργείται κατά παράβαση νόμου. Ο κανόνας της νομιμότητας των δημοσίων δαπανών διαφέρει από της αρχή της νομιμότητας της διοίκησης. Η ειδοποιός διαφορά τους έγκειται στο ότι στην περίπτωση της νομιμότητας της δημόσιας δαπάνης απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ετήσια εξουσιοδότηση της Βουλής προς την εκτελεστική εξουσία για τη διενέργεια της δημόσιας δαπάνης που προβλέπεται από τους

²⁹ Άρθρο 26 παρ. 2 εδαφ. Β' του ν 2362/1995.

³⁰ Βλ. Ν. Μηλιώνη, «Ο Θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου», Αθήνα – Κομοτηνή 2002, σελ. 280.

ισχύοντες κανόνες δικαίου, ενώ το στοιχείο αυτό δεν υπάρχει στην περίπτωση της αρχής της νομιμότητας της διοίκησης.

- 2. Έλεγχος κανονικότητας.** Ο έλεγχος κανονικότητας εκτέλεσης των δαπανών έγκειται στο «εάν κατά την πραγματοποίησιν τούτων ετηρήθησαν αι διατάξεις του Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού και παντός άλλου νόμου ή διατάγματος ή κανονιστικής αποφάσεως». Η διαδικασία πραγματοποίησης της δαπάνης περιλαμβάνει: α) την μετά τη διάθεση της πίστωσης από το διατάκτη ανάληψη υποχρέωσης στα βιβλία του διατάκτη, β) αν επισυνάπτονται τα για την εκκαθάριση της δαπάνης οριζόμενα δικαιολογητικά και γ) αν κατά το χρόνο αναγνώρισης της δαπάνης η οφειλή δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή³¹.

Ως προς τα όργανα, τα οποία ασκούν τον προληπτικό έλεγχο, αρχικά τον έλεγχο αυτό διενεργούσε ο πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου ενώ στη συνέχεια ανατέθηκε στους υπογραμματείς ή λογιστές του Συνεδρίου, οι οποίοι ενεργούσαν με εντολή του προέδρου, ή σε περισσότερους του ενός υπαλλήλους. Κατόπιν ο έλεγχος αυτός κατανεμήθηκε σε «μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου», τους παρέδρους, που είχαν την έδρα τους στο αρμόδιο υπουργείο. Στη συνέχεια οι πρόεδροι τοποθετήθηκαν στο κατάστημα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, όπου παρέμειναν και εγκαταστάθηκαν και πάλι στο οικείο υπουργείο. Έπειτα με κάποιες καταργήσεις των σχετικών διατάξεων, οι παρέδροι απομακρύνθηκαν από τα υπουργεία, στα οποία δεν επέστρεψαν. Σήμερα ασκείται πλέον από τις υπηρεσίες επιτρόπων, οι οποίες αποτελούν ξεχωριστό κλάδο επιτρόπων που εποπτεύεται από τον Πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

6.2.3 Η διαδικασία άσκησης του προληπτικού ελέγχου.

Το εντεταλμένο όργανο του Ελεγκτικού Συνεδρίου διαπιστώνει κατ' αρχάς, αν η δαπάνη που εντέλλεται με το υπό θεώρηση χρηματικό ένταλμα βρίσκεται μέσα στα όρια της πίστωσης που αντιστοιχεί στον οικείο κωδικό αριθμό. Αν δεν υπάρχει επαρκές υπόλοιπο πίστωσης στον οικείο κωδικό αριθμό ή τα δικαιολογητικά δεν είναι κατά πλήρη και νόμιμο τρόπο συντεταγμένα, το εντεταλμένο ελεγκτικό όργανο συντάσσει πράξη επιστροφής του αθεώρητου χρηματικού εντάλματος, στην οποία

³¹ Άρθρο 26 παρ. 2 εδαφ. 3 του ν. 2362/1995.

σημειώνονται οι ελλείψεις που διαπιστώθηκαν και ζητείται η αναπλήρωση τους, είτε το εντεταλμένο αυτό όργανο αρνείται τη θεώρηση του χρηματικού εντάλματος, στην περίπτωση που όταν το αποτέλεσμα του διεξαχθέντος ελέγχου της δαπάνης είναι αρνητικό.

Κατόπιν, το χρηματικό ένταλμα μαζί με τα δικαιολογητικά του και την πράξη επιστροφής αποστέλλεται στην διοικητική αρχή που το εξέδωσε. Αν ο διατάκτης, της δαπάνης αποδεχθεί τις απόψεις του ελεγκτικού οργάνου, ακυρώνει το χρηματικό ένταλμα και ματαιώνει τη διενέργεια της δαπάνης. Στην περίπτωση όμως που ο διατάκτης της δαπάνης διατυπώσει διαφορετική άποψη, το ένταλμα επαναφέρεται στο ελεγκτικό όργανο με σχετικό έγγραφο, στο οποίο διατυπώνονται οι αντιρρήσεις του διατάκτη. Αν στη συνέχεια το ελεγκτικό όργανο εξακολουθεί να επιμένει στις απόψεις του, υποχρεώνεται να υποβάλλει με έκθεση του τον φάκελο της υπόθεσης στο αρμόδιο τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου για την επίλυση της διαφωνίας που ανέκυψε. Έχει γίνει δεκτό ωστόσο, ότι το εντεταλμένο όργανο του Ελεγκτικού συνεδρίου δεν έχει αρμοδιότητα να αρνηθεί τη θεώρηση χρηματικού εντάλματος στην περίπτωση που το εντελλόμενο ποσό είναι μικρότερο του πράγματι δικαιούμενου, διότι εφόσον δεν παραβιάζεται νομική διάταξη, η άρνηση θεώρησης θα ισοδυναμούσε με καταψήφιση ποσού εις βάρος του δημοσίου ή Ν.Π.Δ.Δ., δικαιοδοσία, που ανήκει στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια.

6.2.4 Ο προληπτικός έλεγχος της νομιμότητας των δαπανών από τις Υ.Δ.Ε. και τις οικονομικές Υπηρεσίες των Ν.Π.Δ.Δ.

Όπως έχει προαναφερθεί υπάρχει σχετικός νόμος ο οποίος ορίζει τις έννοιες της νομιμότητας και της κανονικότητας των δαπανών. **Νόμιμη**³² είναι μία δαπάνη όταν έχει προβλεφθεί από διάταξη νόμου και έχει εγγραφεί η σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό. **Κανονική**³³ δε, είναι η δαπάνη εφόσον έχει νόμιμα αναληφθεί, επισυνάπτονται τα νόμιμα δικαιολογητικά και η σχετική απαίτηση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Η ανάληψη της δαπάνης αποτελεί διοικητική πράξη με την οποία βεβαιώνεται η γεννάται η υποχρέωση του Δημοσίου προς πληρωμή μιας δαπάνης.

³² Άρθρο 26 του ν. 2362/1995.

³³ Άρθρο 26 του ν. 2362/1995.

Αρμόδιο όργανο για την ανάληψη είναι ο κύριος ή ο δευτερεύον διατάκτης στον οποίο μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα με ειδικό ένταλμα από τον κύριο διατάκτη. Το πότε μια χρηματική αξίωση που συνεπάγεται δημόσια δαπάνη υπόκειται σε παραγραφή, ορίζεται σε συγκεκριμένο κεφάλαιο του νόμου περί Δημοσίου Λογιστικού. Εφόσον ο έλεγχος ολοκληρωθεί και η δαπάνη κριθεί νόμιμη και κανονική, αυτή εκκαθαρίζεται και εκδίδεται ο σχετικός τίτλος πληρωμής (χρηματικό ένταλμα, ονομαστική κατάσταση, χρηματικό ένταλμα προπληρωμής κλπ). Αυτού του είδους ο έλεγχος ονομάζεται προληπτικός και περιλαμβάνει τόσο τον τυπικό όσο και τον ουσιαστικό έλεγχο της δαπάνης. Ας σημειωθεί σε αυτό το σημείο ότι ο κατασταλτικός έλεγχος που ασκείται από τις Υ.Δ.Ε. και αφορά δαπάνες που προκαλούνται εις βάρος του προϋπολογισμού των Δημοσίων Επενδύσεων και σκοπό έχει, με την προϋπόθεση ότι η δαπάνη είναι νόμιμη και κανονική, να τακτοποιήσει συμψηφιστικά τον δημόσιο υπόλογο που κατ' εντολή του διατάκτη προέβη στην πληρωμή της δαπάνης κατόπιν ελέγχου των απαραίτητων δικαιολογητικών. Όσον αφορά τα παρεμπιπτόντως αναφερόμενα ζητήματα και το δεύτερο θέμα στο οποίο εμπεριέχονται ως έννοια, αυτό δηλαδή της έκτασης του ελέγχου που πραγματοποιούν οι Υ.Δ.Ε. λύνουν το θέμα εν μέρει καταφατικά, ορίζοντας ότι εξετάζονται και τα ζητήματα που αναφύονται κατά τον έλεγχο αλλά αμέσως μετά τίθενται τα άκρα όρια του ελέγχου. Οι βάσιμες δηλαδή αμφιβολίες δεν αρκούν να προκύψουν κατά τον έλεγχο, για την μη έκδοση σχετικού χρηματικού εντάλματος, το οποίο εφόσον συμβαίνει έτσι, θα εκδοθεί και θα αναφερθεί η σχετική περίπτωση στον Υπουργό Οικονομικών και στον Διατάκτη.

Η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου για παράδειγμα, δέχθηκε ως νόμιμες τις δαπάνες που ανάγονται στη λειτουργική δραστηριότητα της δημόσιας υπηρεσίας ή αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο συστήθηκε η υπηρεσία. Έτσι κρίθηκε νόμιμη η δαπάνη για την αμοιβή κατ' αποκοπή λόγω ανάθεσης έργου σε ιδιώτη και για περιορισμένο χρονικό διάστημα, εφόσον η ανάγκη αυτή δεν μπορούσε να αντιμετωπισθεί διαφορετικά εξαιτίας της έλλειψης επαρκούς και ειδικευμένου προσωπικού.

Το ζήτημα το οποίο επισημαίνεται εδώ είναι στις περιπτώσεις εκείνες που η δαπάνη είναι μεν νόμιμη αλλά αποτελεί σπατάλη του Δημοσίου χρήματος για δύο λόγους είτε γιατί δεν παρήχθησαν τα ηθελημένα αποτελέσματα είτε γιατί παρήχθησαν χωρίς όμως να επιτευχθεί ο σκοπός της κρατικής παρέμβασης. Και συνεχίζοντας σημειώνεται ότι το ζήτημα συνδέθηκε αρχικά με την σκοπιμότητα της δαπάνης ως

ζήτημα πολιτικό. Με την χρήση όμως των σύγχρονων επιστημονικών μεθόδων το ορθολογικό ή μη της δαπάνης υπόκειται στον έλεγχο με βάση τα επιστημονικά κριτήρια. Σ' αυτό το σημείο θα μπορούσε να σημειωθεί ότι το πρόβλημα της σκοπιμότητας – αναγκαιότητας της δαπάνης και η δυνατότητα ενός τέτοιου ελέγχου, εμφανίζεται κυρίως σε περιπτώσεις δαπανών δημοσίων σχέσεων για τους λόγους που εξηγήσαμε παραπάνω.

Σχετικό με τα παρεμπιπτόντως αναφερόμενα ζητήματα είναι και το κατά πόσο είναι δυνατός ο έλεγχος της διοικητικής πράξης στην οποία στηρίζεται η πραγματοποίηση της συγκεκριμένης δαπάνης. Προχωρώντας ένα βήμα παραπέρα δίνοντας στην Υ.Δ.Ε. την δυνατότητα άσκησης επιτόπιου ελέγχου προκειμένου να διευκρινιστούν τυχόν αμφιβολίες ζητώντας ακόμη και την συνδρομή ή γνώμη άλλων υπαλλήλων για ζητήματα τεχνικής φύσεως. Η δυνατότητα άσκησης επιτόπιου ελέγχου θα έλυνε αποτελεσματικά ορισμένες από τις περιπτώσεις που επισημαίνονται ανωτέρω και χωρίς να τίθεται ζήτημα ελέγχου σκοπιμότητας των δαπανών δεδομένου ότι η κανονικότητα της δαπάνης εξαρτάται από δικαιολογητικά έγγραφα ενώ ο επιτόπιος έλεγχος αποτελεί ουσιαστικά, αυτοψία που είναι δυνατόν να οδηγήσει σε εντελώς διαφορετικά αποτελέσματα. Άλλο το ζήτημα ποια είναι τα δικαιολογητικά για την επισκευή ενός κρατικού αυτοκινήτου και άλλο το ζήτημα αν πράγματι έγινε η εν λόγω επισκευή που μόνο ύστερα από την επιτόπια εξέταση είναι δυνατό να αποσαφηνιστεί, εφόσον έχουν προκύψει αμφιβολίες. Και αν φαίνεται απλό και υπερβολικό σε μια τέτοια περίπτωση, δεν ισχύει το ίδιο όταν πρόκειται για δαπάνες μεγάλης οικονομικής αξίας όπως είναι τα δημόσια έργα.

Ένα επιχείρημα προς την αντίθετη κατεύθυνση που θα μπορούσε εδώ να υποστηριχθεί, είναι ότι η έκδοση κατ' εφαρμογή του νόμου ενός τέτοιου Π.Δ. θα δημιουργούσε αυξημένο κόστος υπηρεσιών και θα δυσχέραινε χρονικά τον έλεγχο των δαπανών. Ο σκόπελος αυτός θα μπορούσε ωστόσο να ξεπεραστεί με την θέσπιση οικονομικών ορίων ή και άλλων ενδεχομένως προϋποθέσεων, στην περίπτωση αυτή αναφερόμαστε στους δειγματοληπτικούς ελέγχους, ώστε να περιοριστεί σε εκείνες μόνο τις δαπάνες που παρατηρείται αδυναμία ουσιαστικής άσκησης του ελέγχου ή και να αφορούν σημαντικό τμήμα κρατικών εξόδων.

Από τα ανωτέρω θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ο έλεγχος που διενεργείται από τις Υ.Δ.Ε. είναι ουσιαστικός και παρέχονται οι προϋποθέσεις ώστε οι δημόσιοι υπάλληλοι του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους να εξαντλήσουν κάθε πρόσφορο μέσο ώστε ο έλεγχος της νομιμότητας και κανονικότητας να αποβεί

αληθινά αποτελεσματικός με μία και μόνη παρατήρηση: Ακόμη και αν θεωρήσουμε ότι ο ελεγκτικός μηχανισμός που στηρίζεται στον ανθρώπινο παράγοντα κατά πολύ μεγάλο ποσοστό, πραγματοποιεί τους σκοπούς του, οι δαπάνες που ελέγχονται από τις Υ.Δ.Ε. δεν αποτελούν το σύνολο των κρατικών δαπανών. Σε σχετικό άρθρο του Συντάγματος ορίζεται ένα γενικό πλαίσιο που τουλάχιστον πρέπει να ισχύει για τις δαπάνες που ελέγχονται από άλλα αρμόδια όργανα και γι' αυτόν τον σκοπό παραπέμπει σε άλλο άρθρο. Στο σημείο αυτό παρατηρούμε κάποιες ενστάσεις. Θα μπορούσε δηλαδή να γίνει η υπαγωγή όλων ανεξαιρέτως των κρατικών δαπανών σε έναν και μοναδικό ελεγκτικό μηχανισμό χωρίς αυτό να ασκήσει οποιαδήποτε αρνητική επίδραση στις διοικητικές – ελεγκτικές αρμοδιότητες των υπηρεσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Αυτό που ισχύει σήμερα είναι η ύπαρξη οικονομικών υπηρεσιών, σε Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., Δημόσιες επιχειρήσεις κλπ. Ενώ αντιθέτως οι Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου είναι ανεξάρτητες από τους φορείς του οποίους ελέγχουν. Και ο λόγος είναι προφανής. Η αμεροληψία του ελέγχου της νομιμότητας της δαπάνης μόνο τότε είναι δυνατή όταν το αρμόδιο όργανο δεν υπάγεται διοικητικά στον ελεγχόμενο οικονομικά φορέα. Κατά πόσο κάτι τέτοιο είναι εφικτό όταν η οικονομική υπηρεσία που ελέγχει ανήκει διοικητικά στον φορέα που ελέγχεται, αμφισβητείται αφ' εαυτών. Η διάταξη η οποία προβλέπει την υπαγωγή όλων αυτών των ελέγχων απευθείας στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους είτε με την σύσταση νέων Υ.Δ.Ε., είτε με την ανάθεση στις ήδη υφιστάμενες επιπλέον αρμοδιοτήτων. Το πλεονέκτημα μιας τέτοιας υπαγωγής είναι πέρα από την αμεροληψία και ανεξαρτησία του ελεγκτικού μηχανισμού, ο περιορισμός της σπατάλης του δημόσιου χρήματος και η ορθολογικότερη διαχείριση του.

Οι ενστάσεις που θα μπορούσαν να προκύψουν ενδεχομένως θα αφορούσαν τις υπηρεσιακές μεταβολές των υπαλλήλων που τώρα ανήκουν στις οικονομικές υπηρεσίες, αφού η υπαγωγή όλων των ελέγχων στις κατά τόπον αρμόδιες Υ.Δ.Ε. θα οδηγούσε σε σημαντική αύξηση των εργασιακών αντικειμένων τους, και κατ' επέκταση σε αδυναμία κάλυψής τους από το υπάρχον διοικητικό προσωπικό. Ίσως αυτός να είναι ο λόγος που δεν έχει γίνει μέχρι σήμερα ενοποίηση των ελεγκτικών μηχανισμών, η εξεύρεση δηλαδή των απαραίτητων οικονομικών κονδυλίων. Ίσως ακόμη τα αντισταθμιστικά οφέλη που θα προκύψουν από κάτι τέτοιο να μην έχουν κριθεί υπέρτερα των οικονομικών βαρών που απαιτούνται για την υλικοτεχνική υποδομή και την πρόσληψη ή μετάταξη του απαραίτητου προσωπικού. Ακόμη και αν ισχύει κάτι τέτοιο όμως το πρόβλημα της αδυναμίας ουσιαστικού ελέγχου των

παραπάνω δαπανών παραμένει εντονότατο. Θα μπορούσε εξάλλου για την ομαλότερη υπαγωγή όλων των δαπανών στην αρμοδιότητα του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους να υπάρξει σχετική μνεία στα υπό έκδοση Π.Δ. που να εντάσσει χωροταξικά τις Υ.Δ.Ε. στους ελεγχόμενους φορείς όπου κάτι τέτοιο θα οδηγούσε σε μείωση των λειτουργικών δαπανών. Άλλωστε το Υπουργείο Οικονομικών παρουσιάζει ενότητα στον τομέα των εσόδων. Γιατί να μην συμβαίνει το ίδιο και για τα έξοδα.

Το επιχείρημα εξάλλου που χρησιμοποιούν οι Νομαρχιακές Αυτοδιοικήσεις για ανεξαρτησία στην οικονομική διαχείριση, στηρίζεται στην άποψη ότι τα έσοδα τους προέρχονται από ιδίους πόρους. Ο αντίλογος εστιάζεται σε δύο σημεία: το πρώτο έχει ήδη αναφερθεί και αφορά την σχέση ελεγκτή – ελεγχόμενου. Το δεύτερο αφορά τα έσοδα τους που δεν αποτελούν ίσιους πόρους αλλά επιχορηγήσεις από τον κρατικό προϋπολογισμό.

6.2.5 Τα αποτελέσματα του προληπτικού ελέγχου.

Η σημασία του προληπτικού ελέγχου των δημοσίων δαπανών και η αποτελεσματικότητα της διενέργειας αυτού, είναι συνεπακόλουθα της χρονικής στιγμής κατά την οποία πραγματοποιείται ο έλεγχος αυτός, δηλαδή πριν από την εκταμίευση του δημοσίου χρήματος, καθώς και του ελεγχόμενου φορέα, δηλαδή τον κύριο ή δευτερεύοντα διατάκτη.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, με τον έλεγχο των διατακτών επιτυγχάνεται η περιφρούρηση των οικονομικών συμφερόντων του δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, διότι με τον τρόπο αυτό προλαμβάνεται έγκαιρα η διενέργεια των μη νόμιμων δαπανών. Το επίκαιρο του εν λόγω ελέγχου είναι συστατικό της χρησιμότητας του. Η αναζήτηση των ελλειμμάτων της διαχείρισης των δημοσίων υπολόγων εκ των υστέρων, κατά τη φύση του κατασταλτικού ελέγχου, και μάλιστα μετά την πάροδο μακρού χρόνου καθίσταται εκ των πραγμάτων προβληματική.

Επιτυγχάνεται, επίσης η ασφάλεια των συναλλαγών, αφού ο διατάκτης της δαπάνης κατοχυρώνεται κατ' αμάχητο τρόπο ότι η δημόσια δαπάνη που θεωρήθηκε από το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι νόμιμη και κατά συνέπεια οι πιστωτές του δημοσίου είναι σίγουροι ότι δεν θα ενοχληθούν στο μέλλον και δεν θα υποχρεωθούν από το

Ελεγκτικό Συνέδριο, με τη διαδικασία του καταλογισμού, να κληθούν να επιστρέψουν τα ποσά που ενδεχομένως θα βεβαιωθούν ως αχρεωστήτως καταβληθέντα σε αυτούς³⁴.

Τέλος, ο προληπτικός έλεγχος διασφαλίζει την προστασία των δημοσίων υπολόγων, αλλά και των διατακτών εκείνων που κατ' εξαίρεση ευθύνονται από τον καταλογισμό εις βάρος των ποσών για δαπάνες που ενδεχομένως να κριθούν στο μέλλον ως μη νόμιμες από όργανα που διενεργούν κατασταλτικό έλεγχο³⁵. Υπάρχει, επίσης, η άποψη³⁶ που ζητεί να καταργηθεί ο προληπτικός έλεγχος των δημοσίων δαπανών και προτείνει την επίταση του κατασταλτικού ελέγχου επί των δημοσίων υπολόγων καθώς και την εισαγωγή της στατιστικής δειγματοληψίας. Με τον τρόπο αυτό οι δημόσιοι υπόλογοι θα είχαν μια εύλογη πιθανότητα να ελεγχθούν και να υποστούν τις προβλεπόμενες νόμιμες κυρώσεις σε περίπτωση παραβάσεων. Λόγω δε του περιορισμού των ελέγχων θα προέκυπτε σημαντική εξοικονόμηση πόρων και οι έλεγχοι αυτοί θα ήταν δυνατόν να γίνουν περισσότερο εξαντλητικοί. Τέλος, θα ήταν δυνατόν, επίσης το Ελεγκτικό συνέδριο να υιοθετήσει την τεχνολογία της προμήθειας ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ιδιωτικό τομέα. Η υιοθέτηση αυτή των ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ιδιωτικό τομέα θα μείωνε το κόστος του ελέγχου ανά υπόθεση και με τους ίδιους πόρους θα έκανε δυνατό τον έλεγχο περισσότερων φορέων.

6.3 Κατασταλτικός έλεγχος.

Ως προς τον κατασταλτικό έλεγχο των δημοσίων δαπανών η συμμετοχή του Ελεγκτικού Συνεδρίου έχει ως εξής: 1) αφού λήξει το Οικονομικό Έτος στο οποίο αναφέρεται ο Προϋπολογισμός, το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους συντάσσει Απολογισμό της Δημοσιονομικής διαχείρισης, ο οποίος περιλαμβάνει τα αποτελέσματα της εκτέλεσης του Προϋπολογισμού εσόδων και εξόδων. Επίσης το Γενικό Λογιστήριο καταρτίζει τον Ισολογισμό του Κράτους που μεταξύ των άλλων παρουσιάζει την ταμειακή κατάσταση και την κατάσταση του δημόσιου χρέους. Ο Απολογισμός και ο Ισολογισμός του Κράτους αποστέλλονται από τον Υπουργό

³⁴ Βλ. Ν. Θέμελη, «Ο προληπτικός Έλεγχος των κρατικών δαπανών και το άρθρο 98 του Συντάγματος», Το Σύνταγμα, 1987, τόμος 13, σελ. 254.

³⁵ Βλ. Στ. Χριστονάκη, «Προβλήματα ελέγχου των κρατικών δαπανών», Οικονομικός Ταχυδρόμος, 19-8-1996, σελ. 27.

³⁶ Βλ. Γ.Κ. Μπήτρου, «Οι έλεγχοι των δημοσίων δαπανών», το Βήμα, 28-3-1999.

Οικονομικών στο Ελεγκτικό Συνέδριο το οποίο τους υποβάλλει σε έλεγχο. 2) Επίσης κατασταλτικός έλεγχος ασκείται και στους λογαριασμούς των δημοσίων υπολόγων και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης και των Ν.Π.Δ.Δ., από τις Συνταγματικές διατάξεις προκύπτει ότι στον προβλεπόμενο κατασταλτικό έλεγχο υπόκεινται υποχρεωτικά εκτός από τη Δημόσια διαχείριση και οι λογαριασμοί όλων των Ο.Τ.Α. και των Ν.Π.Δ.Δ. χωρίς να απαιτείται ειδικός νόμος.

6.3.1 Κατασταλτικός έλεγχος απολογισμών Ν.Π.Δ.Δ.

Το έργο της δημόσιας διοίκησης ασκείται αρκετές φορές καλύτερα, όταν ορισμένα αντικείμενα, αντί να διεκπεραιώνονται από κρατικές υπηρεσίες με τη στενή έννοια του όρου, ανατίθενται σε οργανισμούς που τελούν υπό την εποπτεία του Κράτους, έχουν δικούς τους πόρους, δική τους περιουσία δικό τους προϋπολογισμό, έχουν δηλαδή χωριστή νομική προσωπικότητα και διοικούνται από δικά τους όργανα (δημοσιονομική και διοικητική αυτοτέλεια). Η οικονομική διοίκηση των ΝΠΔΔ δεν διαφέρει ουσιαστικά ως προς τους κανόνες και τις αρχές που την διέπουν, από την υπόλοιπη δημόσια διαχείριση, ενόψει, όμως, της ξεχωριστής νομικής προσωπικότητάς τους και των συνεπειών της, η οικονομική διοίκησή τους οργανώνεται με βάση ιδιαίτερο Λογιστικό.

6.3.2 Κατασταλτικός έλεγχος λογαριασμών Ο.Τ.Α.

Ο δικαστικός έλεγχος της διαχείρισης της περιουσίας των Ο.Τ.Α. ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο³⁷ και εκλαμβάνεται υπό διττή έννοια. Αφενός πρόκειται για τον έλεγχο του ορθώς έχειν της λογοδοσίας των διαχειριστών του συγκεκριμένου Ο.Τ.Α. από ανώτατη δικαστική αρχή και τον καταλογισμό των ελλειμμάτων απ' αυτή και αφ' ετέρου για την εκδίκαση από τους αρμόδιους δικαστικούς σχηματισμούς του Ελεγκτικού Συνεδρίου κάθε αμφισβήτησης που ανακύπτει από τον εν λόγω έλεγχο. Στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, όσον αφορά τους Ο.Τ.Α. υπάγονται: α) ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών, εφόσον τούτο προβλέπεται από το νόμο, που είναι έλεγχος Διατακτών και β) ο επιβεβλημένος συνταγματικά έλεγχος των Υπολόγων, ο οποίος πραγματοποιείται με τον κατασταλτικό έλεγχο των Λογαριασμών ή Απολογισμών.

³⁷ Βλ. «Εγχειρίδιο Δημοσιονομικού Ελέγχου» / μέρος δεύτερο – κεφάλαιο 9^ο, Αθήνα, 2004, σελ 81.

Ο Επίτροπος της αρμόδιας Υπηρεσίας κατασταλτικού ελέγχου Ο.Τ.Α. ζητεί να του αποσταλούν καταστάσεις με καταχωρημένα τα χρηματικά εντάλματα του ελεγχόμενου έτους, κατά κατηγορία δαπάνης, για να εξαχθεί το δείγμα ελέγχου. Ο έλεγχος αρχίζει με την διαπίστωση της νομιμότητας των δαπανών και της πληρότητας των δικαιολογητικών εκδόσεως και εξοφλήσεως των σχετικών ενταλμάτων πληρωμής. Όπως και στα Ν.Π.Δ.Δ., γίνεται παρακολούθηση εσόδων, εξακριβώνονται οι εγγραφές στα Καθολικά Βιβλία Εσόδων – Εξόδων του Οργανισμού και διαπιστώνεται η συμφωνία του Χρηματικού Υπολοίπου της 31/12ου υπό τον έλεγχο οικονομικού έτους με τα extrais των τραπεζών. Το χρηματικό αυτό υπόλοιπο προκύπτει από το ισοζύγιο της χρηματικής διαχείρισης του υπό έλεγχο οικονομικού έτους, δηλαδή στο χρηματικό υπόλοιπο της 31/12 της προηγούμενης χρήσης αθροίζεται το σύνολο των εσόδων που εισπράχθηκαν και αφαιρείται το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν.

Στην περίπτωση που θα διαπιστωθούν μη νόμιμες δαπάνες ή ελλείψεις συντάσσεται Φ.Μ.Ε., με το οποίο καλούνται οι υπόλογοι του Ο.Τ.Α. να επιστρέψουν τα ελλείμματα και να προσκομίσουν τα ζητούμενα στοιχεία, εντός της προβλεπόμενης από τον Οργανισμό του Ελεγκτικού Συνεδρίου προθεσμίας. Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης συντάσσεται Έκθεση και Προσχέδιο Καταλογιστικής Πράξεως προς το αρμόδιο για εκδίκαση Κλιμάκιο.

6.3.3 Κατασταλτικός Έλεγχος Χρηματικών Ενταλμάτων Προπληρωμής (ΧΕΠ).

Χρηματικό ένταλμα³⁸ προπληρωμής (ΧΕΠ) είναι το χρηματικό ένταλμα με το οποίο προκαταβάλλεται χρηματικό ποσό σε οριζόμενο υπόλογο, ο οποίος αποδίδει λογαριασμό, σε τακτή προθεσμία, με την υποβολή των νόμιμων δικαιολογητικών. Η έκδοση χρηματικού εντάλματος προπληρωμής επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν, είτε λόγω της φύσεως της δαπάνης, είτε λόγω κατεπείγουσας ανάγκης δεν είναι δυνατή η έγκαιρη συγκέντρωση των δικαιολογητικών και η έκδοση τακτικού χρηματικού εντάλματος πληρωμής.

³⁸ Άρθρο 28 του ν. 2362/1995.

Τα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής που εκδίδονται από τις αρμόδιες Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου των κυρίων και δευτερευόντων διατακτών, ως και από τις όμοιες των Ν.Π.Δ.Δ., υπόκεινται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που ασκείται από τις Υπηρεσίες Επιτρόπων αυτού. Κατά' εξαίρεση, τα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής που εκδίδουν οι Δευτερεύοντες διατάκτες αρμοδιότητας Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, δεν υπόκεινται σε προληπτικό έλεγχο και ελέγχονται μόνον κατασταλτικά από την αρμόδια Υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Τα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής εκδίδονται, με απόφαση του αρμόδιου διατάκτη, μέχρι τη λήξη οικονομικού έτους που αφορούν, με εξαίρεση τα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων, που επιτρέπεται να εκδοθούν μέχρι την 30^η Απριλίου του επόμενου έτους³⁹.

Ο έλεγχος⁴⁰ των χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής περιλαμβάνει δύο φάσεις: Η πρώτη φάση ελέγχου αναφέρεται στο νόμιμο ή μη της εκδόσεως του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής και περιλαμβάνει ειδικότερα την εξέταση του :

- Εάν η δαπάνη προβλέπεται από διάταξη νόμου
- Εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εκδόσεως χρηματικού εντάλματος προπληρωμής
- Εάν υπάρχει πίστωση στον Κωδικό Αριθμό Εξόδου, σε βάρος του οποίου εκδίδεται, και εάν αυτός είναι δεκτικός εκδόσεως χρηματικού εντάλματος προπληρωμής
- Εάν ως υπόλογος έχει ορισθεί ένα από τα πρόσωπα που περιοριστικώς αναφέρονται στις σχετικές με τα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής διατάξεις
- Εάν στο πρόσωπο του υπολόγου συντρέχουν περιορισμοί όσον αφορά την έκδοση χρηματικού εντάλματος προπληρωμής
- Εάν η ημερομηνία λήξεως της προθεσμίας αποδόσεως λογαριασμού, που έχει ορισθεί, είναι σύμφωνη με τις κείμενες διατάξεις. Η προθεσμία αυτή, σε ορισμένες περιπτώσεις δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμόδιου διατάκτη.

Μετά την πραγματοποίηση της δαπάνης και μέχρι τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας αποδόσεως του λογαριασμού του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής ή της νόμιμης παρατάσεως αυτής, ο υπόλογος υποχρεούται να υποβάλλει στην Υπηρεσία που προκάλεσε την έκδοση χρηματικού εντάλματος προπληρωμής τα

³⁹ Άρθρο 38 παρ. 4 και 42 του ν. 2362/1995.

⁴⁰ Βλ. «Εγχειρίδιο Δημοσιονομικού Ελέγχου», Μέρος Δεύτερο – Κεφάλαιο 10^ο, Αθήνα, 2004, σελ 85.

δικαιολογητικά, με αναφορά του η οποία κοινοποιείται και στην αρμόδια Υπηρεσία Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Τα δικαιολογητικά αυτά, μετά από σχετικό έλεγχο και την εκκαθάριση της δαπάνης από την αρμόδια Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου, διαβιβάζονται στο Ελεγκτικό Συνέδριο για τον τελικό έλεγχο και την απαλλαγή του υπολόγου.

Η δεύτερη αυτή φάση ελέγχου του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής συνίσταται στον έλεγχο των υποβληθέντων δικαιολογητικών και αποβλέπει, κυρίως στη διαπίστωση του ότι οι ενέργειες και οι επί μέρους πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από τον υπόλογο υπήρξαν νόμιμες. Ειδικότερα εξετάζονται:

- Εάν ο υπόλογος μετά την είσπραξη του προϊόντος του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής και εφόσον δεν υπήρχε ανάγκη αμέσου διαθέσεώς του, το κατέθεσε σε ιδιαίτερο λογαριασμό Τράπεζας ή άλλου πιστωτικού Ιδρύματος χωρίς να το αναμίξει με ιδιωτικά του χρήματα ή με το ποσό άλλου χρηματικού εντάλματος προπληρωμής για το οποίο έχει τυχόν ορισθεί υπόλογος.
- Εάν οι πληρωμές αναφέρονται στη δαπάνη για την οποία εκδόθηκε το χρηματικό ένταλμα προπληρωμής και εάν έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι τη λήξη της προθεσμίας αποδόσεως λογαριασμού ή της νόμιμης παράτασής της.
- Εάν οι πληρωμές έγιναν σε δικαιούχο και έχουν εξοφληθεί νομίμως.
- Εάν οι πληρωμές αποδεικνύονται με τα νόμιμα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά.
- Εάν επισυνάπτεται το αντίτυπο για τον οφειλέτη του τριπλότυπου είσπραξης της αρμόδιας ΔΟΥ, που εκδόθηκε για την επιστροφή του αδιαθέτου υπολοίπου του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής, το οποίο οφείλει ο υπόλογος να καταθέσει, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης λογαριασμού ή της νόμιμης παράτασής της στην περίπτωση που δεν διέθεσε ολόκληρο το ποσό του εντάλματος.

Την ίδια υποχρέωση αμέσου επιστροφής του ποσού του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής έχει ο υπόλογος και στην περίπτωση της ματαίωσης του σκοπού, για το οποίο αυτό έχει εκδοθεί.

Εφόσον, από τον έλεγχο των δικαιολογητικών του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής, που υποβλήθηκαν από την αρμόδια Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου, διαπιστωθεί ότι αυτά είναι νόμιμα και πλήρη ο Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου τα θεωρεί με πράξη του που καταχωρείται στο σώμα της συγκεντρωτικής καταστάσεως της δαπάνης.

Εάν κατά τον έλεγχο διαπιστωθούν ελλείψεις όσον αφορά την πληρότητα ή τη νομιμότητα των δικαιολογητικών του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής αυτά επιστρέφονται στην Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου, με πράξη του Επιτρόπου, στην οποία εκθέτει τους λόγους της μη εγκρίσεώς του. Μετά τη συμπλήρωση των δικαιολογητικών και την έκθεση των απόψεών της Υπηρεσίας επί των παρατηρήσεων του Επιτρόπου, αυτός είτε θεωρεί τα δικαιολογητικά, εάν δεν συντρέχουν πλέον οι λόγοι της αρνήσεώς του, είτε με πράξη του καταλογίζει τον υπόλογο με το ποσό της δαπάνης που πρέπει να απορριφθεί.

Εφόσον, ο Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, κατά τον έλεγχο των δικαιολογητικών του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής, διαπιστώσει ότι μέρος των πληρωμών ή και ολόκληρη η δαπάνη δεν έγιναν δεκτά κατά την εκκαθάριση από την αρμόδια Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου και απερρίφθησαν, παραπέμπει αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήσεως του υπολόγου, με εισήγησή του, την υπόθεση στο αρμόδιο Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Εάν, μετά την πάροδο τρίμηνη από τη λήξη της προθεσμίας αποδόσεως λογαριασμού του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής δεν έχει ακόμη γνωστοποιηθεί στην Υπηρεσία Επιτρόπου η υποβολή των σχετικών δικαιολογητικών στην αρμόδια Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου για εκκαθάριση, ο Επίτροπος προβαίνει στον καταλογισμό του υπολόγου με το ποσό του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής πλέον των νομίμων προσauξήσεων. Σε περίπτωση έκδοσης του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής επ' ονόματι Τράπεζας ο ως άνω καταλογισμός επιβάλλεται σε βάρος του δευτέρου υπολόγου. Απαραίτητο είναι ο Επίτροπος να καλεί εγγράφως τον υπόλογο για παροχή εξηγήσεων.

Εφόσον, ο υπόλογος επικαλεσθεί γεγονότα, τα οποία δικαιολογούν επαρκώς τη μη υποβολή των δικαιολογητικών, ο Επίτροπος μπορεί με αιτιολογημένη απόφασή του, να αναστείλει άπαξ την έκδοση της καταλογιστικής πράξεως για χρονικό διάστημα όχι μεγαλύτερο των έξι μηνών, μετά την άπρακτη παρέλευση του οποίου προβαίνει στον καταλογισμό του υπολόγου. Σε περίπτωση μεταγενέστερης υποβολής και θεώρησης των δικαιολογητικών του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής ο Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου προβαίνει σε οίκοθεν ανάκληση της καταλογιστικής πράξεώς του.

Προκειμένου να είναι δυνατή η παρακολούθηση της πορείας του χρηματικού εντάλματος προπληρωμής από την έκδοση μέχρι και την απόδοσή του, και η τήρηση εκ μέρους του υπολόγου των νομίμων υποχρεώσεών του, τα χρηματικά εντάλματα

προπληρωμής καταχωρούνται σε ειδικές στήλες στα οικεία βιβλία, τα οποία τηρούνται κατά ελεγχόμενη μονάδα, στις Υπηρεσίες Επιτρόπων του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΠΙΚΙΝΔΥΝΟΤΗΤΑΣ

7.1 Ορισμός.

Ανάλυση επικινδυνότητας είναι η αναγνώριση, η ανάλυση και η αξιολόγηση των κινδύνων, οι οποίοι σχετίζονται με την κατάρτιση και τον έλεγχο των δημοσιονομικών καταστάσεων. Με βάση την πιο συνηθισμένη προσέγγιση υπάρχουν τρία είδη ελεγκτικών κινδύνων:

- Ο κίνδυνος όπως ένα ουσιαστικό σφάλμα είναι παρόν στις δημοσιονομικές καταστάσεις για λόγους που σχετίζονται με τα συστήματα ελεγχόμενης μονάδας.
- Ο κίνδυνος όπως ένα ουσιαστικό σφάλμα είναι παρόν στις δημοσιονομικές καταστάσεις για λόγους που σχετίζονται με τον εξωτερικό έλεγχο, και
- Ο κίνδυνος που σχετίζεται με τις λεγόμενες αναλυτικές διαδικασίες.

7.2 Κίνδυνοι που σχετίζονται με τα συστήματα της ελεγχόμενης μονάδας.

Όσον αφορά στην πρώτη περίπτωση, υπάρχουν δύο διαφορετικοί κίνδυνοι όπως ένα ουσιαστικό σφάλμα είναι παρόν στις δημοσιονομικές καταστάσεις για λόγους που σχετίζονται με τα συστήματα ελεγχόμενης μονάδας: ο Εγγενής κίνδυνος (Inherent Risk – IR) και ο κίνδυνος Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου (Control Risk – CR).

7.2.1 Εγγενής ή Ενυπάρχων Κίνδυνος.

Ως Εγγενής ή Ενυπάρχων Κίνδυνος (Inherent Risk – IR) νοείται ο κίνδυνος της πιθανής ύπαρξης υλικών σφαλμάτων στις υπό έλεγχο δημοσιονομικές καταστάσεις ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη εσωτερικού ελέγχου. Παρακάτω, απαριθμούνται ορισμένοι παράγοντες οι οποίοι είναι δυνατόν να αυξήσουν τον Εγγενή Κίνδυνο:

- Η φύση των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης μονάδας,
- Η ύπαρξη μη συνήθων συναλλαγών,

- Οι δυσχερείς στην ερμηνεία και εφαρμογή τους νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις,
- Τα σύνθετα λογιστικά πρότυπα,
- Το ανειδίκευτο προσωπικό,
- Η γεωγραφική διασπορά των αρμοδίων υπηρεσιών.

Ανάλογα με την πιθανότητα ύπαρξης υλικών σφαλμάτων στις υπό έλεγχο δημοσιονομικές καταστάσεις, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη εσωτερικού ελέγχου, ο Εγγενής κίνδυνος δύναται να είναι χαμηλός, μεσαίος ή υψηλός. Ο Εγγενής κίνδυνος είναι δυνατόν να ποσοτικοποιηθεί ως ακολούθως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΕΙ ΤΙΣ ΠΙΘΑΝΕΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΕΓΓΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥ

Πιθανότητα / Μέγεθος Εγγενούς Κινδύνου	ΤΙΜΗ
Πιθανότητα χαμηλή / μικρό μέγεθος Εγγενούς Κινδύνου	0,45
Πιθανότητα μεσαία / μεσαίο μέγεθος Εγγενούς Κινδύνου	0,65
Πιθανότητα μεγάλη / υψηλό μέγεθος Εγγενούς Κινδύνου	1,00

7.2.2 Κίνδυνος Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.

Ως κίνδυνος Ελέγχου (Control Risk – CR) νοείται ο κίνδυνος όπως το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτύχει στον εντοπισμό ενός ουσιαστικού σφάλματος. Ως εσωτερικός έλεγχος νοείται το σύνολο των πολιτικών και των διαδικασιών που καθιερώνονται από τη διοίκηση της μονάδας για να διασφαλίσουν ότι : α) οι στόχοι της θα επιτευχθούν με οικονομικό, αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο, β) τα περιουσιακά στοιχεία της προστατεύονται καταλλήλως, γ) οι τυχόν παρατυπίες (εσκεμμένες ή μη) θα αποφεύγονται και θα εντοπίζονται, δ) τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με τάξη και μπορούν να παράσχουν όλη την απαιτούμενη δημοσιονομική και μη δημοσιονομική πληροφόρηση, εντός ενός σχετικά ευλόγου χρονικού διαστήματος.

Η αξιολόγηση των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου προϋποθέτει την αναγνώριση των κυρίων ελέγχων που πραγματοποιούνται εντός της ελεγχόμενης μονάδας. Ως σύστημα μπορεί να νοηθεί μια σειρά από αλληλοεξαρτώμενες διαδικασίες όπου ομοειδείς συναλλαγές αναγνωρίζονται, ταξινομούνται και επεξεργάζονται στα αντίστοιχα λογιστικά αρχεία. Ως έλεγχοι νοούνται εκείνες οι διαδικασίες σε ένα σύστημα, οι οποίες αποβλέπουν στο να πιστοποιήσουν ότι όλες οι νόμιμες συναλλαγές και μόνο αυτές τυγχάνουν περαιτέρω επεξεργασίας. Ως κύριοι έλεγχοι μπορούν να οριστούν οι έλεγχοι που:

- Προλαμβάνουν ή εντοπίζουν ουσιαστικά σφάλματα (δημοσιονομικοί έλεγχοι που σχετίζονται με την ακρίβεια λογαριασμών),
- Διασφαλίζουν τη συμμόρφωση με το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο (δημοσιονομικοί έλεγχοι που σχετίζονται με τη νομιμότητα και κανονικότητα) και
- Διασφαλίζουν ότι δεν υπάρχει σοβαρή αδυναμία στην οικονομικότητα, αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν (έλεγχοι απόδοσης).

Μετά την αναγνώριση των κυρίων ελέγχων, πρέπει να εξεταστεί ένα δείγμα συναλλαγών (έλεγχοι συμμόρφωσης – control tests - compliance tests), για να διασφαλιστεί ότι οι προβλεπόμενοι εσωτερικοί έλεγχοι έχουν πράγματι εκτελεστεί προσηκόντως.

Μια πολύ χρήσιμη και συνηθισμένη μεθοδολογία αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου μιας μονάδας είναι η εξακρίβωση της ύπαρξης αυτοτελούς Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου, καθώς και εγχειριδίου που να αναλύει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται από το εξουσιοδοτημένο προσωπικό. Οι έλεγχοι συμμόρφωσης πραγματοποιούνται για να εξακριβωθεί ότι οι διαδικασίες που περιγράφονται στο εγχειρίδιο εφαρμόζονται στην πράξη. Αυτή η εξακρίβωση μπορεί να επιτευχθεί, μεταξύ άλλων, με συνεντεύξεις με τα αρμόδια στελέχη της ελεγχόμενης μονάδας. Συγκεκριμένα, οι αρμοδιότητες και δραστηριότητες του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να εξεταστούν λεπτομερώς, προκειμένου να μελετηθούν οι παρατηρήσεις που έχουν γίνει από αυτό και να επιβεβαιωθεί ότι οι υποδείξεις και διορθώσεις στις οποίες έχει προβεί, έχουν ακολουθηθεί και ληφθεί υπόψη. Στην πράξη, υπάρχουν διάφοροι τύποι εσωτερικού ελέγχου, ανάλογα με το μέγεθος της ελεγχόμενης μονάδας, το είδος των δραστηριοτήτων της και διάφορους

άλλους παράγοντες. Οι πλέον συνήθεις είναι ο οργανωτικός, ο φυσικός, ο λογιστικός, ο προληπτικός και ο κατασταλτικός. Ο παρακάτω πίνακας αναλύει τις διαφορετικές περιπτώσεις:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΕΙ ΕΙΔΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΕΙΔΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
Οργανωτικός	Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που στοχεύει στον καθορισμό και στην κατανομή των αρμοδιοτήτων και καθηκόντων μεταξύ του προσωπικού (διαχωρισμός των εργασιών).
Φυσικός	Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που διασφαλίζει ότι μόνο το εξουσιοδοτημένο προσωπικό της ελεγχόμενης μονάδας έχει πρόσβαση στα περιουσιακά στοιχεία.
Λογιστικός	Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που σχεδιάστηκε για να παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι (α) οι συναλλαγές πραγματοποιούνται με κανονικό τρόπο, (β) οι συναλλαγές καταγράφονται και ταξινομούνται εντός των οικείων προθεσμιών, (γ) η καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων στους λογαριασμούς αντιπαραβάλλεται, κατά τακτά χρονικά διαστήματα, με τα πραγματικά περιουσιακά στοιχεία και αναλαμβάνεται η κατάλληλη δράση σε περίπτωση διαπίστωσης ασυμφωνιών.
Προληπτικός	Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που στοχεύει στην πρόληψη των παρατυπιών.
Κατασταλτικός	Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που στοχεύει στην ανεύρεση σφαλμάτων ή μη νομίμων ενεργειών.

Ανάλογα με την πιθανότητα ύπαρξης υλικών σφαλμάτων στις υπό έλεγχο δημοσιονομικές καταστάσεις, λόγω της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου, ο

Κίνδυνος Ελέγχου δύναται να είναι χαμηλός μεσαίος ή υψηλός. Ανάλογα με την περίπτωση, ο κίνδυνος Ελέγχου είναι δυνατόν να ποσοτικοποιηθεί ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΕΙ ΤΙΣ ΠΙΘΑΝΕΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Πιθανότητα / Μέγεθος Κινδύνου Ελέγχου	ΤΙΜΗ
Πιθανότητα χαμηλή / άρτιο σύστημα εσωτερικού ελέγχου	0,17
Πιθανότητα μεσαία / καλό σύστημα εσωτερικού ελέγχου	0,28
Πιθανότητα μεγάλη / αναποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου	1,00

7.2.3 Κίνδυνος που σχετίζεται με τον εξωτερικό έλεγχο.

Ο κίνδυνος αυτός καλείται ελεγκτικός κίνδυνος και σχετίζεται με την ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτικός κίνδυνος (audit risk – AR) είναι ο κίνδυνος όπως ο ελεγκτής εκφράσει μια λανθασμένη κρίση, όσον αφορά την ορθότητα των δημοσιονομικών καταστάσεων. Στην πράξη, ο ελεγκτικός κίνδυνος έχει δύο μορφές, η μία είναι ο κίνδυνος όπως ο ελεγκτής εκφράσει μια αρνητική γνώμη για δημοσιονομικές καταστάσεις που δεν περιέχουν υλικά σφάλματα και η άλλη είναι ο κίνδυνος όπως ο ελεγκτής εκφράσει μια θετική γνώμη για δημοσιονομικές καταστάσεις που περιέχουν υλικά σφάλματα. Κατά τη συνήθη ελεγκτική πρακτική, ο κίνδυνος αυτός είναι σταθερός και καθορίζεται για όλες τις περιπτώσεις σε 5% (δηλαδή η παράμετρος AR ισούται με 0,05).

7.3 Αναλυτικές διαδικασίες.

Εκτός από τους ανωτέρω αναφερθέντες κινδύνους, οι οποίοι σχετίζονται με την ποιότητα αφενός των εσωτερικών συστημάτων ελέγχου και αφετέρου του εξωτερικού ελέγχου, υπάρχει και μια άλλη παράμετρος, η οποία είναι εξαιρετικά σημαντική και θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά το στάδιο του προγραμματισμού του ελέγχου. Η παράμετρος αυτή καλείται **αναλυτικές διαδικασίες (analytical procedures)** και αφορά αφενός στη διαθεσιμότητα ή μη προγενέστερων αναφορών ή εκθέσεων εσωτερικού ή εξωτερικού ελέγχου που καθορίζουν τις περιοχές όπου έχουν εντοπισθεί σφάλματα ή παρατυπίες και αφετέρου στη δυνατότητα ή μη ανάλυσης ή σύγκρισης δεδομένων και δεικτών στους

λογαριασμούς, κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου ή περισσότερων, προκειμένου να προσδιοριστούν οι περιοχές που απαιτούν τη διενέργεια επιπρόσθετων ελέγχων. Η ποσοτικοποίηση της συγκεκριμένης μεταβλητής αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΕΙ ΤΙΣ ΠΙΘΑΝΕΣ ΤΙΜΕΣ ΤΩΝ
ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ**

Διαθεσιμότητα αναφορών και εκθέσεων ελέγχου/ δυνατότητα διαχρονικών αναλύσεων	ΤΙΜΗ
Διαθεσιμότητα πολλών αναφορών και εκθέσεων και δυνατότητα διαχρονικών αναλύσεων	0,75
Διαθεσιμότητα λίγων αναφορών και εκθέσεων και μερική δυνατότητα διαχρονικών αναλύσεων	0,90
Έλλειψη διαθεσιμότητας των αναφορών και εκθέσεων και έλλειψη δυνατότητας διαχρονικών αναλύσεων	1,00

Παράδειγμα: Προκειμένου να στηρίξει το εισόδημα των μικροπαραγωγών ενός αγροτικού προϊόντος Δ, η Ευρωπαϊκή Ένωση αποφάσισε την χορήγηση πρόσθετης επιχορήγησης 100€ σε όσους κατέχουν καλλιεργήσιμη έκταση μικρότερη των δύο στρεμμάτων. Όταν κοινοτικές υπηρεσίες ελέγχου άσκησαν διαχειριστικό έλεγχο στην καταβολή των εν λόγω επιχορηγήσεων, προσέφυγαν στη μέθοδο των αναλυτικών διαδικασιών και, συγκεκριμένα, στην ανάλυση των δεδομένων του παρακάτω πίνακα:

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΥ ΔΕΙΧΝΕΙ ΤΟΝ ΑΡΙΘΜΟ ΤΩΝ ΜΙΚΡΟΠΑΡΑΓΩΓΩΝ ΚΑΙ
ΤΟ ΠΟΣΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΘΕΤΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟ
ΑΓΡΟΤΙΚΟ ΠΡΟΪΟΝ «Δ»**

ΕΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΩΝ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΘΕΤΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ (σε €)
1990	2.300	230.000
1991	6.100	610.000
1992	12.450	1.245.000
1993	28.000	2.800.000
1994	55.000	5.500.000
1995	83.000	8.300.000
1996	110.400	11.040.000

Από τη χρονική σύγκριση των παραπάνω στοιχείων, οι κοινοτικές υπηρεσίες ελέγχου διαπίστωσαν ότι, σε διάστημα επτά ετών, ο αριθμός των μικροπαραγωγών και η αντίστοιχη πρόσθετη επιβάρυνση του κοινοτικού προϋπολογισμού αυξήθηκαν κατά σαράντα οκτώ φορές. Κατόπιν αυτού, αποφασίστηκε η διενέργεια επιτόπιου διαχειριστικού ελέγχου και διαπιστώθηκε ότι πολλές από τις εκτάσεις που αναγράφονται στις αιτήσεις για τη χορήγηση της κοινοτικής επιχορήγησης δεν ήταν υπαρκτές και ότι έτσι καταβαλλόταν στους φερόμενους ως δικαιούχους αποζημίωση μεγαλύτερη από αυτή που πράγματι δικαιούνταν.

7.4 Υπολογισμός του κινδύνου Εντοπισμού.

Μετά την ποσοτικοποίηση των παραπάνω παραμέτρων, είναι δυνατός ο υπολογισμός του Κινδύνου (μη) Εντοπισμού (Detection Risk – DR), ο οποίος ορίζεται ως ο κίνδυνος μη ανεύρεσης από τον ελεγκτή υλικών σφαλμάτων ή παρατυπιών στη δημοσιονομική διαχείριση που θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως συστηματικά και, στο σύνολο τους, να επηρεάσουν το τελικό ελεγκτικό πόρισμα. Ο εν λόγω κίνδυνος μπορεί να υπολογισθεί εφαρμόζοντας τον ακόλουθο μαθηματικό τύπο.

$$(DR) = (AR) / (IR) \times (CR) \times (AP)$$

όπου:

DR = Κίνδυνος Εντοπισμού

AR = Ελεγκτικός Κίνδυνος

IR = Εγγενής ή Ενυπάρχων Κίνδυνος

CR = Κίνδυνος Ελέγχου

AP = Αναλυτικές Διαδικασίες

7.5 Σχέση κινδύνου Εντοπισμού και Επιπέδου Εμπιστοσύνης.

Ο υπολογισμός του κινδύνου Εμπιστοσύνης είναι μια περίπλοκη και επίπονη ελεγκτική διαδικασία, η οποία, όμως, είναι εξαιρετικά χρήσιμη και, σε ορισμένες περιπτώσεις, απαραίτητη για τον καθορισμό της έκτασης των δειγματοληπτικών ελέγχων επαλήθευσης που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο προσδιορισμός της μεταβολής DR είναι σημαντικός, καθόσον η τιμή που λαμβάνει εκάστοτε αποτελεί το συμπλήρωμα – σε εκατοστιαία βάση – του λεγόμενου επιπέδου εμπιστοσύνης (Confidence Level – LV), δηλαδή του ποσοστού ασφάλειας που επιθυμεί να επιτύχει ο έλεγχος από τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που έχει εφαρμόσει. Το επίπεδο εμπιστοσύνης είναι ένας από τους βασικούς παράγοντες καθορισμού του ελεγκτέου δείγματος, στην περίπτωση που εφαρμόζεται η στατιστική μέθοδος της Δειγματοληψίας Νομισματικών Μονάδων για την επιλογή των δειγμάτων και την αξιολόγηση των σχετικών αποτελεσμάτων. Ο παρακάτω πίνακας απεικονίζει τη σχέση μεταξύ των επιπέδων εμπιστοσύνης και των διαφόρων τιμών της μεταβλητής DR, καθώς και το μέγεθος του δείγματος που απαιτείται στην κάθε περίπτωση, όταν όλες οι άλλες παράμετροι (στοιχεία πληθυσμού, επίπεδο σημαντικότητας κ.λ.π.) παραμένουν σταθερές:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΟΥ ΔΕΙΧΝΕΙ ΤΗ ΣΧΕΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΥ, ΕΠΙΠΕΔΟΥ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗΣ ΚΑΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

AR	IR	CR	AP	DR=AR/ (IR)x(CR)x(A P)	ΕΠΙΠΕΔΟ ΕΜΠΙΣΤΟ Σ.	ΜΕΓΕΘΟΣ ΠΛΗΘΥΣΜ ΟΥ	ΜΕΓΕΘΟΣ ΔΕΙΓΜΑΤ ΟΣ
0,0 5	0,4 5	0,1 7	0,7 5	0,83	50%(*)	335	23
0,0 5	0,4 5	0,2 8	0,9 0	0,45	55%	335	26
0,0 5	0,4 5	1,0 0	1,0 0	0,11	89%	335	45
0,0 5	0,6 5	0,1 7	0,7 5	0,63	50%(**)	335	23
0,0 5	0,6 5	0,2 8	0,9 0	0,31	69%	335	32
0,0 5	0,6 5	1,0 0	1,0 0	0,08	92%	335	49
0,0 5	1,0 0	0,1 7	0,7 5	0,38	62%	335	28
0,0 5	1,0 0	0,2 8	0,9 0	0,20	80%	335	38
0,0 5	1,0 0	1,0 0	1,0 0	0,05	95%	335	52

(*) Αν και το επίπεδο εμπιστοσύνης που προκύπτει είναι 17%, ο έλεγχος δέχεται ως το κατώτερο αποδεκτό ποσοστό το 50%.

(**) Αν και το επίπεδο εμπιστοσύνης που προκύπτει είναι 37%, ο έλεγχος δέχεται ως το κατώτερο αποδεκτό ποσοστό το 50%.

Το βασικό συμπέρασμα που προκύπτει από την ανάλυση των αριθμητικών δεδομένων του παραπάνω πίνακα, είναι ότι **όσο ο έλεγχος αυξάνει το επιθυμητό επίπεδο εμπιστοσύνης, δηλαδή την πιθανότητα τα αποτελέσματα που προέκυψαν**

από τον έλεγχο του δείγματος να ισχύουν και στον πληθυσμό, τόσο μεγαλώνει το μέγεθος του δείγματος που πρέπει να ελεγχθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

ΕΝΤΟΛΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗ ΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

8.1 Χρηματικά Εντάλματα.

Ο προληπτικός έλεγχος που ασκεί το Ελεγκτικό Συνέδριο κατά το στάδιο της εντολής πληρωμής, δεν καλύπτει το σύνολο των εκταμιεύσεων δημοσίων δαπανών, αλλά μόνο τις δαπάνες εκείνες που εντέλλονται με χρηματικό ένταλμα πληρωμής ή προπληρωμής, ενώ μεγάλο τμήμα των δημοσίων δαπανών εξαιρείται από τον έλεγχο αυτό.

Ειδικότερα, ο κανόνας είναι ότι το αντικείμενο του προληπτικού ελέγχου υπό το Σύνταγμα του 2001, είναι οι δαπάνες του κράτους, καθώς και των Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ. και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης που υπάγονται κάθε φορά στον έλεγχο του με ειδικούς για κάθε περίπτωση νόμους και εντέλλονται με χρηματικά εντάλματα πληρωμής και προπληρωμής. Χρηματικό ένταλμα πληρωμής⁴¹ είναι μια ειδική διοικητική πράξη, με την οποία δίνεται η έγγραφη εντολή του υπουργού για την πληρωμή των εξόδων του δημοσίου. Διακρίνεται σε:

1. επιτροπικά, τα οποία εκδίδονται κατ' εντολή του κυρίου διατάκτη και μεταβιβάζεται μέρος των πιστώσεων σε δευτερεύοντες διατάκτες.
2. χρηματικά, τα οποία είναι η έγγραφη εντολή για την πληρωμή εξόδων του δημοσίου. Τα χρηματικά με τη σειρά τους διακρίνονται: α) στα στατικά, τα οποία είναι τα χρηματικά εντάλματα που εκδίδονται στο όνομα του δικαιούχου για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων του δημοσίου, β) στα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής, που προκαταβάλλονται σε οριζόμενο υπόλογο, ο οποίος αποδίδει λογαριασμό σε τακτή προθεσμία με την υποβολή νόμιμων δικαιολογητικών, γ) στα προσωρινά χρηματικά εντάλματα, τα οποία είναι τα χρηματικά εντάλματα που εκδίδονται για

⁴¹ Άρθρο 28 του ν2362/1995.

επιτακτικές και επείγουσες δαπάνες του κράτους που δεν προβλέπονται από το νόμο ή για τις οποίες δεν υπάρχει πίστωση στον προϋπολογισμό.

Ο προληπτικός έλεγχος ασκείται τόσο επί των τακτικών χρηματικών ενταλμάτων όσο και επί των χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής. Αντιθέτως, τα προσωρινά χρηματικά εντάλματα δεν υπόκεινται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Η εξαίρεση αυτού του κανόνα είναι ότι δεν υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο οι δαπάνες που εντέλλονται με μισθοδοτικές καταστάσεις ή άλλους τίτλους πληρωμής και αφορούν σε πάγιες και σταθερές δαπάνες, όπως είναι οι δαπάνες μισθών και συντάξεων δημοσίων δαπανών ή μισθώματα για τη στέγαση δημοσίων υπηρεσιών. Οι δαπάνες αυτές από τη φύση τους εύλογα εξαιρούνται του προληπτικού ελέγχου, γιατί οι μεν πρώτες (μισθοί, συντάξεις) εκτός του ότι προσδιορίζονται σαφώς κατ' έκταση και είδος από τους ειδικούς συνταξιοδοτικούς και μισθολογικούς νόμους, σε συνδυασμό προς τις περί βαθμολογικής διαρθρώσεως των υπαλλήλων διατάξεις, ενεργούνται και κατά ιδιαζόντως εξειδικευμένη διαδικασία ή οποία παρέχει ουσιώδεις εγγυήσεις όχι μόνο ως προς την ορθότητα της εκκαθάρισης αλλά και ως προς την αναζήτηση των τυχόν επιπλέον καταβληθέντων, αφού οι δικαιούχοι υπάλληλοι τελούν σε ειδικό συνδυασμό προς το κράτος και είναι ευχερής η παρακράτηση τους από τις αποδοχές τους των επόμενων μηνών, οι δε λοιπές (μισθώματα) είναι σαφώς προσδιορισμένα κατά ποσό στην οικεία σύμβαση και επαναλαμβάνονται κατά πάγιο τρόπο.

8.2 Εντολή πληρωμής των εξόδων του Δημοσίου.

Όπως έχει προαναφερθεί ως χρηματικό ένταλμα ορίζεται η έγγραφη εντολή για την πληρωμή εξόδων του δημοσίου. Με βάση αυτό, μπορούμε να πούμε ότι τίτλος πληρωμής⁴² είναι το χρηματικό ένταλμα ή άλλο παραστατικό στοιχείο, που εκδίδεται από την Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου ή από άλλο αρμόδιο κατά το νόμο όργανο, για την πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων πιστωτών του δημοσίου σε βάρος πιστώσεων του Κρατικού Προϋπολογισμού. Τακτικό χρηματικό ένταλμα είναι το χρηματικό ένταλμα που εκδίδεται στο όνομα του δικαιούχου για την

⁴² Άρθρο 28 του ν.2362/1995.

πληρωμή εκκαθαρισμένων απαιτήσεων κατά του δημοσίου. Όλες οι δαπάνες του δημοσίου πληρώνονται από τις αρμόδιες για την πληρωμή αυτών υπηρεσίες με χρηματικά εντάλματα, που εκδίδονται από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου ή από άλλο αρμόδιο κατά το νόμο όργανο. Κατ' εξαίρεση, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, επιτρέπεται να ορίζονται και άλλοι τίτλοι πληρωμής των σταθερών και διαρκούς περιοδικού χαρακτήρα δαπανών. Με τις ίδιες αποφάσεις ορίζονται τα αρμόδια όργανα για την εκκαθάριση των δαπανών, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, η ευθύνη των εκκαθαριστών, των ταμειακών υπολόγων και των αδικαιολογήτως λαβόντων, ο τύπος των ανωτέρω τίτλων, ο τρόπος και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την εξόφληση αυτών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

8.3 Εξόφληση τίτλων πληρωμής.

Κάθε χρηματικό ένταλμα ή άλλος τίτλος πληρωμής εξοφλείται από το αρμόδιο όργανο, μόνο όταν φέρει όλα τα τυπικά στοιχεία που απαιτεί ο νόμος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά εξοφλήσεως των τίτλων πληρωμής⁴³. Τα χρηματικά εντάλματα ή άλλοι τίτλοι πληρωμής, που δεν υπόκεινται σε έλεγχο από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου, τα αρμόδια όργανα για την πληρωμή ασκούν έλεγχο και ευθύνονται:

- Α) για την καθ' υπέρβαση πληρωμή των εκκαθαρισμένων δαπανών,
- Β) για πληρωμές αυτών με εντολή αναρμόδιου οργάνου,
- Γ) για την πληρωμή πέραν των ορίων της πιστώσεως που έχει χορηγηθεί ή της εξουσιοδοτήσεως που έχει παρασχεθεί στους εκκαθαριστές και
- Δ) για την ύπαρξη των δικαιολογητικών που απαιτούνται για τις δαπάνες αυτές από τις ειδικές διατάξεις.

Αν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προαναφέραμε, τα αρμόδια όργανα αρνούνται με έγγραφο την εξόφληση των ενταλμάτων και λοιπών τίτλων πληρωμής, μπορεί όμως ο αρμόδιος διατάκτης να διατάσσει την πληρωμή με ευθύνη του. Στην περίπτωση αυτή, ο διατάκτης είναι ο μόνος υπεύθυνος και ο υπόλογος απαλλάσσεται. Στις δαπάνες του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, η ευθύνη για την ύπαρξη πιστώσεως, καθώς και για την πληρότητα και νομιμότητα των δικαιολογητικών εκδόσεως του

⁴³ Άρθρο 29 του ν. 2362/1995.

τίτλου πληρωμής, βαρύνει μόνο τις οικείες οικονομικές υπηρεσίες του υπουργείου αυτού. Οι δαπάνες του δημοσίου δύναται να πληρώνονται και από τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα.

8.4 Εξόφληση ενταλμάτων πριν από την άφιξή τους.

Σε περίπτωση κατεπείγουσας ανάγκης άμεσης πληρωμής δαπάνης του Κράτους, επιτρέπεται στους προϊσταμένους των υπηρεσιών Δημοσιονομικού Ελέγχου να εντέλλονται, με κάθε πρόσφορο μέσο, την πληρωμή χρηματικών ενταλμάτων από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες και την εκτέλεση επιτροπικών ενταλμάτων, πριν από την αποστολή των τίτλων αυτών στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες ή στους δευτερεύοντες Διατάκτες, αντίστοιχα⁴⁴.

8.5 Οίκοθεν εξόφληση χρηματικών ενταλμάτων ή άλλων τίτλων.

Χρηματικά εντάλματα ή άλλοι τίτλοι πληρωμής, που παραμένουν ανεξόφλητοι μέχρι την λήξη του οικονομικού έτους, εξοφλούνται οίκοθεν από τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες υπέρ των δικαιούχων, με την έκδοση γραμματίων είσπραξης συμψηφιστικής διαχείρισης και υπό λογαριασμό εκτός Προϋπολογισμού. Το ίδιο επιτρέπεται και κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, εάν ο δικαιούχος από χρηματικό ένταλμα ή άλλον τίτλο πληρωμής, που έχει εκδοθεί για περισσότερους από ένα δικαιούχους, δεν προσέλθει να ζητήσει την πληρωμή του.

8.6 Προϋποθέσεις και διαδικασία έκδοσης ενταλμάτων προπληρωμής.

Χρηματικό ένταλμα προπληρωμής είναι το χρηματικό ένταλμα με το οποίο προκαταβάλλεται χρηματικό ποσό σε οριζόμενο υπόλογο, ο οποίος αποδίδει λογαριασμό σε τακτή προθεσμία με την υποβολή των νόμιμων δικαιολογητικών.

Επιτρέπεται η έκδοση χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής, μετά από αιτιολογημένη απόφαση, για πραγματοποίηση δαπανών, που λόγω της φύσεώς τους ή λόγω επείγουσας υπηρεσιακής ανάγκης, είναι δυσχερής η τήρηση των διατυπώσεων

⁴⁴ Άρθρο 30 του ν. 2362/1995.

που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις για τη δικαιολόγησή τους, καθώς και μικροδαπανών, χωρίς αιτιολόγηση, μέχρι του ύψους των 3.500 € κατά Κ.Α.Ε. ετησίως. Το ποσό αυτό δύναται να αναπροσαρμόζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Τα χρηματικά εντάλματα προπληρωμής εκδίδονται στο όνομα μόνιμων δημοσίων υπαλλήλων, αξιωματικών, μονάδων ή υπηρεσιών των Ενόπλων Δυνάμεων και των αξιωματικών της Ελληνικής Αστυνομίας, του Πυροσβεστικού και Λιμενικού Σώματος που έχουν χρηματική διαχείριση, καθώς και στο όνομα των Τραπεζών Ελλάδος και Αγροτικής. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ορίζεται δεύτερος υπόλογος μόνιμος δημόσιος υπάλληλος, μονάδα ή υπηρεσία των Ενόπλων Δυνάμεων και της Ελληνικής Αστυνομίας, του Πυροσβεστικού και Λιμενικού Σώματος. Τέλος, εκδίδονται με απόφαση του αρμόδιου διατάκτη, μέχρι τη λήξη του οικονομικού έτους⁴⁵.

⁴⁵ Άρθρο 38 του ν. 2362/1995.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ

Ολοκληρώνοντας την εργασία αυτή, διαπιστώθηκε πως από τα πολύ παλιά χρόνια κρίθηκε απαραίτητη η παρουσία και εφαρμογή αυτού του ελέγχου στα δημοσιονομικά του κράτους, με σκοπό την εξυγίανση της οικονομικής ζωής της χώρας μας. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος αυτός είναι πολυμερής έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στην μοναδικότητα της κάθε περίπτωσης ξεχωριστά και να ασκείται όσο το δυνατόν προς όφελος της κοινωνικής και οικονομικής ευημερίας.

Ωστόσο, ο δημοσιονομικός έλεγχος αν και είναι μια ενδιαφέρουσα διαδικασία μπορεί παράλληλα να αποτελέσει μία περιπέτεια η οποία επιφυλάσσει πολλές παγίδες, αδιέξοδα και πλήθος αμφιβολίες και ερωτηματικά στην πορεία. Στην περίπτωση αυτή εγχειρίδιο για την ορθή και δίκαιη διεκπεραίωση της ελεγκτικής αποστολής, συνιστάται η πιστή εφαρμογή των κανόνων του σχετικού νομοσχεδίου.

Η ελεγκτική διαδικασία χωρίζεται σε δύο φάσεις: σε αυτήν του προληπτικού και σε αυτή του κατασταλτικού ελέγχου. Ο προληπτικός έλεγχος αποτελεί κάθετο έλεγχο της δημοσιονομικής διοίκησης αφού αφορά σε ειδικές από τη φύση τους δημόσιες δαπάνες, ειδικά καθορισμένες. Κατά συνέπεια η διενέργεια αυτού οφείλει να είναι ταχεία έτσι ώστε να μην καθίσταται αναποτελεσματική και ατελέσφορη η δημοσιονομική δράση. Ο κατασταλτικός έλεγχος ασκείται στους λογαριασμούς των ΟΤΑ και των Ν.Π.Δ.Δ. χωρίς να απαιτείται ειδικός νόμος για την υπαγωγή τους στον προληπτικό έλεγχο. Έχει χαρακτηριστεί ως ανεπίκαιρος, γιατί ο έλεγχος έπεται της πληρωμής, ως αναποτελεσματικός γιατί σπάνια αποκαθίστανται τα ελλείμματα και τέλος ως ανεπιεικής γιατί σε περίπτωση θανάτου του υπολόγου καταλογίζονται οι κληρονόμοι του.

Οι βασικοί φορείς που εκτελούν τον έλεγχο της δημόσιας διαχείρισης είναι κυρίως το Υπουργείο Οικονομικών και το Ελεγκτικό Συνέδριο. Επειδή ο έλεγχος αυτός έχει καθαρά πολιτικό χαρακτήρα δύναται να προκαλέσει ζήτημα ευθύνης των υπουργών και να κλονίσει την εμπιστοσύνη του Σώματος προς την Κυβέρνηση, αλλά δεν δύναται να θεωρηθεί επαρκής ως προς τον έλεγχο ο οποίος αποβλέπει στην εύρυθμη και κανονική λειτουργία του δημοσίου πλούτου.

Είναι λοιπόν σαφές ότι ο έλεγχος αυτός πέρα από τα πλεονεκτήματά του, παρουσιάζει και σοβαρές αδυναμίες. Κρίνεται λοιπόν απαραίτητη η αναβάθμιση τόσο των φορέων που τον εκτελούν όσο και των στόχων που τον κατευθύνουν.

Με την παραπάνω προοπτική της αναβάθμισης φαίνεται πως ασχολήθηκε πρόσφατα η Κυβέρνηση με στόχο τον περιορισμό της σπατάλης του δημοσίου χρήματος αλλά και την αύξηση των δημοσίων εσόδων. Προτείνεται λοιπόν η σύσταση ενός νέου Σώματος Δημοσιονομικών Ελεγκτών, από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, το οποίο θα διεξάγει ελέγχους στην Προεδρία της Δημοκρατίας, στους Ο.Τ.Α., στις ΔΕΚΟ, στα οικονομικά της Εκκλησίας, καθώς και στα Ευρωπαϊκά Προγράμματα. Αποστολή του Σώματος είναι η διασφάλιση της ορθής εκτέλεσης του προϋπολογισμού και του Κοινοτικού Πλαισίου Στήριξης. Μάλιστα, το ΣΔΕ θα διαθέτει προσωπικό με αυξημένα τυπικά και ουσιαστικά προϊόντα και θα αποτελεί μια πλήρως ανεξάρτητη Υπηρεσία.

Το θεσμικό πλαίσιο που θα κατατεθεί άμεσα στη Βουλή προς ψήφιση ορίζει τις αρμοδιότητες του ΣΔΕ και το ελεγκτικό του εύρος, ενώ θα λαμβάνει συγχρόνως και τα προβλεπόμενα κατά περίπτωση μέτρα:

1. Στη διαχείριση του προϋπολογισμού των φορέων, προκειμένου να διαπιστωθεί αν όλα τα ποσά τα οποία ψηφίζονται ή χορηγούνται, δαπανώνται και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς για τους οποίους εγκρίθηκαν ή χορηγήθηκαν. Επίσης θα ελέγχουν αν κατά την πραγματοποίηση των δαπανών τηρήθηκαν οι αρχές της δημοσιονομικής δέσμευσης, της νομικής δέσμευσης και της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης, καθώς και αν λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα για την εξασφάλιση είσπραξης των δημοσίων εσόδων. Παράλληλα, θα ελέγχουν αν τα έσοδα που εισπράττονται εμφανίζονται σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς προκειμένου να αποφευχθούν φαινόμενα μεταφοράς σημαντικών ποσών από το ένα έτος στο άλλο.
2. Σε κάθε πράξη ή παράλειψη που επηρεάζει ή δύναται να επηρεάσει την περιουσία τους. Ουσιαστικά για κάθε δαπάνη που θα γίνεται από τους Δήμους, τις εκκλησίες κ.λπ. θα ενημερώνεται άμεσα το ΣΔΕ.
3. Στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί η επάρκεια, η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα.

Οι δημοσιονομικοί επιθεωρητές θα μπορούν να θέτουν προσωρινά εκτός διαχείρισης οποιονδήποτε δημόσιο υπάλληλο στις περιπτώσεις που αρνείται να εμφανίσει όλα τα βιβλία και έγγραφα της υπηρεσίας του. Σε περιπτώσεις που διαπιστώσουν πράξεις που μπορούν να επισύρουν ποινική ευθύνη ή κρίνουν ότι απαιτείται διαδικασία Ένορκης Διοικητικής Εξέτασης διαβιβάζουν τις σχετικές πληροφορίες στη Διεύθυνση Δίωξης της Απάτης.

Το μόνο που μένει λοιπόν είναι να εφαρμοστεί από την Κυβέρνηση η προαναφερθείσα πρόταση έτσι ώστε η διαδικασία ελέγχου να τελείται υπό καλύτερες συνθήκες οι οποίες θα είναι πιο επίκαιρες, αξιόπιστες και αποτελεσματικές.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στην εργασία αυτή παρουσιάστηκε η σημαντικότητα του ρόλου του δημοσιονομικού ελέγχου στην κοινωνικοοικονομική υπόσταση του κράτους. Στα πλαίσια αυτής της γενικότερης αντίληψης έγινε εκτενής αναφορά ανά κεφάλαιο στον όρο αυτού του ελέγχου, τους φορείς που τον εκτελούν, στους στόχους που τον διέπουν καθώς και στις κατηγορίες που τον απαρτίζουν.

Το περιεχόμενο της εργασίας αυτής κινήθηκε γύρω από τις αρχές που διέπουν τον βασικό νόμο 2362/1995 του Συντάγματος καθώς και με τη συλλογή διατάξεων για το Δημόσιο Λογιστικό και τον έλεγχο των δαπανών του κράτους που εμπεριέχεται στον παραπάνω νόμο. Επιπλέον, πυξίδα της καταγραφής των στοιχείων μας υπήρξε το άρθρο 98 παρ. 1 σύμφωνα με το οποίο ασκείται ο έλεγχος των δαπανών του κράτους από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Τέλος, για την πληρέστερη εικόνα σε ό,τι αφορά τη φύση του δημοσιονομικού ελέγχου καταλυτικό ρόλο έπαιξε η συλλογή δεδομένων από το αρχείο της βιβλιοθήκης της Νομικής Σχολής του Δ.Π.Θ., από βιβλιοθήκες ηλεκτρονική μορφής, από δημοσιεύματα και άρθρα του τύπου, καθώς και από την Υπηρεσία Δημοσιονομικού Ελέγχου Ν. Ροδόπης.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

1. Ιστορική αναδρομή στο ρόλο του κράτους.

Η κρατική παρέμβαση αποτελεί γνώρισμα του τελευταίου ήμισυ του 20^{ου} αιώνα και δεν χαρακτηρίζει προηγούμενες χρονικές περιόδους. Η διεύρυνση του δημόσιου τομέα συντελέστηκε σταδιακά δια μέσου των αιώνων και επηρεάστηκε από ένα σύνολο οικονομικών αναγκών, ιδεολογικών αντιλήψεων, κοινωνικών πιέσεων και πολιτικών σκοπιμοτήτων.

Μέχρι τους χρόνους της Αναγέννησης, δεν υπήρχε οργανωμένη κυβερνητική δραστηριότητα, όπως την εννοούμε σήμερα. Το κράτος περιοριζόταν στο να εισπράττει φόρους, πολλές φορές δυσανάλογα υψηλούς σε σχέση με την οικονομική αντοχή των υπηκόων του, για τη χρηματοδότηση πολέμων ή την ενίσχυση του πλούτου των ασκούντων την εξουσία. Μόλις το 18^ο αιώνα κυριάρχησε η άποψη, μεταξύ κυρίως των Γάλλων οικονομολόγων ότι το κράτος πρέπει να αναλάβει ενεργό ρόλο στην προώθηση του εμπορίου και της βιομηχανίας. Η άποψη αυτή ονομάστηκε *εμποριοκρατία* ή *μερκαντισμός*.

Ως αντίδραση εν μέρει στο μερκαντισμό και εν μέρει στον καταθλιπτικό φοροεισπρακτικό χαρακτήρα του κράτους, χωρίς ουσιαστικά ανταλλάγματα στους πολίτες, δημιουργήθηκε η κλασσική σχολή οικονομικής σκέψης. Βασικός εφαρμοστής αυτής υπήρξε ο Άγγλος οικονομολόγος του 18^{ου} αιώνα Adam Smith, ο οποίος υποστήριξε την ιδέα μιας οικονομίας απαλλαγμένης σε σημαντικό βαθμό από κρατικές παρεμβάσεις και καθοδηγούμενης από κάποιο «αόρατο χέρι», εννοώντας το μηχανισμό των τιμών. Στο βιβλίο του «Ο πλούτος των εθνών» ο Adam Smith υποστηρίζει ότι ο ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων και το κίνητρο του κέρδους είναι δυνάμεις επαρκείς να εξυπηρετήσουν με τον καλύτερο τρόπο το συμφέρον του κάθε ατόμου και, κατ' επέκταση, το δημόσιο ή κοινωνικό συμφέρον, το οποίο ορίζεται ως το άθροισμα των ατομικών συμφερόντων. Αναφέρει επίσης τέσσερις μόνο περιπτώσεις που δικαιολογούν την κρατική παρέμβαση οι οποίες είναι: η προστασία της κοινωνίας από επιθέσεις ξένων χωρών (εθνική άμυνα), η προστασία

του πολίτη από αδικοπραξίες συμπολιτών του (έννομη τάξη, δικαιοσύνη), η εκτέλεση έργων υποδομής και η λειτουργία των φορέων άσκησης της εκτελεστικής εξουσίας (Δημόσια Διοίκηση).

Η κεντρική θέση της κλασσικής άποψης ήταν ότι το συμφέρον του κοινωνικού συνόλου εξυπηρετείται καλύτερα, αν τα άτομα αφεθούν ελεύθερα να αναπτύξουν, μέσα στα πλαίσια που ορίζουν οι νόμοι οποιαδήποτε δραστηριότητα, η οποία κατά τη γνώμη τους προάγει τα συμφέροντά τους και ικανοποιεί τις προσωπικές τους φιλοδοξίες. Η βασική υπόθεση που χρησιμοποιήθηκε, και η οποία δεν απέιχε πολύ από την οικονομική πραγματικότητα της εποχής εκείνης, ήταν ότι το οικονομικό σύστημα λειτουργεί κάτω από πλήρως ανταγωνιστικές συνθήκες, οι οποίες οδηγούν σε άριστη κατανομή παραγωγικών μέσων.

Οι ιδέες του Adam Smith επηρέασαν την οικονομική πολιτική πολλών κυβερνήσεων και την οικονομική σκέψη πολλών ερευνητών, επί σειρά δεκαετιών. Τη σκυτάλη παρέλαβαν σημαντικοί οικονομολόγοι του 19^{ου} αιώνα, όπως οι Άγγλοι John Stuart Mill και Nassau Senior, οι οποίοι διακήρυξαν το δόγμα του άκρατου φιλελευθερισμού. Σύμφωνα με το δόγμα αυτό, το κράτος θα πρέπει να απέχει από κάθε δραστηριότητα, η οποία αποβλέπει στη ρύθμιση ή τον έλεγχο της ιδιωτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Η ανεξέλεγκτη επιδίωξη του επιχειρηματικού κέρδους και της ικανοποίησης των ατομικών αναγκών οδήγησε βαθμιαία το κλασσικό δόγμα και το δόγμα του άκρατου φιλελευθερισμού στην παρακμή. Παρά το γεγονός ότι η εφαρμογή του έθεσε τις βάσεις για την πραγματοποίηση υψηλών ρυθμών οικονομικής ανάπτυξης, δημιούργησε ταυτόχρονα τα σοβαρά κοινωνικά προβλήματα της βιομηχανικής επανάστασης (εκμετάλλευση του εργατικού δυναμικού, ανισότητα στη κατανομή του πλούτου κλπ.) Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών, έπρεπε να διευρυνθεί ο ρόλος του κράτους και σε θέματα κοινωνικής πολιτικής.

Βασικός εφαρμοστής των νέων αντιλήψεων για τον κοινωνικοοικονομικό ρόλο του κράτους υπήρξε ο Γερμανός οικονομολόγος Adolph Wagner. Ο Wagner υποστήριξε κατά τη δεκαετία του 1880 την άποψη ότι αποτελεί βασικό καθήκον του κράτους να παρεμβαίνει στην οικονομική ζωή για να αμβλύνει τις κοινωνικοοικονομικές ανισότητες και να αναδιανέμει το εθνικό εισόδημα υπέρ των χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων, μέσω του συστήματος των φόρων και των μεταβιβαστικών πληρωμών.

Πιο ριζοσπαστικές απόψεις διατύπωσαν άλλοι οικονομολόγοι, όπως ο Karl Marx, ο Sismondi και ο Robert Owen, οι οποίοι απέδωσαν τη φτώχεια και την άνιση διανομή του εισοδήματος στην ατομική ιδιοκτησία των μέσων παραγωγής, και ιδιαίτερα του κεφαλαίου. Τη σημαντικότερη επιρροή μεταξύ αυτών είχε ο Marx, ο οποίος πίστευε ότι ήταν αναγκαία η άσκηση κοινωνικού ελέγχου στα μέσα παραγωγής, μέσω της κατάργησης της ατομικής ιδιοκτησίας, του κέρδους και του ανταγωνισμού, πράγμα που προϋπέθετε την ανατροπή του υπάρχοντος κοινωνικοοικονομικού συστήματος.

Τη δεύτερη ισχυρή ώθηση στην τάση διεύρυνσης του ρόλου του κράτους προς την κατεύθυνση της σταθεροποίησης του οικονομικού συστήματος έδωσε ο Άγγλος οικονομολόγος John Maynard Keynes, μετά τη μεγάλη οικονομική κρίση του 1929, με το βιβλίο του «η γενική θεωρία της απασχόλησης, του επιτοκίου και του χρήματος».

Ο Keynes αμφισβήτησε έντονα τόσο το δόγμα του άκρατου φιλελευθερισμού όσο και το φιλοσοφικό – κοινωνιολογικό του υπόβαθρο περί της αυτόματης εναρμόνισης των κοινωνικών συμφερόντων και του ανώφελου της κρατικής παρέμβασης. Ένας από τους βασικότερους εκφραστές του φιλοσοφικού αυτού ρεύματος υπήρξε και ο Jean Jacques Rousseau, με τις απόψεις του περί κοινωνικού συμβολαίου: το κράτος είναι μια εκούσια ένωση ατόμων για την εξυπηρέτηση των αμοιβαίων συμφερόντων. Τα άτομα (εργαζόμενοι και εργοδότες) «υπογράφουν ένα συμβόλαιο», με το οποίο εκχωρούν ορισμένα μόνο δικαιώματα και εξουσίες στο κράτος, σε αντάλλαγμα των υπηρεσιών, που παρέχονται από το κράτος (άμυνα, δικαιοσύνη κλπ.)

Η κρίση του 1929 απέδειξε ότι ο μηχανισμός της αγοράς δεν είναι σε θέση να εξασφαλίζει σε κάθε περίπτωση πλήρη απασχόληση των παραγωγικών μέσων και σταθερό επίπεδο τιμών. Σε περιόδους ύφεσης το κράτος θα πρέπει να αυξάνει τις δημόσιες δαπάνες, ακόμη και για να χρηματοδοτεί «τη διάνοιξη και το κλείσιμο οπών» από τους ανέργους. Με τον τρόπο αυτό, ενισχύεται η ενεργός ζήτηση και υποβοηθείται η έξοδος της οικονομίας από την ύφεση. Εννοείται ότι, σε περιόδους πληθωρισμού, θα πρέπει να μειώνονται οι δημόσιες δαπάνες, για να περιοριστεί η υπερβάλλουσα ζήτηση.

Στα καθήκοντα του κράτους ως φορέα αναδιανομής του εισοδήματος και σταθεροποίησης της οικονομίας προστέθηκε και ο ρόλος του ως φορέα επιτάχυνσης της οικονομικής μεγέθυνσης, μετά το Β΄ Παγκόσμιο πόλεμο. Μεταπολεμικά, έγινε

εμφανές ότι οι ιδιωτικοί φορείς δεν μπορούσαν μόνοι τους να αναστηλώσουν τις κατεστραμμένες οικονομίες στις ανεπτυγμένες χώρες. Αλλά και στις αναπτυσσόμενες χώρες οι δημόσιοι φορείς κλήθηκαν να παίξουν πρωτεύοντα ρόλο στη διαδικασία της οικονομικής ανάπτυξης με την εκτέλεση έργων υποδομής, με την λήψη μέτρων για την αύξηση των αποταμιεύσεων, των επενδύσεων και της παραγωγικότητας, με τη διαμόρφωση του κατάλληλου θεσμικού πλαισίου, με τη βελτίωση των υπηρεσιών εκπαίδευσης κλπ.

Η συμμετοχή του κράτους στην προσπάθεια εξασφάλισης επαρκών παραγωγικών μέσων για επενδυτικούς – αναπτυξιακούς σκοπούς διευρύνθηκε, έτσι ώστε να συμπεριλάβει και την αυξημένη συμβολή του στη διαδικασία της εν γένει αριστοποίησης της κατανομής των πόρων. Η κρατική παρέμβαση επεκτάθηκε προοδευτικά και στον τομέα της εξασφάλισης των απαιτούμενων παραγωγικών μέσων για την παραγωγή των δημόσιων αγαθών, των αγαθών που προκαλούν εξωτερικές οικονομίες και των υπηρεσιών κοινής ωφέλειας.

Πολλοί παράγοντες όπως οι εκβιομηχάνιση, η αστικοποίηση μεγάλων τμημάτων του πληθυσμού, οι διαρκείς τεχνολογικές εξελίξεις, η πολυπλοκότητα των συναλλαγών κ.α. απαιτούν συνεχείς ρυθμιστικές παρεμβάσεις του κράτους, που οδηγούν σε περαιτέρω διεύρυνση του ρόλου του. Έτσι το κράτος έχει εγκαταλείψει από πολύ καιρό αυτό το ρόλο και αναλαμβάνει ευρύτατα καθήκοντα.

Από τη δεκαετία του '80, έχει αρχίσει η αντίστροφη πορεία του περιορισμού του ρόλου του κράτους, λόγω των δυσμενών παρενεργειών, που έχει επιφέρει η διόγκωση του δημόσιου τομέα, στη λειτουργία του οικονομικού συστήματος. Οι δυσμενείς αυτές επιπτώσεις είναι γνωστές ως «κυβερνητικές αποτυχίες», σε αντιδιαστολή με τις αποτυχίες της αγοράς.

1.1 Δημόσιος Τομέας και η ιστορική του εξέλιξη.

Η παρουσία του κράτους εμφανίζεται έντονα τόσο στην οικονομική όσο και στην κοινωνική ζωή του ατόμου. Η έννοια του συμπίπτει με την έννοια του δημόσιου τομέα, με την μόνη διαφορά ότι το πλαίσιο δράσης του δημόσιου τομέα δεν μπορεί να οριοθετηθεί με σαφήνεια. Θα μπορούσαμε να το παραστήσουμε με έναν κύκλο όπου θα υποστήριζε ότι όσες δραστηριότητες ασκούνται εντός τους κύκλου ανήκουν στο δημόσιο τομέα, ενώ όσες ασκούνται εκτός ανήκουν στον ιδιωτικό.

Για την καλύτερη κατανόηση του όρου θα ταξινομήσουμε τους δημόσιους φορείς στις εξής κατηγορίες.

1. Κεντρική Διοίκηση όπου συμπεριλαμβάνει (την βουλή, τα Υπουργεία, την Κυβέρνηση). Η Κεντρική Διοίκηση απαρτίζεται από τα όργανα άσκησης της Νομοθετικής, της Εκτελεστικής και της Δικαστικής εξουσίας. Οι υπηρεσίες που παρέχει ικανοποιούν συνήθως ανάγκες του κοινωνικού συνόλου ή συλλογικές ανάγκες π.χ. δικαιοσύνη, έννομη τάξη, έργα υποδομής, εθνική άμυνα, δημόσια διοίκηση κλπ. Επίσης προωθούν γενικότερους οικονομικούς στόχους, όπως είναι ο περιορισμός ανεργίας, η καταπολέμηση του πληθωρισμού, η επιτάχυνση της οικονομικής μεγέθυνσης, η δικαιότερη διανομή του εισοδήματος κ.α.
2. Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης όπου συμπεριλαμβάνει (το Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων, το Ταμείο Εμπόρων και Βιοτεχνών Ελλάδος, τον Οργανισμό Γεωργικών Ασφαλίσεων, το Ταμείο Σύνταξης Αυτοκινητιστών κλπ.). Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους οργανισμούς που προαναφέραμε έχουν δύο χαρακτηριστικά. Πρώτον είναι εξειδικευμένες δηλαδή ανταποκρίνονται σε ορισμένες ανάγκες, όπως είναι η ανάγκη ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, η ανάγκη από τον εργάσιμο βίο, τα επιδόματα ανεργίας στους απολυμένους, η ανάγκη προστασίας από εργατικά ατυχήματα, από οικογενειακά βάρη, από θανάτους προστατών οικογένειας κλπ. Δεύτερον είναι περιορισμένη η κάλυψη που παρέχουν δηλαδή καλύπτονται τα άτομα ή οι ομάδες ατόμων ανάλογα με την δραστηριότητα που αναπτύσσουν. Για παράδειγμα οι εμποροβιοτέχνες εξυπηρετούνται στο ΤΕΒΕ, οι μισθωτοί του ιδιωτικού τομέα στο ΙΚΑ, οι αγρότες στον ΟΓΑ κ.ο.κ).
3. Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) όπου διαχωρίζονται σε δύο διαφορετικούς βαθμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Στον πρώτον υπάγονται οι δήμοι και οι κοινότητες και στον δεύτερο υπάγονται οι νομαρχίες. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους ΟΤΑ αναφέρονται μόνο στα άτομα που διανέμουν μέσα στα όρια της κοινότητας, του δήμου ή της νομαρχίας. Οι υπηρεσίες αυτές είναι μικρότερης λειτουργικής εμβέλειας από εκείνες της Κεντρικής Διοίκησης. Τέτοιες υπηρεσίες είναι υπηρεσίες καθαριότητας, ύδρευσης, αποχέτευσης, κατασκευή χώρων πρασίνου κ.α.).

4. Νομικά Πρόσωπα Δημόσιου Δικαίου (ΝΠΔΔ) όπου συμπεριλαμβάνουν τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, τα Νοσοκομεία, τα Κέντρα Ερευνών, Βιβλιοθήκες κλπ. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τα ΝΠΔΔ είναι συγκεκριμένες και απευθύνονται σε άτομα ή ομάδες του πληθυσμού που έχουν ορισμένα προσόντα ή ορισμένες ανάγκες. Για παράδειγμα παρέχει την μόρφωση στους φοιτητές, τη νοσηλεία στους ασθενείς. Θα πρέπει να αναφέρουμε ότι τέτοιες υπηρεσίες μπορούν να παρασχεθούν και από ιδιωτικούς φορείς δηλαδή από τα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ) στη περίπτωση αυτή το κράτος αναπληρώνει ή συμπληρώνει τη δράση του ιδιωτικού τομέα.
5. Δημόσιες Επιχειρήσεις όπου συμπεριλαμβάνει την Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού, τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος, τα Ελληνικά Ταχυδρομεία, τον Οργανισμό Σιδηροδρόμων Ελλάδος κλπ. Οι δημόσιες επιχειρήσεις αναλαμβάνουν παραγωγική δραστηριότητα και παρέχουν υπηρεσίες για τις οποίες εισπράττουν αντίτιμο, όπως ακριβώς κάνουν και οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, οι οποίες χρεώνουν μια τιμή για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που πωλούν στους πελάτες τους. Η ανάληψη παραγωγικής δραστηριότητας και η είσπραξη αντιτίμου είναι τα στοιχεία που διαφοροποιούν τις δημόσιες επιχειρήσεις από όλους τους προαναφερθέντες δημόσιους φορείς, οι οποίοι χρηματοδοτούν τις δραστηριότητες τους με φορολογικά και λοιπά έσοδα ή δανεισμό, και παρέχουν τις υπηρεσίες τους δωρεάν. Δημόσιες επιχειρήσεις με τους ίδιους κανόνες λειτουργίας θα μπορούσαν να ιδρύσουν και οι ΟΤΑ.
6. Στην τελευταία κατηγορία εντάσσονται οι υπό κρατικό έλεγχο τράπεζες όπως είναι οι Αγροτική, η Εθνική, η Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Ανάπτυξης κλπ και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιδοτούνται από τον κρατικό προϋπολογισμό, με ποσοστό άνω των 51% των δαπανών τους δηλαδή οι εταιρείες προστασίας ατόμων με ειδικές ανάγκες, τα πολιτιστικά ιδρύματα, τα φιλανθρωπικά σωματεία, οι περιβαλλοντικές ενώσεις κ.α. Η αιτιολογία για την επιδότησή τους είναι ότι η δράση τους αναπτύσσεται σε τομείς που διαφορετικά θα απαιτούσαν κρατική παρέμβαση, έτσι με την οικονομική τους ενίσχυση το κράτος εξοικονομεί σημαντικές δαπάνες.

NΟΜΙΚΕΣ ΒΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

2. Νόμοι.

Βασικός κανόνας που ρυθμίζει σήμερα τα θέματα διαχείρισης του δημόσιου χρήματος, καθώς και τα θέματα των σχέσεων του Κράτους και των συναλλασσόμενων με αυτό, είναι το ν.δ. 321/1969 «Περί Δημόσιου Λογιστικού». Κορμό του ισχύοντος ως ανωτέρω Δημόσιου Λογιστικού αποτέλεσαν οι διατάξεις του πρώτου μετά την απελευθέρωση του Ελληνικού Κράτους ν. ΣΙΒ του 1852 και των εκδοθέντων μεταγενέστερα διάφορων προσαρμοστικών με τις νέες ανάγκες νομοθετημάτων, όπως είναι κυρίως οι νόμοι 1555/1918, 4796/1930, 6254/1934, 73/1946.

Ενώ όμως ο αρχικός νόμος ΣΙΒ του 1852 ίσχυσε για περισσότερα από εκατό χρόνια το προαναφερόμενο τροποποιητικό αυτού Ν.Δ. 321/1969 «Περί Δημόσιου Λογιστικού» αποδείχθηκε πολύ γρήγορα ανεπαρκές για την εξυπηρέτηση των σύγχρονων αναγκών και γι αυτό με τη συμπλήρωση της δεύτερης δεκαετίας κατέστη έντονη και επιτακτική η ανάγκη τροποποίησης των διατάξεών του και προσαρμογής τους με τα σύγχρονα δεδομένα.

Με το νομοσχέδιο που υποβάλλεται σήμερα στην εθνική αντιπροσωπεία καθιερώνεται ένα αυστηρότερο αλλά και περισσότερο ευέλικτο Δημόσιο Λογιστικό και αντικαθίσταται το ν.δ. 321/69 «Περί Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού» το οποίο ισχύει για ¼ του αιώνα που διανύουμε και, βεβαίως, είχε θεσπισθεί με εντελώς διαφορετικά κριτήρια και δεδομένα, τα οποία εύλογα δεν μπορούν να καλύψουν πλέον τις σύγχρονες εξελίξεις στα δημοσιονομικά πράγματα της χώρας, αλλά και τις ευρύτερες μεταβολές που έχουν συντελεστεί στην ελληνική οικονομία, ιδιαίτερα μετά την ένταξη της χώρας μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Το Υπουργείο Οικονομικών, αφού έλαβε υπόψη του παρόμοια νομοθετήματα που ισχύουν σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προχώρησε στην κατάρτιση ενός νομοσχεδίου με βασικό άξονα την θεσμοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων που

θα διασφαλίζουν: α) την αυστηρότητα και ευελιξία στις διαδικασίες εγγραφής των πιστώσεων και έγκριση των δαπανών του δημόσιου, β) τον πραγματικό και ουσιαστικό έλεγχο των δημοσίων διαχειρίσεων, γ) την αρχή της ενότητας στη διαχείριση του δημόσιου τομέα ώστε να αποφεύγονται η διάσπαση της αρχής της ενότητας του προϋπολογισμού και δ) την εδραίωση της πεποίθησης των πολιτών και των εντεταλμένων οργάνων της πολιτείας στη χρηστή δημοσιονομική διαχείριση και την ταχύτερη εξυπηρέτηση των συναλλασσομένων με το δημόσιο.

Το νομοσχέδιο εμπλουτίστηκε επίσης με θεσμικού χαρακτήρα διατάξεις και καινοτομίες οι οποίες αποσκοπούν α) στην εδραίωση της διαφάνειας στη διαχείριση του δημόσιου χρήματος και την περιφρούρηση της δημόσιας περιουσίας, β) στην υποχρέωση των αρμοδίων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών να συντάσσουν εκθέσεις για την πορεία των εσόδων και των δαπανών, γ) στην καλλιέργεια και εμπέδωση φορολογικής συνείδησης των πολιτών και δ) στην καλύτερη κατανομή των πιστώσεων του προϋπολογισμού στους φορείς ανάλογα με τις υπάρχουσες πραγματικές ανάγκες.

Με βάση τον νόμο υπ' αριθμό 2362, το οποίο δημοσίευσε η εφημερίδα της Κυβερνήσεως, «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» αναφέρεται κυρίως στην καλύτερη εναρμόνιση των δημοσιονομικών αρμοδιοτήτων του Υπουργού Οικονομικών με τις διατάξεις του Συντάγματος. Επισημαίνεται έτσι ο ρόλος του στη διαχείριση του Κρατικού Προϋπολογισμού και τονίζονται οι ευθύνες του στην άσκηση ελέγχων όσον αφορά την πραγματοποίηση των δημοσίων δαπανών, είτε από εθνικούς είτε από κοινοτικούς πόρους. Επίσης αναφέρεται στην εξασφάλιση της ενότητας της διαχείρισης του δημόσιου τομέα, ούτως ώστε να αποφεύγεται η διάσπαση της αρχής της ενότητας του Προϋπολογισμού, με την επέκταση του ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών στη διαχείριση των ΔΕΚΟ, ΟΤΑ και λοιπών Ν.Π.Δ.Δ. που επιχορηγούνται η χρηματοδοτούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Καθιερώνεται έτσι η υποχρεωτική υποβολή Προϋπολογισμών, απολογισμών και ισολογισμών των Ν.Π.Δ.Δ. σε τακτές προθεσμίες.

Στη δυνατότητα άσκησης και ουσιαστικού ελέγχου επί των δημοσίων δαπανών, το περιεχόμενο και η έκταση του οποίου καθορίζονται με έκδοση προεδρικού διατάγματος. Στην αποκέντρωση από το Γ.Λ.Κ. των διαδικασιών Δημόσιου Λογιστικού. Στην σύνταξη ενιαίου Λογιστικού Σχεδίου για την αποτύπωση

των λογιστικών λειτουργιών του, με βάση γενικά παραδεδεδγμένες αρχές και μεθόδους κατά ομοιόμορφο τρόπο για όλο το δημόσιο τομέα, ΟΤΑ, Ν.Π.Δ.Δ., ώστε να απεικονίζεται αληθώς η περιουσιακή διάρθρωση του Δημόσιου. Στην εγγραφή των πιστώσεων για επιχορήγηση των Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και την καταβολή των επιχορηγήσεων αυτών, μετά από αξιολόγηση και συνεκτίμηση των αναγκών τους σε σχέση με τους ίδιους πόρους, τα περιουσιακά τους στοιχεία και το ύψος των διαθεσίμων τους. Στη θεσμοθέτηση ελέγχων στη διαχείριση των κονδυλίων χρηματοδότησης διαφόρων προγραμμάτων από την Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς και διαδικασιών αναζήτησης των αχρεωστήτως ή παρανόμως καταβληθέντων ποσών.

Στην θεσμοθέτηση της σύμπραξης του Υπουργείου Οικονομικών στην έκδοση κανονιστικών πράξεων που προκαλούν δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού ή του προϋπολογισμού των φορέων που επιχορηγούνται από αυτόν. Στην κατάργηση της παράτασης του οικονομικού έτους για τις εισπράξεις των βεβαιωθέντων εσόδων και τις πληρωμές των δαπανών, με εξαίρεση την παράταση για τις συμψηφιστικές εγγραφές από το γραφείο Συμψηφισμών. Στην καθιέρωση ψήφισης συμπληρωματικού προϋπολογισμού από τη Βουλή, σε περίπτωση που οι αρχικές προβλέψεις μεταβάλλονται σημαντικά για οποιονδήποτε λόγο. Στην καθιέρωση σύνταξης αναλυτικών εκθέσεων των αρμόδιων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με την πορεία εσόδων και εξόδων του Προϋπολογισμού, οι οποίες συνοδεύουν τον ετήσιο Απολογισμό του Κράτους στη βουλή. Στη διατύπωση απόψεων και σχολίων του Υπουργού Οικονομικών, με έκθεσή του επί των παρατηρήσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που συνοδεύει τη διαδήλωση του Ελεγκτικού Συνεδρίου, προς ενημέρωση της Βουλής, κατά τη συζήτηση του απολογισμού.

Στη γνωστοποίηση των παρατηρήσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου στους διατάκτες Υπουργούς, σχετικά με τη διαχείριση των προϋπολογισμών τους, οι οποίοι και απαντούν σχετικά, μέσω του Υπουργού Οικονομικών και οι απαντήσεις αυτές συνδημοσιεύονται με την ετήσια έκθεση του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Στην δυνατότητα διαχείρισης των διαθεσίμων του Δημόσιου, σε ημερήσια βάση, ώστε να εξασφαλίζονται τα αναγκαία αποθέματα για την πληρωμή των δαπανών του προϋπολογισμού, αλλά και η δυνατότητα επιλογής του προσφορότερου τρόπου διαχείρισης, κατά περίπτωση, για την προώθηση της γενικότερης οικονομικής πολιτικής.

3. Προεδρικά Διατάγματα.

Όσον αφορά το Ελεγκτικό Συνέδριο με βάση το προεδρικό διάταγμα υπ' αριθμό 774 «Περί κωδικοποιήσεως εἰς ενιαίον κείμενον των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχύουσων διατάξεων υπό τον τίτλο Οργανισμός Ελεγκτικού Συνεδρίου» στο οποίο αναφέρονται οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου καθώς και το πώς ρυθμίζονται και ασκούνται οι αρμοδιότητες αυτές όπως ορίζει ο νόμος. Αναφέρεται περί του προσωπικού του Ελεγκτικού Συνεδρίου όπου συστήνονται τα πρόσωπα και εμφανίζεται από ποια μέλη αποτελείται το Ελεγκτικό Συνέδριο. Επίσης αναφέρονται οι γενικές διατάξεις επί του ελέγχου ο οποίος ασκείται από το Ελεγκτικό Συνέδριο όπου σύμφωνα με το άρθρο 98 του Συντάγματος καθορίζεται ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους, των Ο.Τ.Α. ή άλλων Ν.Π.Δ.Δ. Πιο συγκεκριμένα ορίζεται ο προληπτικός έλεγχος των δαπανών καθώς και τα όργανα ασκήσεως του ελέγχου αυτού, η διαδικασία ασκήσεως του προληπτικού ελέγχου, ο κατασταλτικός έλεγχος Λογαριασμών και Απολογισμών, τα όργανα τα οποία είναι αρμόδια για τον έλεγχο αυτό και τέλος την διαδικασία ασκήσεως αυτού.

Ο έλεγχος της νομιμότητας συνίσταται σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.δ. 1265/1972 στο ότι δεν υπάρχει νομίμως κεχορηγημένη πίστωσης» και ειδικότερα ότι η δαπάνη προβλέπεται από διάταξη του νόμου, καθώς και ότι υπάρχει εγγεγραμμένη σχετική πίστωση στον προϋπολογισμό. Ο έλεγχος κανονικότητας εκτέλεσης των δαπανών έγκειται σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ 1 του ν.1265/1972 στο «εάν κατά την πραγματοποιήσιν τούτων ετηρήθησαν αι διατάξεις του Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού και παντός άλλου νόμου ή διατάγματος ή κανονιστικής αποφάσεως». Ως προς τα όργανα, τα οποία ασκούν τον προληπτικό έλεγχο, τον έλεγχο αυτό διενεργούσε ο πρόεδρος του Ελεγκτικού Συνεδρίου σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. ΑΥΟΖ' /1887, ενώ στη συνέχεια με το άρθρο 6 του ν. 400/1914 ανατέθηκε στους υπογραμματείς ή λογιστές του Συνεδρίου, οι οποίοι ενεργούσαν με εντολή του προέδρου. Έπειτα ο νόμος 1937/1920 κατανέμει τον έλεγχο σε μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Σύμφωνα με το προεδρικό διάταγμα υπ' αριθμό 151 το οποίο αναφέρεται στην διαδικασία ελέγχου, εκκαθάρισης και εντολής πληρωμής των δαπανών του Δημοσίου, που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 26 του Ν2362/95, συνίσταται στην εξέταση από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου των νομίμων δικαιολογητικών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Θέμελης Ν., «Ο προληπτικός έλεγχος των κρατικών δαπανών και το άρθρο 98 του Συντάγματος», Το Σύνταγμα, 1987, τόμος 13.

Μηλιώνης Ν., «Ο θεσμικός ρόλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2002.

Μπήτρος Γ., «Οι έλεγχοι των δημοσίων δαπανών», το Βήμα, 28-3-1999.

Χριστονάκης Στ., «Προβλήματα ελέγχου των κρατικών δαπανών», Οικονομικός Ταχυδρόμος, 29-8-1996.

Δαλαμάνγκα Βας., «Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική», Αθήνα, 2002.

Γκουζή Αθ., «Δημόσιο Λογιστικό», εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1991.

Γεωργίου Ηλία Κάρτσωνα, «Δημόσιον Λογιστικόν», έκδοση 1^η, Αθήνα, 1977.

Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού.

ΤΟ ΒΗΜΑonline «Νέο Σώμα Ελεγκτών για τις δαπάνες του Δημοσίου», Κυριακή 24 Ιουλίου 2005, Αρ. Φύλλου 14522, <http://tovima.dolnet.gr/>

Kathimerini.gr, «Ελεγκτές ειδικών αποστολών στο Δημόσιο», Τρίτη 3 Ιανουαρίου 2006, Αρχείο, <http://news.kathimerini.gr/>

Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, <http://mof-glk.gr/>

Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, <http://mnec.gr>

Νόμος υπ' αριθμόν 2362 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ τεύχος πρώτο, Αρ. Φύλλου 247, 27.11.1995.

Προεδρικό Διάταγμα υπ' αριθμόν 774, «Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίον κείμενον των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου ισχυουσών διατάξεων υπό τον τίτλον Οργανισμός Ελεγκτικού Συνεδρίου», ΦΕΚ τεύχος πρώτο, Αρ. Φύλλου 189, Αθήνα, 22.8.1980.

Προεδρικό Διάταγμα υπ' αριθμόν 1225, «Περί εκτελέσεως των περί Ελεγκτικού Συνεδρίου διατάξεων», ΦΕΚ τεύχος πρώτο, Αρ. Φύλλου 304, Αθήνα, 16.10.1981.

Προεδρικό Διάταγμα υπ' αριθμόν 151, «Διαδικασία ελέγχου, εκκαθάρισης και εντολής πληρωμής των δαπανών του Δημοσίου», ΦΕΚ τεύχος πρώτο, Αρ. Φύλλου 116, 3.06.1998.