



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ**

Έκθεση ελέγχου

**Διαδικασία καθορισμού του ύψους
και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση
των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς
Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' Βαθμού.**

**Ομάδα Ελέγχου
Αθήνα, Σεπτέμβριος 2013**

Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη	4
1. Εισαγωγή	6
2. Αντικείμενο Ελέγχου	7
2.1 Διαχρονική περιγραφή των Κ.Α.Π. και νομοθετικό πλαίσιο	7
2.2 Κριτήρια κατανομής των Κ.Α.Π.	10
2.3 Κ.Α.Π. και χρηματοδοτούμενες κατηγορίες δαπανών	12
2.4 Ευθύνη των εμπλεκόμενων φορέων	14
2.5 Ευθύνη του Ελεγκτή	14
3. Συμπεράσματα	14
3.1 Υπολογισμός Κ.Α.Π.: μεθοδολογία, νομοθεσία και ΥΠ.ΟΙΚ.	15
3.2 Πληρωμές ΥΠ.ΟΙΚ. προς ΥΠ.ΕΣ.	16
3.3 Έκδοση ΚΥΑ για την κατανομή Κ.Α.Π.-Σ.Α.Τ.Α.	16
3.4 Κριτήρια κατανομής	16
3.5 Έλεγχος δεδομένων	17
4. Συστάσεις	19
4.1 Οριοθέτηση χρόνου έκδοσης Αποφάσεων Κατανομής των Κ.Α.Π.	19
4.2 Μηχανισμός αναπροσαρμογής κριτηρίων κατανομής των Κ.Α.Π.	19
4.3 Συρρίκνωση του κόστους λειτουργίας Ο.Τ.Α.	20
4.4 Επανεξέταση της συχνότητας και της διαδικασίας καταβολών των Κ.Α.Π.	20
4.5 Δημιουργία Αποθεματικού.....	21
4.6 Έκδοση οδηγιών/εγκυκλίων προς τους Ο.Τ.Α. Α' σχετικά με τη λογιστική απεικόνιση των αποδιδόμενων Κ.Α.Π.-δημιουργία τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου ΥΠ.ΕΣ.	21
4.7 Πληροφοριακά Συστήματα- Τήρηση αρχείων	22
5. Απάντηση ελεγχόμενου και αξιολόγηση απαντήσεων από το Ε.Σ...	22
6. Παράρτημα Α'	25
Πίνακας 1: Νομοθεσία	25
Πίνακας 2: Συνάρτηση κατανομής Κ.Α.Π.-Λειτουργικών Δαπανών	34
Πίνακας 3: Αποφάσεις Τ.Ε.Δ.Κ. Δωδεκανήσου	35
Πίνακας 4: Υπολογισμός Προϋπολογισθέντων και αποδοθέντων φορολογικών εσόδων προς Κ.Α.Π. & Σ.Α.Τ.Α.....	39
Πίνακας 5: Κοστολόγηση μεταφερθεισών αρμοδιοτήτων.....	47
Πίνακας 6: Κοστολόγηση μεταφερθεισών αρμοδιοτήτων.....	48
7. Παράρτημα Β'	49
Πίνακας 1: Συστάσεις προς ΥΠ.ΕΣ. και απάντηση φορέα.....	49
Πίνακας 2: Συστάσεις προς ΥΠ.ΟΙΚ. και απάντηση φορέα.....	60
Πίνακας 3: Συστάσεις προς Κ.Ε.Δ.Ε. και απάντηση φορέα	64
8. Παράρτημα Γ'	67
INTOSAI GOV 9100: Κατευθυντήριες γραμμές για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων στο δημόσιο τομέα	67

Συντμήσεις – Ακρωνύμια

Α.Ε.Π.	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
Γ.Λ.Κ.	Γενικό Λογιστήριο του Κράτους
Ε.Σ.	Ελεγκτικό Συνέδριο
Ε.Ε.Τ.Α.Α.	Ελληνική Εταιρεία Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης
Κ.Α.Π	Κεντρικοί Αυτοτελείς Πόροι
Κ.Ε.Δ.Ε.	Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας
Μ.Π.Δ.Σ.	Μεσοπρόθεσμο Πρόγραμμα Δημοσιονομικής Στρατηγικής
Ο.Τ.Α.	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.Ε.	Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων
Τ.Π.Δ.	Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων
Σ.Α.Τ.Α.	Συλλογική Απόφαση Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Φ.Α.Π.	Φόρος Ακίνητης Περιουσίας
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΥΠ.ΕΣ.	Υπουργείο Εσωτερικών
ΥΠ.ΟΙΚ.	Υπουργείο Οικονομικών

Περίληψη

Η παρούσα έκθεση περιγράφει τα αποτελέσματα του ελέγχου¹ που διενεργήθηκε από το Ελεγκτικό Συνέδριο (Ε.Σ.) στη διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων (Κ.Α.Π.) στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α΄ Βαθμού. Ο έλεγχος αυτός διενεργήθηκε παράλληλα με το δημοσιονομικό έλεγχο εσόδων χρήσης 2011 του Δήμου Αγίου Δημητρίου Αττικής και στο πλαίσιο εφαρμογής των πρόσφατων νομοθετικών ρυθμίσεων².

Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι Δήμοι εισπράττουν τους Κ.Α.Π. σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία, όμως παρατηρούνται ελλείψεις κατά την εφαρμογή των διαδικασιών υπολογισμού και κατανομής των Κ.Α.Π., η αντιμετώπιση των οποίων κρίνεται επιτακτική για λόγους αποτελεσματικότητας, αποδοτικότητας, οικονομικότητας και χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης³.

Τα ευρήματα αφορούν στα κριτήρια κατανομής και τις διαδικασίες παρακολούθησης των αποδιδόμενων χρηματικών ποσών στους Δήμους. Τα κριτήρια κατανομής είναι: ο πληθυσμός (για τον υπολογισμό της κατανομής από το 2002 και μετά χρησιμοποιήθηκε ο πραγματικός⁴ πληθυσμός), οι μεταφερθείσες αρμοδιότητες-προσωπικό από μετατάξεις και τέλος, το ελάχιστο κόστος. Το μεν πρώτο δεν ανανεώνεται παρά μόνο μετά από κάθε νέα απογραφή (κάθε δεκαετία) και δεν αντικατοπτρίζει το μόνιμο πληθυσμό⁵, ενώ οι μεταφερθείσες αρμοδιότητες και το μεταταγέν προσωπικό που έχουν επιφέρει σημαντικές μεταβολές στις αναλογίες των αποδιδόμενων Κ.Α.Π. μεταξύ των Δήμων, αποτιμήθηκαν εφάπαξ πριν τη μεταφορά τους χωρίς να ληφθεί υπόψη μια πιθανή μελλοντική μεταβολή του κόστους, η οποία θα απαιτούσε και την αντίστοιχη προσαρμογή των Κ.Α.Π. Το ελάχιστο κόστος αφορούσε το πραγματικό κόστος των κυριότερων υπηρεσιών του Δήμου χωρίς να τίθεται ερώτημα σχετικά με τον εξορθολογισμό των δαπανών (μεγαλύτερο ελάχιστο κόστος απέφερε και την ανάλογη επιχορήγηση Κ.Α.Π.).

Σχετικά με τις διαδικασίες παρακολούθησης των αποδιδόμενων ποσών, το Υπουργείο Εσωτερικών (ΥΠ.ΕΣ.) χρησιμοποιεί φύλλα υπολογισμού (excel) και δεν τηρεί

¹ Συγκρότηση ομάδας ελέγχου με την 724/67838/19.12.2012 απόφαση του Προέδρου του Ε.Σ.

² ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141Α) «Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη», και ν. 3852/2010 (ΦΕΚ 87Α) «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης».

³ Σχετική νομοθεσία ν.4055/2012 (ΦΕΚ 51Α) «Δίκαιη δίκη και εύλογη διάρκεια αυτής», ν.4129/2013 καθώς και η υπ' αριθμ.41658/722/23.10.2012 (ΦΕΚ 2848Β) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με τίτλο «Έγκριση και ισχύς των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων σε μετάφραση στην ελληνική γλώσσα».

⁴ Πραγματικός πληθυσμός: ο αριθμός των ατόμων που βρέθηκαν παρόντα κατά την ημέρα της απογραφής, σε κάθε περιφέρεια, νομό, δήμο/κοινότητα, δημοτικό/κοινοτικό διαμέρισμα και αυτοτελή οικισμό (πηγή: Ελληνική Στατιστική Αρχή – Ελ.Στατ.).

⁵ Μόνιμος πληθυσμός: είναι ο αριθμός των ατόμων που έχουν τη συνήθη διαμονή τους σε κάθε περιφέρεια, νομό, δήμο/ κοινότητα, δημοτικό/κοινοτικό διαμέρισμα και αυτοτελή οικισμό (πηγή: Ελληνική Στατιστική Αρχή – Ελ.Στατ.).

συγκεντρωμένο αρχείο των εντολών πληρωμής, ενώ δεν καταχωρίζει την πληροφορία ως προς το τελικό καταβληθέν ποσό (μετά την αφαίρεση όλων των κρατήσεων) στους Δήμους και τότε αυτό δόθηκε τελικά (ορθή οικονομική περίοδο). Οι Δήμοι, δεν έχουν σαφείς οδηγίες από το ΥΠ.ΕΣ. για την ορθή καταχώρηση των εσόδων από Κ.Α.Π. στη σωστή οικονομική χρήση (όταν μέρος των Κ.Α.Π. καταβάλλονται στην επόμενη οικονομική χρήση από αυτή που αφορά η εντολή πληρωμής) ούτε για την καταχώρηση των καταβαλλόμενων προμηθειών στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων (Τ.Π.Δ. 0,15% επί του ποσού της συναλλαγής), οι οποίες δεν εμφανίζονται στα έξοδα, με αποτέλεσμα-και στις δύο περιπτώσεις-τη μη σωστή απεικόνιση του αποτελέσματος χρήσης στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των Δήμων.

Η ομάδα ελέγχου προτείνει στο ΥΠ.ΕΣ. και την Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας (Κ.Ε.Δ.Ε.) τον επανασχεδιασμό των Κ.Α.Π., τόσο ως προς το στόχο τους όσο και ως προς το ύψος τους. Λόγω της απότομης δημοσιονομικής προσαρμογής, είναι ευκαιρία να επανακαθοριστούν οι αρμοδιότητες της Τοπικής Αυτοδιοίκησης αλλά και να εξασφαλιστούν οι απαραίτητοι πόροι (χρήματα, εγκαταστάσεις και έμπυχο δυναμικό) προκειμένου να διασφαλιστεί το ελάχιστο επίπεδο εξυπηρέτησης των πολιτών σε μεσο-μακροπρόθεσμο ορίζοντα. Αναφορικά με τις αρμοδιότητες των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' βαθμού, αυτές θα πρέπει να καθοριστούν με στρατηγικό σχέδιο και όχι ευκαιριακά, προκειμένου να μπορούν να εκτελεστούν βάσει των δημοσιονομικών δυνατοτήτων των Κ.Α.Π. και των ιδίων εσόδων των Δήμων. Όσον αφορά το ύψος των Κ.Α.Π., αυτό πρέπει να καταβάλλεται χωρίς καθυστερήσεις, ενώ πρέπει να ελέγχεται και η αποτελεσματική και οικονομική χρησιμοποίησή τους σε υπηρεσίες που προάγουν ένα ποιοτικό επίπεδο ζωής, με βάση τις αρχές της ισότητας και της κοινωνικής δικαιοσύνης.

Η ομάδα ελέγχου προτείνει επίσης στους εμπλεκόμενους φορείς (ΥΠ.ΕΣ. και ΥΠ.ΟΙΚ.) την εντατικοποίηση του εσωτερικού ελέγχου των διαδικασιών καθορισμού του ύψους και της κατανομής των Κ.Α.Π., προκειμένου να προσαρμόζεται η κατανομή τους με βάση τις ανάγκες των Δήμων και την αποτελεσματικότητάς τους.

Τέλος, η ομάδα ελέγχου προτείνει τη θέσπιση αυστηρότερων κανόνων λογιστικής καταγραφής από το ΥΠ.ΕΣ. σε συνεργασία με την Κ.Ε.Δ.Ε., έτσι ώστε να επιτευχθεί ομοιομορφία στην αντιμετώπιση και στην απεικόνιση της πληροφόρησης-καταγραφής των Κ.Α.Π.

Οι φορείς που συμμετείχαν μας απάντησαν (βλ. κεφ. 5). Συγκεκριμένα το ΥΠΕΣ ανέφερε ότι θα καταβάλλει προσπάθειες έκδοσης της ΚΥΑ εντός των χρονικών πλαισίων και θα προχωρήσει σε προσαρμογή των κριτηρίων κατανομής των ΚΑΠ σύμφωνα με τη νέα

απογραφή του πραγματικού πληθυσμού της χώρας. Το ΓΛΚ υποστηρίζει την εκ των προτέρω ενημέρωση των Δήμων αναφορικά με την κατανομή των ΚΑΠ επισημαίνοντας για ακόμη μια φορά την αναγκαιότητα επανασχεδιασμού του υφιστάμενου μοντέλου απόδοσης πόρων με μεγαλύτερο ρεαλισμό και αντιπροσωπευτικότητα αναφορικά με την προέλευση των κρατικών εσόδων. Η ΚΕΔΕ θα προχωρήσει στην επικαιροποίηση των κριτηρίων κατανομής των ΚΑΠ και συγκεκριμένα του ελάχιστου κόστους λειτουργίας ως βασικό κριτήριο κατανομής των ΚΑΠ, βασιζόμενη σε οικονομικά, κοινωνικά, περιβαλλοντικά, πολιτιστικά κριτήρια, και πληθυσμιακά κριτήρια.

1. Εισαγωγή

Στην παρούσα έκθεση ελέγχου παρουσιάζονται, τα ευρήματα σχετικά με τον καθορισμό του ύψους και της κατανομής των πόρων προς τους Δήμους. Οι Ο.Τ.Α. α΄ βαθμού έχουν εισέλθει σε μία κρίσιμη φάση, κατά την οποία η δημοσιονομική προσαρμογή, που προκάλεσε η υφιστάμενη οικονομική κρίση απαιτεί την αναδιοργάνωσή τους και τον επαναπροσδιορισμό των αρμοδιοτήτων τους. Η μείωση των διαθέσιμων πόρων στους Δήμους έχει προκαλέσει μία σειρά αλλαγών στο πεδίο δράσης τους και στο επίπεδο παροχής των υπηρεσιών τους.

Οι κύριοι στόχοι του ελέγχου, που ολοκληρώθηκε στις 30 Αυγούστου 2013, ήταν η διερεύνηση της νομιμότητας και κανονικότητας κατά τον καθορισμό του ύψους των Κ.Α.Π., η καταγραφή των διαδικασιών αυτών, η αξιολόγηση της κατανομής των Κ.Α.Π. στους Δήμους για τα έτη 2009-2012, σύμφωνα με τον προϋπολογισμό του έτους, τις εντολές πληρωμής του ΥΠ.ΕΣ. και την εκδοθείσα Κ.Υ.Α., η καταλληλότητα των κριτηρίων κατανομής και η πληρότητα των αποδοθέντων πόρων, όπως αυτοί καταχωρήθηκαν στους ανάλογους λογαριασμούς εσόδων των Δήμων. Η ομάδα ελέγχου κατέληξε σε χρήσιμα συμπεράσματα και κατέγραψε συστάσεις που αποσκοπούν στην αναβάθμιση του επιπέδου οργάνωσης και διαχείρισης του συστήματος των Κ.Α.Π.

Η έκθεση αυτή απευθύνεται στους εμπλεκόμενους φορείς: το ΥΠ.ΕΣ., το ΥΠ.ΟΙΚ. και την Κ.Ε.Δ.Ε. Το Ε.Σ. θα προβεί σε έλεγχο συμμόρφωσης, σε χρονικό ορίζοντα διετίας, προκειμένου να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα των αποφάσεων και των μέτρων που λήφθηκαν για την εξασφάλιση της χρηστής δημόσιας διακυβέρνησης και τη βελτίωση της διαδικασίας καθορισμού του ύψους και της κατανομής των Κ.Α.Π.

Στο επόμενο κεφάλαιο της έκθεσης παρουσιάζεται το αντικείμενο ελέγχου και οριοθετείται το πεδίο εφαρμογής του. Στο τρίτο κεφάλαιο περιλαμβάνονται τα συμπεράσματα του ελέγχου. Στο τέταρτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται οι συστάσεις προς

τους εμπλεκόμενους φορείς. Στο τελευταίο κεφάλαιο έχουν ενσωματωθεί οι απαντήσεις των συναρμόδιων Υπουργείων και της Κ.Ε.Δ.Ε. Αναλυτικότερη πληροφόρηση παρέχεται στα παραρτήματα της έκθεσης.

2. Αντικείμενο Ελέγχου

2.1 Διαχρονική περιγραφή των Κ.Α.Π. και νομοθετικό πλαίσιο

Οι Κ.Α.Π. θεσμοθετήθηκαν το 1989⁶ και αποδόθηκαν στους Δήμους και τις Κοινότητες για πρώτη φορά τον Ιανουάριο του 1989. Τότε αποδίδονταν οι εξής πόροι: το 20% του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, το 50% των τελών κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, καθώς και το 20% του φόρου ακίνητης περιουσίας. Οι πόροι αυτοί αξιοποιούνταν προκειμένου να καλύψουν το κόστος των αρμοδιοτήτων που είχαν μεταβιβασθεί τότε στους Ο.Τ.Α. α' βαθμού. Συγκεκριμένα, από τα έσοδα (το 20%) του φόρου εισοδήματος τα 2/3 θα εγγράφονταν στον τακτικό προϋπολογισμό και θα διατίθεντο για γενικές δαπάνες των δήμων, ενώ αντίστοιχα το υπόλοιπο 1/3 θα εγγράφονταν στον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων και θα διατίθεντο για τη χρηματοδότηση επενδυτικών δραστηριοτήτων. Τα έσοδα από τους παραπάνω πόρους θα κατατίθεντο σε ειδικό λογαριασμό στο Τ.Π.Δ. με τίτλο «Κεντρικοί Αυτοτελείς Πόροι των Δήμων και Κοινοτήτων». Επίσης, οριζόταν ο τρόπος καθορισμού των κριτηρίων και η διαδικασία κατανομής των εσόδων που εγγράφονται στον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων (Σ.Α.Τ.Α.) και στον τακτικό προϋπολογισμό (Κ.Α.Π.-λειτουργικές δαπάνες), καθώς και οι εμπλεκόμενοι με αυτό φορείς. Λίγο πριν το 1985⁷ είχε μεταβιβασθεί στους Δήμους η υποχρέωση επιχορήγησης της Ελληνικής Εταιρείας Τοπικής Ανάπτυξης και Αυτοδιοίκησης, ενώ την ίδια χρονιά⁸ μεταβιβάζεται και η συντήρηση-επισκευή των σχολείων, καθώς και η καθαριότητά τους. Το 1992 καταργείται ο φόρος ακίνητης περιουσίας κι επομένως και ο αντίστοιχος πόρος των Κ.Α.Π.⁹ Το 1994 επιβάλλεται ο Φόρος Δωδεκανήσου υπέρ των δήμων του νησιωτικού σχηματισμού¹⁰. Το 1997 προσδιορίζεται νέος πόρος για τους Δήμους επί του φόρου καταθέσεων, καθώς και η κάλυψη της χρηματοδότησης των εργοστασίων αφαλάτωσης μέσω των Κ.Α.Π.¹¹ Στον ίδιο νόμο οριοθετείται το πλαίσιο εισφορών υπέρ των

⁶ ν.1828/1989 (ΦΕΚ 2Α) «Αναμόρφωση της φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις»

⁷ ν.1518/1985 (ΦΕΚ 30Α) «Καταβολή της σύνταξης των δημοτικών και κοινοτικών υπαλλήλων και υπαλλήλων ΝΠΔΔ καθώς και της χορηγίας των δημάρχων και προέδρων κοινοτήτων από το δημόσιο ταμείο»

⁸ ν.1566/1985 (ΦΕΚ 167Α) «Δομή και λειτουργία της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και άλλες διατάξεις»

⁹ ν.2065/1992 (ΦΕΚ 113Α) «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις»

¹⁰ ν.2214/1994 (ΦΕΚ 75Α) «Αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος»

¹¹ ν.2503/1997 (ΦΕΚ 107Α) «Διοίκηση, οργάνωση, στελέχωση της Περιφέρειας, ρύθμιση θεμάτων για την τοπική αυτοδιοίκηση»

Τοπικών Ενώσεων των Δήμων και Κοινοτήτων (Τ.Ε.Δ.) και την τότε Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδος. Η αποζημίωση των σχολικών τροχονόμων καλύπτεται από το 2000¹², ενώ από το επόμενο έτος καλύπτονται οι δαπάνες και η μισθοδοσία παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών που πέρασαν στον έλεγχο των δήμων, οι δαπάνες λειτουργίας και συντήρησης δημοτικών και κοινοτικών χώρων άθλησης καθώς και η μισθοδοσία του προσωπικού τους που μεταβιβάστηκαν στους δήμους¹³. Το 2004 μεταβιβάζεται στους Δήμους και η μισθοδοσία των σχολικών φυλάκων, καθώς και όσων απασχολούνταν στα προγράμματα «Βοήθεια στο Σπίτι» που εργάζονταν με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου ορισμένου χρόνου¹⁴. Την ίδια χρονιά, θεσμοθετείται το πρόγραμμα «Θησέας» για «την υποστήριξη των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου βαθμού, ως προς την πραγματοποίηση επενδύσεων τοπικής ανάπτυξης, καθώς και για τη βελτίωση της ποιότητας των υφιστάμενων υποδομών και των παρεχόμενων υπηρεσιών», καθώς και οι πόροι του (που αντλούνται εν μέρει από τους Κ.Α.Π. και τη Σ.Α.Τ.Α.)¹⁵. Το 2005 ιδρύεται το Ταμείο Αλληλοβοήθειας Υπαλλήλων του ΥΠ.ΕΣ., το οποίο ενισχύεται με πόρους και από τους Κ.Α.Π.¹⁶. Το 2006 αποδίδονται Κ.Α.Π. και στις Δημοτικές Επιχειρήσεις Ύδρευσης (Δ.Ε.Υ.Α.), τους Αναπτυξιακούς Συνδέσμους, καθώς και τις επιχειρήσεις που λειτουργούν με τη μορφή ανωνύμων εταιρειών και συμμετέχουν οι φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης με ποσοστό 50% τουλάχιστον¹⁷. Το 2009 υπογράφεται σύμβαση μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται από τους ΥΠ.ΕΣ. και Οικονομίας και Οικονομικών, και της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., με την οποία διευθετούνται οφειλές του κράτους προς τους Ο.Τ.Α. ύψους 1,7 δις ευρώ που αφορούσαν την περίοδο 1989-2008¹⁸. Το 2010 εισάγεται νέα σημαντική νομοθετική μεταρρύθμιση γνωστή και ως «Πρόγραμμα Καλλικράτης»¹⁹, στην οποία θεσμοθετούνται ως Κ.Α.Π. τα έσοδα από: το Φόρο Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών προσώπων, το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, και το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Καταργούνται ουσιαστικά οι προηγούμενοι φόροι που επιβάλλονταν υπέρ των Ο.Τ.Α., όπως ο φόρος εισοδήματος από τις καταθέσεις, ο φόρος από την εκποίηση ακινήτων και πλοίων, αλλά επίσης μεταφέρεται το προσωπικό των Τμημάτων Τεχνικών υπηρεσιών Δήμων και Κοινοτήτων (Τ.Υ.Δ.Κ.) των

¹² ν.2817/2000 (ΦΕΚ 78Α) «Εκπαίδευση των ατόμων με ειδικές εκπαιδευτικές ανάγκες»

¹³ ν.2880/2001 (ΦΕΚ 9Α) «Πρόγραμμα "ΠΟΛΙΤΕΙΑ" για τη μεταρρύθμιση και τον εκσυγχρονισμό της Δημόσιας Διοίκησης και άλλες διατάξεις.»

¹⁴ Π.Δ.164/2004 (ΦΕΚ 134Α) «Ρυθμίσεις για τους εργαζομένους με συμβάσεις ορισμένου χρόνου στο δημόσιο τομέα»

¹⁵ ν.3274/2004 (ΦΕΚ 195Α) «Οργάνωση και λειτουργία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού»

¹⁶ ν.3345/2009 (ΦΕΚ 138Α) «Οικονομικά θέματα Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων και ρύθμιση διοικητικών θεμάτων»

¹⁷ ν.3448/2006 (ΦΕΚ 57Α) «Για την περαιτέρω χρήση πληροφοριών του δημόσιου τομέα και τη ρύθμιση θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης»

¹⁸ ν.3756/2009 (ΦΕΚ 53Α) «Σύστημα Άυλων Τίτλων, διατάξεις για την Κεφαλαιαγορά, φορολογικά θέματα και λοιπές διατάξεις.»

¹⁹ ν.3852/2010 (ΦΕΚ 87Α) «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης»

κρατικών περιφερειών, ενώ μεταφέρονται και αρμοδιότητες στους Δήμους (άρθρο 94) και ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του κόστους των μεταφερόμενων αρμοδιοτήτων (άρθρο 270). Περισσότερες πληροφορίες για το νομοθετικό πλαίσιο παρατίθενται στο παράρτημα στον πίνακα 1. Σήμερα, το ύψος των Κ.Α.Π. μπορεί να πλησιάζει ακόμα και το 50 % των συνολικών εσόδων ενός Δήμου και δικαίως θεωρείται (αν όχι το βασικότερο έσοδο) ως ένα από τα σημαντικότερα. Για την περίοδο που ελέγχθηκε (έτη 2009-2012) οι Κ.Α.Π. προέρχονταν από τις παρακάτω πηγές:

Πίνακας 1. Πόροι των ΚΑΠ 2009-2012

Αποδόσεις ΚΑΠ-ΣΑΤΑ στους Δήμους 2009-2012						
ΚΑΕ	Περιγραφή αποδιδόμενου πόρου	2009	2010	2011	2012	Σημειώσεις
3211	Αποδόσεις σε Ο.Τ.Α. α' βαθμού του ποσοστού που τους αναλογεί, από τους εισπραττόμενους φόρους κατά τη μεταβίβαση ακινήτων ή πλοίων λόγω επαχθούς απίας (ν.δ. 317/1969) -αποδίδονταν κατά τα έτη 2009-2010	17,71	13,58	-	-	1
3212	Απόδοση στους Ο.Τ.Α. α' βαθμού του ειδικού εσόδου επί των τελών κυκλοφορίας -αποδίδονταν κατά τα έτη 2009-2010	827,05	355,03	-	-	
	Απόδοση στους Δήμους του 12% επί του φόρου προστιθέμενης αξίας -αποδίδεται κατά τα έτη 2011-2012	-	-	1.627,71	1.240,73	
3213	Απόδοση στους Ο.Τ.Α. α' βαθμού ποσοστού 90% επί των 2/3 του 19,5% από τις καθαρές συνολικές ετήσιες εισπράξεις του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, για δαπάνες πέραν του προγράμματος ΘΗΣΕΑΣ -αποδίδονταν κατά τα έτη 2009-2010	1.377,56	1.039,33	-	-	
	Απόδοση στους Δήμους των 2/3 του 21,3% από τις καθαρές ετήσιες εισπράξεις του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων -αποδίδεται κατά τα έτη 2011-2012	-	-	1.227,54	936,40	
3214	Απόδοση στους Ο.Τ.Α. α' βαθμού ποσοστού 10% επί των 2/3 του 19,5% από τις καθαρές συνολικές ετήσιες εισπράξεις του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, για δαπάνες που είναι ενταγμένες στο πρόγραμμα ΘΗΣΕΑΣ -αποδίδονταν κατά τα έτη 2009-2010	153,06	115,48	-	-	
3215	Απόδοση στους Ο.Τ.Α. α' βαθμού ποσοστού 20% επί του 20% του εσόδου που προέρχεται από τις καθαρές ετήσιες εισπράξεις του φόρου εισοδήματος των τόκων καταθέσεων, για δαπάνες πέραν του προγράμματος ΘΗΣΕΑΣ -αποδίδονταν κατά τα έτη 2009-2010	13,36	11,86	-	-	
	Απόδοση στους Δήμους του 50% επί του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας -αποδίδεται κατά τα έτη 2011-2012	-	-	257,93	163,87	
3216	Απόδοση στους Ο.Τ.Α. α' βαθμού ποσοστού 80% επί του 20% του εσόδου που προέρχεται από τις καθαρές ετήσιες εισπράξεις του φόρου εισοδήματος των τόκων καταθέσεων, για δαπάνες που είναι ενταγμένες στο πρόγραμμα ΘΗΣΕΑΣ -αποδίδονταν κατά τα έτη 2009-2010	53,44	47,42	-	-	
3217	Απόδοση του 20% του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων σε Ο.Τ.Α. α' βαθμού Δωδεκανήσου (άρθρο 79 παρ.2 του ν.δ. 3223/55 και ν.δ.3843/58)	18,70	18,54	-	-	1 & 2
6813	Εξόφληση οφειλών του Ελληνικού Δημοσίου προς τους ΟΤΑ α' βαθμού (άρθρο 27 του ν. 3756/2009)	213,88	192,49	213,88	212,23	
8000 / 8200	Πληρωμές για έργα του προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων (ΣΑΤΑ-ΘΗΣΕΑΣ για έργα χρηματοδοτούμενα από εθνικούς πόρους)	844,30	570,45	439,71	348,34	3
Σύνολο		3.519,07	2.364,17	3.766,77	2.901,58	

σε εκατομμύρια ευρώ (€)

Πηγή: Απολογιστικά δελτία Υπουργείου Οικονομικών, Υπουργείο Εσωτερικών

Σημειώσεις:

(1) Οι κωδικοί εσόδων 3211 και 3217 δεν προβλέπονται από τον τελευταίο νόμο 3852/2010 όπου ορίζονται οι πηγές εσόδων ΚΑΠ των ΟΤΑ α' βαθμού. Μόνο ο Φόρος Δωδεκανήσου συνεχίζει να κατανέμεται από το ΥΠΕΣ μέσω των ΚΑΠ λειτουργικών δαπανών, όχι όμως ως ξεχωριστός κωδικός εσόδου απόδοσης από το ΥΠΟΙΚ.

(2) Ο Φόρος Δωδεκανήσου για τα έτη 2009-2010 καταβάλλονταν από το ΥΠΟΙΚ στους Δήμους, ενώ για τα έτη 2011-2012 ενσωματώθηκε στους ΚΑΠ και καταβάλλονταν μέσω εντολών πληρωμής του ΥΠΕΣ.

(3) Στα αναγραφόμενα ποσά Δημοσίων επενδύσεων, δεν περιλαμβάνονται ποσά που εκταμιεύονται από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων (ΠΔΕ) διαφόρων υπουργείων με αποδέκτες τους Δήμους, και δεν αφορά τους ΚΑΠ. Το ποσό αυτό ήταν για το 2009 € 63,96 εκατ., το 2010 € 77 εκατ., το 2011€ 134,8 εκατ. Από το 2012 και μετά η ΣΑΤΑ και ο ΘΗΣΕΑΣ που προέρχονται από ΚΑΠ καταγράφονται στον τακτικό προϋπολογισμό.

Η απόδοση των εσόδων από τον Τακτικό Προϋπολογισμό (βλέπε προηγούμενο πίνακα) γίνεται με ισόποσες μηνιαίες προκαταβολές, βάσει των προεκτιμημένων εσόδων

του και η τελική εκκαθάριση γίνεται με βάση τα απολογιστικά στοιχεία εσόδων του αντίστοιχου οικονομικού έτους. Η κατανομή των παραπάνω εσόδων της προηγούμενης παραγράφου στους δικαιούχους γίνεται με αποφάσεις του Υπουργού Εσωτερικών, βάσει των κριτηρίων κατανομής που αναλύονται παρακάτω.

2.2 Κριτήρια κατανομής των Κ.Α.Π.

Τα κριτήρια κατανομής για τις Λειτουργικές Δαπάνες-Κ.Α.Π., συστηματοποιήθηκαν το 2002, όπου για πρώτη φορά χρησιμοποιείται συνάρτηση υπολογισμού της κατανομής ανά δήμο (βλ. παράρτημα πίνακα 2), λαμβάνοντας υπόψη όχι μόνο τον πραγματικό πληθυσμό (μοναδικό μέχρι τότε κριτήριο κατανομής), αλλά επίσης το ελάχιστο κόστος λειτουργίας, την έκταση και τα δημοτικά διαμερίσματα των Ο.Τ.Α. α' βαθμού. Ελάχιστο κόστος λειτουργίας θεωρήθηκε το λειτουργικό ιστορικό κόστος (όχι επενδύσεις) των εξής υπηρεσιών: α) δαπάνες αιρετών, β) αμοιβές συμβούλων - ειδικών κατηγοριών προσωπικού, γ) εισφορές κοινωνικής ασφάλισης δ) λειτουργικές δαπάνες υπηρεσιών (διοικητικών - οικονομικών, τεχνικών, κήπων - δεντροστοιχιών, οδοποιίας). Οι Ο.Τ.Α. α' βαθμού της χώρας ταξινομήθηκαν σε πληθυσμιακές ομάδες με βάση τον πληθυσμό τους, και οι Δήμοι με τους μικρότερους πληθυσμούς (μέχρι 5.000 κατοίκων) ευνοήθηκαν αναλογικά σε σχέση με τους μεγαλύτερους (από το κριτήριο του ελάχιστου κόστους και μόνο). Παράγοντες, όπως η μορφολογία του εδάφους (ορεινοί - πεδινοί Ο.Τ.Α.), ο νησιώτικος ή μη χαρακτήρας, η διοικητική θέση (πρωτεύουσα νομού, προάστιο, περιφερειακός Ο.Τ.Α.), η πληθυσμιακή πυκνότητα κλπ δεν ελήφθησαν υπόψη, αν και επηρέαζαν το κόστος παροχής των τοπικών δημόσιων αγαθών και υπηρεσιών.

Αναφορικά με τη χρησιμοποίηση ως κριτηρίου κατανομής του πραγματικού πληθυσμού, επισημαίνεται ότι η κείμενη νομοθεσία²⁰ αναφέρει ως «πληθυσμό» μόνο τον πραγματικό όπου αυτός χρησιμοποιείται ως έννοια σχετιζόμενη με τους Ο.Τ.Α. (βλ. τους ορισμούς «πραγματικού» και «μόνιμου» πληθυσμών στη σελίδα 4 υποσημειώσεις 4 και 5).

Το σύστημα κατανομής της Συλλογικής Απόφασης Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Σ.Α.Τ.Α.), διαφορετικό από αυτό των Λειτουργικών Δαπανών - Κ.Α.Π., εκπονήθηκε από την Ε.Ε.Τ.Α.Α. το 2004 για λογαριασμό του ΥΠ.ΕΣ. και της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. Τα κριτήρια ήταν: η κατανομή ανά περιφέρεια (πληθυσμός, Α.Ε.Π., ανεργία, έκταση) και στη συνέχεια η κατανομή ανά Ο.Τ.Α. (πληθυσμός, έκταση, νομαρχιακό Α.Ε.Π., ειδικά κριτήρια για Αττική και Θεσσαλονίκη), ο αριθμός των δημοτικών διαμερισμάτων ανά Ο.Τ.Α. και ο νησιωτικός και ορεινός χαρακτήρας.

²⁰ άρθρο 275, ν.3463/2006 (ΦΕΚ 114Α) «Κύρωση του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων».

Έκτοτε, τα κριτήρια κατανομής δεν άλλαξαν. Αύξηση των συνολικών πόρων για Κ.Α.Π.-Σ.Α.Τ.Α. σήμαινε αναλογική αύξηση για κάθε Ο.Τ.Α. α' βαθμού του ποσού που του αποδίδονταν. Αυτό ίσχυε τόσο για την κάλυψη των λειτουργικών δαπανών των Δήμων, όσο και για την κάλυψη των επενδυτικών έργων τους (Σ.Α.Τ.Α.).

Οι υπόλοιπες κυριότερες κατηγορίες, στις οποίες κατανέμονται οι Κ.Α.Π. για λειτουργικές δαπάνες, έχουν τα εξής κριτήρια:

- 1) *Λειτουργικά Σχολείων*: Στην έδρα του κάθε νομού προβλέπονται²¹ πενταμελείς επιτροπές, οι οποίες σε συνεννόηση με τους διευθυντές σχολείων κατέγραφαν τις ανάγκες των σχολείων και ενημέρωναν σχετικά, μέσω των Δήμων το ΥΠ.ΕΣ.
- 2) *Μισθώματα σχολικών κτιρίων & λοιπών υπηρεσιών*: Διαμορφώνονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις των δήμων για τα χρησιμοποιούμενα κτίρια (για σχολεία-λοιπές υπηρεσίες όπως πολεοδομίες, πρόνοιες).
- 3) *ΚΕΠ (ενοίκια και μισθοδοσίες προσωπικού)*: η μισθοδοσία των μονίμων υπαλλήλων είναι μέρος της τακτικής κατανομής από το Σεπτέμβριο 2012. Η κατανομή για τη μισθοδοσία των συμβασιούχων, καθώς και τα ενοίκια υπολογίζονται από το Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Διεύθυνση οργάνωσης και λειτουργίας ΚΕΠ-ΔΟΛΚΕΠ). Ο υπολογισμός της μισθοδοσίας προέκυψε από τον ορισμό ενός μέσου μισθού για κάθε έναν κλάδο ανά κατηγορία (πχ ΠΕ ΤΕ ΔΕ). Η ΔΟΛΚΕΠ αποστέλλει επίσης και τον αριθμό των εργαζομένων στα ΚΕΠ (συνήθως σε τριμηνιαία βάση).
- 4) *Μερική Απασχόληση*: Αφορά την πρόσληψη προσωπικού με 18μηνες συμβάσεις (€ 666,66 ανά άτομο). Κριτήριο για την κατανομή των αντίστοιχων πόρων, είναι ο αριθμός των ατόμων που απασχολούνταν με το καθεστώς αυτό.
- 5) *Εργοστάσια Αφαλάτωσης*: Αφορά δημοτικές υπηρεσίες αφαλάτωσης. Το 2007 με την αύξηση των χορηγούμενων πόρων για αυτό το σκοπό, χρηματοδοτήθηκαν με το κριτήριο € 55,77 ανά εξυπηρετούμενο πολίτη (πραγματικό πληθυσμό) οι νεοεισερχόμενες-στη χρηματοδότηση-μονάδες. Οι όροι χρηματοδότησης των εταιρειών που ήδη χρηματοδοτούνταν πριν το 2007 δεν άλλαξαν ως προς το ύψος των πόρων που λάμβαναν.

²¹ άρθ.23 ν.3274/2001 (ΦΕΚ 195Α) «Οργάνωση και λειτουργία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού».

- 6) *Προνοιακά Επιδόματα*: Αφορά τον αριθμό των διαφόρων κατηγοριών αναπήρων που εξυπηρετεί ο κάθε δήμος που βρίσκεται στην πρωτεύουσα του κάθε νομού (64 δήμοι). Το ποσό ανά άτομο ορίζεται ανάλογα με την κατηγορία αναπηρίας²². Οι Δήμοι καταχωρούν σε μηχανογραφημένο σύστημα (ΟΠΣΝΑ-ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΩΝ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΕΩΝ) τους αναπήρους, και οι πληρωμές λαμβάνουν χώρα κάθε δίμηνο (πληρωμές αφορούν παρελθούσες χρονικές περιόδους). Οι 64 Δήμοι αποστέλλουν στο ΥΠ.ΕΣ. τον αναλυτικό πίνακα ανά κατηγορία δικαιούχων/επιδόματος μαζί με το αιτηθέν ποσό (υπολογισμένο από το ΟΠΣΝΑ).
- 7) *Σχολικοί Τροχονόμοι*: Εθελοντικό πρόγραμμα από το 2007 (χορηγούνται € 176 ανά τροχονόμο εθελοντή ανά μήνα), και αφορά μόνο τα δημοτικά σχολεία. Από το 2013 ενσωματώνεται στα λειτουργικά σχολείων. Οι σχολικές επιτροπές (μέχρι και το 2012) έστελναν μέσω των Δήμων τα ονόματα των δικαιούχων.
- 8) *Φόρος Δωδεκανήσου*: Για τα έτη 2009-2010 οι υπηρεσίες του ΥΠ.ΟΙΚ. κατένειμαν τα προϋπολογισθέντα ποσά (βλ. πίνακα 1) ενώ από το 2011 αυτά καταβάλλονται μέσω του ΥΠ.ΕΣ. Η Τ.Ε.Δ.Κ. Δωδεκανήσου με σχετικές αποφάσεις της ορίζει τα ποσοστά κατανομής του Φόρου παρά το γεγονός ότι τα κριτήρια κατανομής του προβλέπονται στο νόμο (βλ. παράρτημα πίνακα 3).
- 9) *Παρακρατηθέντα έσοδα (αρθ.27 ν.3576/09)*: Με απόφαση της Κ.Ε.Δ.Ε. το 1/3 κατανέμεται στους Δήμους με κριτήρια Σ.Α.Τ.Α. και τα 2/3 με τα κριτήρια κατανομής Λειτουργικών δαπανών-Κ.Α.Π. Τα κατανεμηθέντα από το 2013-ποσά αποδίδονται πλέον μέσω του λογαριασμό του ΥΠ.ΕΣ. και όχι με χρηματικό ένταλμα (όπως ήταν η πρακτική από το 2009).

2.3 Κ.Α.Π. και χρηματοδοτούμενες κατηγορίες δαπανών

Για τα έτη 2009-2012 χρηματοδοτήθηκαν, μέσω των Κ.Α.Π., οι εξής κατηγορίες:

Πίνακας 2. Κατηγορίες δαπανών που καλύπτονται με τους ΚΑΠ

²² Π3α/Φ.18/ΓΠ/οικ.63731/21-5-2008 (ΦΕΚ 931Β) «Αύξηση Προνοιακών Επιδομάτων που χορηγούνται σε Άτομα με Αναπηρίες για τα έτη 2008, 2009, 2010 και 2011»

Εντολές πληρωμής ΥΠ.ΕΣ. 2009-2012

Λειτουργικές Δαπάνες

	2009	2010	2011	2012
Τακτική επιχορήγηση	2.424.545.169,94	1.951.001.580,12	1.990.988.999,88	1.316.157.374,67
Λειτουργικά Σχολείων	176.301.000,13	95.000.000,02	99.999.999,94	59.999.999,88
Μισθώματα σχολικών κτιρίων & λουιτών υπηρεσιών	-	-	19.336.304,46	17.644.170,26
ΚΕΠ (ενοίκια και μισθοδοσίες προσωπικού)	-	-	48.911.019,12	12.430.733,09
Μερική Απασχόληση	-	-	37.408.948,00	999.224,00
Εργοστάσια αφαλάτωσης	5.426.000,00	4.860.000,00	4.860.000,00	4.000.000,04
Προνοιακά Επίδομα	-	-	754.357.584,86	760.797.928,96
Σχολικοί Τροχονόμοι	3.865.000,00	3.740.716,00	3.964.132,00	2.158.056,00
Σίτιση μαθητών μουσικών σχολείων	-	-	-	2.205.826,93
Μεταφορά Μαθητών	-	-	-	23.408.229,50
Φόρος Δωδεκανήσου	-	-	15.444.254,26	10.000.000,00
Μισθοδοσία μεταταγέντων υπαλλήλων ΟΣΕ-ΤΡΕΝΟΣΕ και ΟΑΣΑ	-	-	2.154.900,00	751.000,00
Παρακρατηθέντα έσοδα (αρθ.27 ν.3576/09)	213.875.000,00	192.487.500,00	213.875.000,00	212.140.039,85
Δημοτική αστυνομία	-	4.150.000,00	-	-
ΘΗΣΕΑΣ (αρ.46 ν.3756/09)	177.550.333,33	-	-	-
Εκτακτη κατανομή για την αντιμετώπιση της γρίπης στα σχολεία	435.000,00	-	-	-
Παραπλ/κό επίδομα	795.150,00	-	-	-
Λοιπές επιχορηγήσεις	6.221.000,00	3.002.313,57	10.429.786,83	400.000,00
3.009.013.653,40	2.254.242.109,71	3.201.730.929,36	2.423.092.583,19	

Σημειώσεις
1

ΚΥΑ Κατανομή λειτουργικών δαπανών 2009-2012	3.019.750.000,00	2.012.190.760,17	3.113.185.000,00	Δεν εκδόθηκε
--	-------------------------	-------------------------	-------------------------	--------------

2

Σημειώσεις:

- (1) Η τακτική επιχορήγηση ΚΑΠ συμπεριλαμβάνει: α) για το 2009 τις δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού, των παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών και των χώρων άθλησης που μεταφέρθηκαν σε ΟΤΑ α' βαθμού, σε εφαρμογή των ν.2880/2001 και ν.3106/2003, καθώς επίσης και οι δαπάνες μισθοδοσίας των κατατασσόμενων σε θέσεις ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου, Σχολικών Φυλάκων και εργαζομένων σε προγράμματα Βοήθεια στο Σπίτι /Κοινωνική Μέριμνα και για ΑμεΑ, σε εφαρμογή των διατάξεων του π.δ.164/2004 καθώς επίσης των άρθρων 16 του ν.3491/2006 και 27 του ν.3613/2007
- β) από το 2011 προστίθενται οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού των ΤΥΔΚ των Κρατικών Περιφερειών, που μετατάχθηκαν σε Δήμους, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 258 ν.3852/2010, οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου, που μεταφέρθηκε από 1-1-2011 σε Δήμους, σύμφωνα με τη παρ.1α του άρθρου 18 του ν.3870/2010, για τον καθαρισμό σχολικών μονάδων χωρικής αρμοδιότητάς τους, και
- γ) από το 2012 τον Απρίλιο οι δαπάνες μισθοδοσίας των μεταταγέντων υπαλλήλων σε ΟΤΑ α' βαθμού από τους ομίλους ΟΣΕ-ΤΡΑΙΝΟΣΕ και ΟΑΣΑ, και από το Σεπτέμβριο οι δαπάνες μισθοδοσίας του μονίμου προσωπικού που διορίστηκε βάσει των προκηρύξεων 7Κ/06 (ΦΕΚ 475) ΑΣΕΠ) και 4Κ/07 (ΦΕΚ 218 ΑΣΕΠ) και απασχολείται στα Κέντρα Εξυπηρέτησης Πολιτών.

(2) Στις ΚΥΑ δεν περιλαμβάνονται τα παρακρατηθέντα έσοδα που προβλέπονται (ως προς την κατανομή τους και το συνολικό ύψος τους) από τον ν.3756/2009 (ΦΕΚ 53Α).

Επενδύσεις (ΣΑΤΑ-ΘΗΣΕΑΣ)

	2009	2010	2011	2012
Έργα ΟΤΑ	556.495.000,00	366.830.000,00	349.305.100,00	239.935.170,00
Κάλυψη αντισταθμιστικών οφελών -Δήμοι	5.700.000,00	5.025.000,00	-	-
Κάλυψη αντισταθμιστικών οφελών -Σύνδεσμοι	8.000.000,00	2.475.000,00	2.000.000,00	1.000.000,00
Επισκευές-συντήρηση σχολικών κτιρίων	39.525.090,31	13.131.600,00	23.800.000,00	18.961.630,00
Εκτός έδρας κίνησης και οδοιπορικών εξόδων τεχνικών	5.849.000,00	2.555.900,00	1.000.000,00	500.000,00
ΘΗΣΕΑΣ	177.414.540,00	144.342.000,00	40.000.000,00	87.250.000,00
Αναπτυξιακοί Σύνδεσμοι (έργα)	2.330.000,00	1.142.375,00	600.000,00	-
Πολιτική προστασία - πυροπροστασία-Δήμοι	28.646.500,00	20.999.100,00	21.122.000,00	-
Πολιτική προστασία - πυροπροστασία-Σύνδεσμοι	4.973.000,00	2.001.000,00	1.878.000,00	-
Πολιτική προστασία - Θεομηνίες	15.365.000,00	-	-	-
Πρόγραμμα Συν-κοινωνία	-	11.947.462,96	-	-
Σχολές Αστυνομίας	2.725,30	-	-	-
844.300.855,61	570.449.437,96	439.705.100,00	347.646.800,00	

ΚΥΑ Κατανομή ΣΑΤΑ 2009-2012	1.107.500.000,00	690.000.000,00	600.000.000,00	349.000.000,00
------------------------------------	-------------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Γενικό Σύνολο	3.853.314.509,01	2.824.691.547,67	3.641.436.029,36	2.770.739.383,19
----------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------	-------------------------

Τα παραπάνω ποσά είναι τα αναλογούντα που αναφέρονται στις εντολές πληρωμής του ΥΠ.ΕΣ. Επί αυτών υπολογίζονται κρατήσεις 0,15% υπέρ Τ.Π.Δ. που επιβάλλονται μετά από απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Ταμείου, με εξαίρεση τη Σ.Α.Τ.Α., ενώ πριν την καταβολή τους στους δικαιούχους, αφαιρούνται κρατήσεις από δάνεια χορηγηθέντα από το Τ.Π.Δ., εισφορές προς Ταμείο Υγείας Δημοτικών και Κοινοτικών Υπαλλήλων (Τ.Υ.Δ.Κ.Υ.), εκχωρήσεις σε άλλες τράπεζες και εισφορές των Δήμων για Συνδέσμους.

2.4 Ευθύνη των εμπλεκόμενων φορέων

Το ΥΠ.ΕΣ. και το Υπουργείο Οικονομικών (ΥΠ.ΟΙΚ.) εκδίδουν κατ' έτος ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Ε. την Κοινή Υπουργική Απόφαση και στην οποία καθορίζονται το ύψος των εσόδων που προορίζονται για την κάλυψη επενδυτικών, λειτουργικών και λοιπών γενικών δαπανών των δήμων, τα κριτήρια και η διαδικασία κατανομής τους. Το ΥΠ.ΕΣ. στη συνέχεια, εκδίδει αποφάσεις κατανομής, στις οποίες αναλύεται ανά Δήμο η κατανομή των πόρων, και μετά από έκδοση εντολής πληρωμής προς το Τ.Π.Δ. γίνεται η εκταμίευση προς τους δικαιούχους Ο.Τ.Α.

2.5 Ευθύνη του Ελεγκτή

Ο έλεγχος περιορίζεται στη διατύπωση συμπερασμάτων, με εύλογη διασφάλιση, αναφορικά με την παρουσίαση των ελεγχθέντων στοιχείων των Εντολών Πληρωμών (βλ. Πίνακα 2), σύμφωνα με το βαθμό συμμόρφωσης με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς, των λειτουργιών του φορέα που σχετίζονται με τις διαδικασίες κατανομής και απόδοσης των Κ.Α.Π.

Ο έλεγχος αυτός, περιλαμβάνει στοιχεία δημοσιονομικού ελέγχου και ελέγχου συμμόρφωσης. Στόχος του δεν είναι η διατύπωση γνώμης επί των πληρωμών, αλλά η αξιολόγηση της ποιότητας της διακυβέρνησης στο πλαίσιο των διαδικασιών καθορισμού του ύψους και της κατανομής των Κ.Α.Π. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση επαρκών και αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων, προκειμένου να εξαχθούν συμπεράσματα και να διατυπωθούν συστάσεις για την ποιότητα των εσωτερικών δικλίδων και την ορθή δημόσια διακυβέρνηση. Ο έλεγχος διενεργήθηκε στο πλαίσιο των αρχών και προτύπων του Διεθνούς Οργανισμού των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI).

Το Ε.Σ. θα επαναξιολογήσει, σε ορίζοντα διετίας, την καταλληλότητα, επάρκεια και έγκαιρη λήψη των μέτρων, που ο ελεγχόμενος φορέας ανέλαβε να υλοποιήσει σε συμμόρφωση προς τις συστάσεις της Έκθεσης Ελέγχου.

3. Συμπεράσματα

Το βασικό συμπέρασμα του ελέγχου είναι ότι οι Κ.Α.Π. υπολογίζονται σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, κατανέμονται όμως, σύμφωνα με κριτήρια που πρέπει να επαναπροσδιορισθούν καθόσον δεν αντικατοπτρίζουν τις αρχές της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης (βλ. ελάχιστο κόστος). Επιπλέον, υπάρχουν σημαντικά περιθώρια ενδυνάμωσης των μηχανισμών παρακολούθησης των Κ.Α.Π., όπως διαπιστώθηκε κατά των έλεγχου των εσωτερικών συστημάτων του ΥΠ.ΕΣ. Τα ευρήματα του ελέγχου αναλύονται στις επόμενες πέντε ενότητες.

3.1 Υπολογισμός Κ.Α.Π.: μεθοδολογία, νομοθεσία και ΥΠ.ΟΙΚ.

Το ΥΠ.ΟΙΚ. υπολογίζει τους Κ.Α.Π. (τόσο προϋπολογιστικά όσο και απολογιστικά) σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Έχουν επιβληθεί επιπλέον μειώσεις κατά τον παραπάνω υπολογισμό, λόγω της υφιστάμενης οικονομικής κρίσης.

Το ΥΠ.ΟΙΚ. χρησιμοποιεί υπολογιστικά φύλλα για να προσδιορίσει προϋπολογιστικά και απολογιστικά τους αποδιδόμενους πόρους Κ.Α.Π. (βλ. παράρτημα πίνακα 4). Με αυτούς τους πίνακες υπολογίζονται τα προβλεπόμενα από τη νομοθεσία έσοδα για Κ.Α.Π.

Παρατηρώντας την εξέλιξη των πόρων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το 2010 τα έσοδα από τέλη κυκλοφορίας μειώνονται (σημαντικά) κατά 74%²³ ενώ από 3/8/2010 όλες οι αποδόσεις μειώνονται κατά 10%²⁴. Το 2011 και το 2012 αποδίδονται από το φόρο ακίνητης περιουσίας περισσότερα αυτών που προβλέπονται στη νομοθεσία. Στην πραγματικότητα όμως, πρόκειται για αστοχία κατανομής του συνολικού προβλεπόμενου ποσού των Κ.Α.Π. μεταξύ των κατηγοριών φορολογικών εσόδων που χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού. Βάσει των προβλέψεων του Μεσοπρόθεσμου Προγράμματος Δημοσιονομικής Στρατηγικής (Μ.Π.Δ.Σ.), επιβάλλονται στοχευόμενες και γενικότερες μειώσεις στους πόρους των Ο.Τ.Α. Ειδικότερα αφαιρούνται όλα τα περιοριστικά μέτρα από το προβλεπόμενο συνολικό προς απόδοση ποσό Κ.Α.Π. και το υπόλοιπο δεν κατανέμεται με αναλογικό τρόπο μεταξύ των τριών πηγών (Φόρος Εισοδήματος, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, Φόρος Ακίνητης Περιουσίας) με συνέπεια να εμφανίζεται πλασματική αύξηση του προς απόδοση ποσού από το Φ.Α.Π. Το 2011 επίσης μειώνονται οι προς απόδοση πόροι για έργα (Σ.Α.Τ.Α.-ΘΗΣΕΑΣ) κατά -26%, ενώ το 2012 μειώνονται περαιτέρω κατά -46%.

²³ Ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175Α) «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής»

²⁴ αρ.21 παρ.4 ν.3867/2010 (ΦΕΚ 128Α) «Εποπτεία ιδιωτικής ασφάλισης, σύσταση εγγυητικού κε-φαλαίου ιδιωτικής ασφάλισης ζωής, οργανισμοί αξιο-λόγησης πιστοληπτικής ικανότητας και άλλες διατά-ξεις αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών»

Οι μειώσεις του Μ.Π.Δ.Σ. ανέρχονται σε 195 εκ. ευρώ για το 2011 και 866 εκ. ευρώ για το 2012²⁵. Εκτιμάται ότι οι μειώσεις του Μ.Π.Δ.Σ. θα συνεχιστούν τουλάχιστον μέχρι το 2016.

3.2 Πληρωμές ΥΠ.ΟΙΚ. προς ΥΠ.ΕΣ.

Για κάθε έτος του δείγματος (2009-2012) το ΥΠ.ΟΙΚ. απέδωσε συνολικά περισσότερους πόρους σε σχέση με τις εκδοθείσες εντολές πληρωμών του ΥΠ.ΕΣ. Αυτό συνέβη λόγω της αδυναμίας να προβλεφθούν με ακρίβεια οι συνολικοί ετήσιοι εισπραττόμενοι φόροι που χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των Κ.Α.Π., μέσα σε ένα περιβάλλον συνεχούς ύφεσης και πτώσης των δημοσίων εσόδων. Οι «ατακτοποιήτες» αυτές προκαταβολές καταγράφονται από το ΥΠ.ΟΙΚ στο λογαριασμό 400 «Τακτοποιητέες πληρωμές». Λόγω αυστηρότερης διαχείρισης των πιστώσεων από πλευράς ΥΠ.ΟΙΚ. κατά τα έτη 2011 και 2012, μειώνεται σημαντικά η διαφορά μεταξύ των εσόδων που έπρεπε (βάσει των φορολογικών εσόδων) να κατανεμηθούν και αυτών που τελικά κατανεμήθηκαν.

3.3 Έκδοση ΚΥΑ για την κατανομή Κ.Α.Π.-Σ.Α.Τ.Α.

Εκδόθηκαν ΚΥΑ για κάθε έτος για το διάστημα 2009-2011, για το 2012²⁶ όμως εκδόθηκε ΚΥΑ μόνο για τη Σ.Α.Τ.Α. Αναφορικά με την τήρηση των ανωτάτων ορίων που προσδιορίζονταν στις ΚΥΑ, διαπιστώθηκε ότι το 2010 οι εκδοθείσες από το ΥΠ.ΕΣ. εντολές (χωρίς τα παρακρατηθέντα έσοδα του ν.3756/2009 που δεν περιλαμβάνονται στην ΚΥΑ) ξεπέρασαν ελάχιστα τα όρια της ΚΥΑ (κατά 49,6 εκατ. ευρώ). Ειδικότερα για το 2009 δόθηκαν 16 εκατ. ευρώ επιπλέον σε Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., Τ.Ε.Δ.Κ. και Ε.Ε.Τ.Α.Α. και Αναπτυξιακούς Συνδέσμους (40% επιπλέον σε σύγκριση με την ΚΥΑ) αλλά τελικά το συνολικό κατανεμηθέν του 2009 δεν ξεπέρασε το προβλεπόμενο από την ΚΥΑ ποσό. Για το 2011 δεν σημειώθηκε υπέρβαση των πιστώσεων της αντίστοιχης ΚΥΑ (βλ. πίνακα 1 σελ.13). Αντίστοιχα, οι εντολές πληρωμής για Σ.Α.Τ.Α. δεν υπερέβησαν τα προβλεπόμενα από τις ΚΥΑ ποσά.

3.4 Κριτήρια κατανομής

Τα βασικά κριτήρια κατανομής για το ελεγχόμενο δείγμα ήταν ο πληθυσμός (πραγματικός), το ελάχιστο κόστος, και οι μεταφερόμενες αρμοδιότητες.

²⁵ Πηγή ΥΠΟΙΚ

²⁶ ΚΥΑ για λειτουργικές δαπάνες: 20959/7-4-2009 (ΦΕΚ 665B) για τους ΚΑΠ έτους 2009, 11299/8-3-2011 (ΦΕΚ 665B) για τους ΚΑΠ έτους 2010, 16276/25-4-2012 (ΦΕΚ 1398B) για τους ΚΑΠ έτους 2011. ΚΥΑ για ΣΑΤΑ: 11354/24-2-2009 (ΦΕΚ 362B) για ΣΑΤΑ έτους 2009, 14438/17-3-2010 (ΦΕΚ 289B) για ΣΑΤΑ έτους 2010, 20555/2-5-2011 (ΦΕΚ 723B) για ΣΑΤΑ έτους 2011, 28871/19-7-2012 (ΦΕΚ 2168B) και 46076/7-12-2012 (ΦΕΚ 3336) για ΣΑΤΑ έτους 2012

Οι μεταφερθείσες αρμοδιότητες βάσει του ν.3852/2010 κοστολογήθηκαν 1 δις ευρώ (δες παράρτημα πίνακα 5), όμως στην πραγματικότητα (για το διάστημα 2011-2012) απορροφήθηκαν μόνο κατά το 80% ή 784 εκ. ευρώ. Επιπλέον, κοστολογήθηκαν σε μία δεδομένη στιγμή και αποδόθηκαν εφάπαξ χωρίς να ληφθούν υπόψη μελλοντικές μεταβολές στο κόστος τους.

Ο πραγματικός πληθυσμός (αν και επιβάλλεται από τη νομοθεσία) δεν ικανοποιεί τα κριτήρια μιας πιο δίκαιης κατανομής στηριζόμενης στο μόνιμο πληθυσμό. Επιπλέον ανανεώνεται κάθε δεκαετία μετά την εκάστοτε απογραφή.

Το ελάχιστο κόστος δεν μετρήθηκε βάσει αρχών οικονομικής και αποτελεσματικής διαχείρισης (πρότυπο κόστος), αλλά μόνο βάσει του ιστορικού (πραγματικού) κόστους των βασικότερων υπηρεσιών του Δήμου. Έτσι, Δήμοι με υψηλές δαπάνες ευνοούνταν έναντι Δήμων με καλύτερη οικονομική διαχείριση. Επισημαίνεται ότι, δεν έχει υπολογιστεί ένα πρότυπο κόστος παροχής υπηρεσιών του Δήμου, το οποίο θα προκύπτει από αξιόπιστους υπολογισμούς, λαμβάνοντας υπόψη τόσο ποιοτικές όσο και ποσοτικές μεταβλητές, βάσει ιστορικών και τρεχόντων δεδομένων καθώς και προβλέψεις. Αντιθέτως, το επίπεδο δαπανών των Δήμων θεωρήθηκε ως δεδομένο χωρίς να τίθενται ερωτήματα ως προς τον εξορθολογισμό του.

3.5 Έλεγχος δεδομένων

Ελέγχθηκαν οι αποφάσεις κατανομής και οι εντολές πληρωμής που παραδόθηκαν στην Ομάδα Ελέγχου από το ΥΠ.ΕΣ. σε φύλλα υπολογισμού (excel), σε συνδυασμό με τη βάση πληρωμών του Τ.Π.Δ., για την περίοδο 2009-2012. Αν και ζητήθηκε από το ΥΠ.ΕΣ. το αρχείο εντολών πληρωμών (σε έγγραφη μορφή), αυτό δεν μας διατέθηκε λόγω της διασποράς του σε διάφορες υπηρεσίες του ΥΠ.ΕΣ. αλλά και λόγω του χρόνου που θα απαιτούνταν για να συγκεντρωθεί αυτό.

Γενικά, δεν παρατηρούνται σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ του συνολικού ποσού εντολών πληρωμών και των τελικών πληρωμών από τη βάση του Τ.Π.Δ. Διαπιστώθηκαν διαφοροποιήσεις μεταξύ του συνολικού ποσού πληρωμών του προγράμματος ΘΗΣΕΑΣ ανά έτος σε σχέση με τις εντολές πληρωμής του ΥΠ.ΕΣ., οι οποίες δικαιολογούνται από τη φύση του προγράμματος. Ειδικότερα, ο λογαριασμός του ΥΠ.ΕΣ. στο Τ.Π.Δ. τροφοδοτείται με τις ετήσιες πιστώσεις, οι Δήμοι όμως πληρώνονται με την ολοκλήρωση του εκάστοτε λογαριασμού του κάθε έργου που έχουν αναλάβει στα πλαίσια

του προγράμματος. Έτσι παρατηρείται διαφορά μεταξύ των ετησίων πιστώσεων και των εκάστοτε πληρωμών (βλ. παρακάτω πίνακα):

Πίνακας 3. Πληρωμές προγράμματος ΘΗΣΕΑΣ

Διαφορές ΘΗΣΕΑ 2009-2012 ΥΠΕΣ με πληρωμές ΤΠΔ				
	2009	2010	2011	2012
ΘΗΣΕΑΣ πληρωμές ΟΤΑ α' από ΤΠΔ	607.428.387,80	277.714.064,90	77.770.616,02	177.212.273,50
ΘΗΣΕΑΣ εντολές πληρωμών από ΥΠΕΣ+ΠΔΕ	241.369.366,78	246.054.500,00	174.822.000,00	87.250.000,00
Διαφορά	-366.059.021,02	-31.659.564,90	97.051.383,98	-89.962.273,50

Ελέγχθηκε δείγμα 8 «Καλλικρατικών» Δήμων (Αθηναίων, Θεσσαλονίκης, Πειραιώς, Αγίου Δημητρίου Αττικής, Λαρισσαίων, Ηρακλείου Κρήτης, Ρόδου, και Αιγίνης), οι οποίοι αντιπροσωπεύουν το 16,34% του πραγματικού πληθυσμού (15,62% του μόνιμου πληθυσμού για το 2011). Από τους Δήμους της Ρόδου και του Ηρακλείου Κρήτης δεν ανταποκρίθηκαν όλοι για την παροχή επίσημων οικονομικών στοιχείων για την περίοδο 2009-2010. Συγκεκριμένα, αν και ζητήθηκαν οικονομικά στοιχεία αυτά δεν υποβλήθηκαν (για το έτος 2009 από τον πρώην Δήμο Ιαλυσού, για τα έτη 2009-2010 από τους πρώην Δήμους Αρχαγγέλου και Πεταλούδων-οι οποίοι είναι πλέον ενοποιημένοι με το Δήμο Ρόδου-και Νέας Αλικαρνασού, Τεμένους, Γοργολαΐνης και Πάλιανης/Τετραχωρίου και οι οποίοι έχουν πλέον ενοποιηθεί με το Δήμο Ηρακλείου Κρήτης.

Από τις αποφάσεις κατανομής (που αναρτήθηκαν στο πρόγραμμα «ΔΙΑΥΓΕΙΑ»), ανευρέθηκαν οι αντίστοιχες πληρωμές του Τ.Π.Δ. Ακολούθως, υπολογίστηκε η αναλογία πληθυσμού του κάθε Δήμου (πραγματικός πληθυσμός προς σύνολο χώρας), καθώς και η αναλογία της τακτικής κατανομής (για λειτουργικές δαπάνες) που αντιστοιχούσε σε κάθε Δήμο του δείγματος, προς τη συνολική τακτική κατανομή. Η τακτική κατανομή παραμένει - με μικρές διαφοροποιήσεις- σταθερή (διαφορά αναλογιών και των 8 Δήμων αντιστοιχεί σε 2% της κατανομής δηλ. περίπου 26 εκατ. ευρώ για το 2012) και η διαφορά κρίνεται ασήμαντη. Αντίστοιχα οι μεταβολές Σ.Α.Τ.Α. και Κ.Α.Π. για τα έτη 2009-12 δεν ήταν σημαντικές και δικαιολογήθηκαν από τις αρμόδιες υπηρεσίες του ΥΠ.ΕΣ. (βλ. παράρτημα πίνακα 6).

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε μέσω του «ΔΙΑΥΓΕΙΑ» στις εντολές 2012 (101 εντολές) για Κ.Α.Π. και Σ.Α.Τ.Α. διαπιστώθηκε ότι οι εντολές της Σ.Α.Τ.Α. δεν είχαν ουσιαστικές διαφοροποιήσεις από τα ποσά που εκταμιεύονταν από το Τ.Π.Δ. (συγκρίθηκαν τα ποσά προ της αφαίρεσης των κρατήσεων). Αναλυτικότερα, η διαφορά μεταξύ των εντολών πληρωμής Σ.Α.Τ.Α. και του καθαρού αποδοθέντος ποσού (μετά τις κρατήσεις) ήταν

2% ή 6 εκατ. ευρώ. Αντίστοιχα, στις εντολές Κ.Α.Π. για λειτουργικές δαπάνες η διαφορά ήταν 14% ή 384 εκατ. ευρώ.

Η μείωση των Κ.Α.Π. είναι εμφανής. Η τακτική κατανομή (που αποτελεί και το κυριότερο μέρος με το οποίο εξυπηρετείται ουσιαστικά η μισθοδοσία των Δήμων) έχει υποστεί μείωση 45,72% ή 1,1 δις ευρώ, μεταξύ του διαστήματος 2009-2012. Η δε Σ.Α.Τ.Α. έχει μειωθεί για την ίδια περίοδο 59% ή 498 εκατ. ευρώ.

Στη συνέχεια ελέγχθηκαν οι λογιστικές καταστάσεις γενικής λογιστικής των δήμων του δείγματος. Σε αυτές αναζητήθηκε η καταγραφή των εσόδων που καταβάλλονταν μέσω του Τ.Π.Δ. Οι Δήμοι δεν καταχωρούν στην ορθή οικονομική χρήση τις πληρωμές που γίνονται την επόμενη χρονιά από αυτήν που εντέλλονται (χαρακτηριστικό παράδειγμα η 12^η δόση της τακτικής κατανομής του 2012 που πληρώθηκε τον Ιανουάριο του 2013). Επίσης δεν καταχωρούν τις προμήθειες υπέρ Τ.Π.Δ. (0,15%) ως έξοδο.

4. Συστάσεις

4.1 Οριοθέτηση χρόνου έκδοσης Αποφάσεων Κατανομής των Κ.Α.Π.

Πρέπει να καταβληθεί προσπάθεια από τους εμπλεκόμενους φορείς για την έγκαιρη έκδοση της ΚΥΑ που καθορίζει τα κριτήρια και τη διαδικασία απόδοσης των Κ.Α.Π. στους Ο.Τ.Α., προκειμένου οι Δήμοι να λαμβάνουν γνώση των επικείμενων μεταβολών και να διευκολύνονται στη σύνταξη του προϋπολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων τους.

4.2 Μηχανισμός αναπροσαρμογής κριτηρίων κατανομής των Κ.Α.Π.

Για τη δικαιότερη κατανομή των Κ.Α.Π. μεταξύ των Ο.Τ.Α. και την αντιμετώπιση των όποιων ανισοτήτων παρατηρούνται λόγω ελλιπούς επικαιροποίησης των κριτηρίων κατανομής των αντίστοιχων πόρων, πρέπει να θεσμοθετηθεί ένας μηχανισμός αμεσότερης προσαρμογής των σχετικών κριτηρίων. Προτείνεται ο άμεσος επανυπολογισμός των υπό κατανομή πόρων βάσει των αποτελεσμάτων της τελευταίας απογραφής πληθυσμού και η ένταξη επιπλέον κριτηρίων, όπως ο όγκος εργασιών του Δήμου, οι αναπτυξιακοί στόχοι, τα εισοδηματικά κριτήρια, οι γεωμορφολογικοί παράγοντες, η τουριστική υποδομή, ή η συμμόρφωση με στόχους αποτελεσματικότητας. Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη το

ελάχιστο κόστος λειτουργίας κάθε Ο.Τ.Α., βάσει των αρχών παραγωγικής και αποτελεσματικής διαχείρισης.

4.3 Συρρίκνωση του κόστους λειτουργίας Ο.Τ.Α.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι σημαντικό μέρος των εξόδων των Ο.Τ.Α. είναι ανελαστικό (όπως μισθοδοσία, κόστος λειτουργίας εγκαταστάσεων, απαιτήσεις σε ενέργεια, πετρέλαιο κλπ), χωρίς άμεσα περιθώρια μείωσης, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι πόροι (έσοδα) που προέρχονται από τους Κ.Α.Π. και καλύπτουν αντίστοιχα έξοδα βαίνουν σταθερά μειούμενοι, πρέπει να καταβληθεί κάθε δυνατή προσπάθεια συρρίκνωσης του μέρους των εξόδων που μπορεί να μειωθεί, με την εφαρμογή σχετικών πρακτικών. Στο πλαίσιο αυτό ενδεικτικά θα μπορούσε να αναφερθεί η υιοθέτηση πρακτικών ορθής διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού, με κατάλληλη στελέχωση των τμημάτων που ασκούν τις αρμοδιότητες που τους έχουν ανατεθεί, και με θεσμοθέτηση κινήτρων, με συγκεκριμένο πρόγραμμα προσλήψεων – αποχωρήσεων καθώς και με περιστολή των δαπανών αναφορικά με προμήθειες υλικών και παροχής υπηρεσιών, και με επιλογή των αποδοτικότερων αναπτυξιακών έργων.

4.4 Επανεξέταση της συχνότητας και της διαδικασίας καταβολών των Κ.Α.Π.

Προκειμένου να εξοικονομηθεί λειτουργικό κόστος προτείνεται να εξετασθεί το ενδεχόμενο καταβολής των Κ.Α.Π. προς τους Ο.Τ.Α. σε τέσσερις δόσεις αντί για δώδεκα (καθώς θα απαιτείται έκδοση/παρακολούθηση μικρότερου αριθμού αποφάσεων και εντολών πληρωμής). Επιπλέον, από δόση σε δόση θα γίνεται συμψηφισμός των δανείων των Δήμων και των προκαταβολών που μπορεί να έχει λάβει. Αν αυξηθούν τα έξοδα των Δήμων με δεδομένα τα έσοδά τους, ή μειωθεί το σκέλος των κρατικών εσόδων (ως βάση υπολογισμού των Κ.Α.Π.) θα γίνεται πιο εύκολα αντιληπτό και θα είναι πιο ρεαλιστικά αντιμετωπίσιμο το ζήτημα κάλυψης με Κ.Α.Π. των αρμοδιοτήτων των Δήμων, καθώς και την ανάληψη διορθωτικών κινήσεων. Σημαντικό είναι επίσης οι καταβολές προς τους Ο.Τ.Α. να δίνονται εγκαίρως και εντός του οικονομικού έτους αναφοράς.

Κατά αυτόν τον τρόπο αναμένεται ότι:

- (1) Οι Δήμοι θα κάνουν προβλέψεις σε πιο σταθερή βάση.
- (2) Θα μειωθεί ο χρόνος αποπληρωμής ληξιπρόθεσμων οφειλών των Ο.Τ.Α. προς τρίτους.
- (3) Δεν θα μεταφέρονται πιστώσεις από έτος σε έτος.
- (4) Θα παρακολουθείται πιο αποτελεσματικά η εκτέλεση των προϋπολογισμών των Δήμων.

4.5 Δημιουργία Αποθεματικού

Καθώς τα έσοδα των Ο.Τ.Α. που προέρχονται από τους Κ.Α.Π. μειώνονται σταθερά, τόσο λόγω της απότομης πτώσης των δημοσίων εσόδων που καθορίζουν το τελικό ύψος των διανεμηθειών πιστώσεων, όσο και λόγω των μειώσεων που επιβάλει το Μ.Π.Δ.Σ., τα αντίστοιχα έξοδα που καλύπτονται από τους Κ.Α.Π. παραμένουν στο παρόν στάδιο σχεδόν αμείωτα. Οι Δήμοι ακόμα και αν προβούν σε συντηρητικές προβλέψεις των προϋπολογισμών τους το πιθανότερο είναι να κλείσουν με ελλείμματα στις βασικές υποχρεώσεις τους τόσο στην καταβαλλόμενη μισθοδοσία του προσωπικού όσο σε υποχρεώσεις προς τρίτους.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προτείνεται η δημιουργία αποθεματικού όπως συμβαίνει στην κεντρική διοίκηση με διαχειριστή το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.²⁷ Ο κύριος σκοπός του εν λόγω αποθεματικού είναι να μειώσει τις αρνητικές επιδράσεις από την πτώση των εσόδων ως προς το ύψος των πόρων.

Προϋποθέσεις υπαγωγής στο αποθεματικό θα μπορούσε να είναι: η ύπαρξη απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος, ο καθορισμός οικονομικών προϊσταμένων με ειδικότητα οικονομολόγου/λογιστή στο λογιστήριο των Δήμων, καθώς και η έγγραφη δέσμευση του Δημάρχου, του Αντιδημάρχου Οικονομικών και του δημοτικού συμβουλίου για μείωση των ληξιπρόθεσμων οφειλών. Μη τήρηση των παραπάνω θα μπορούσε να οδηγήσει σε οικονομική εξυγίανση του Δήμου όπως ήδη προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Παρατηρητηρίου Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.

4.6 Έκδοση οδηγιών/εγκυκλίων προς τους Ο.Τ.Α. Α' σχετικά με τη λογιστική απεικόνιση των αποδιδόμενων Κ.Α.Π.-δημιουργία τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου ΥΠ.ΕΣ.

Προκειμένου να αντιμετωπίζονται λογιστικώς ορθά και με συνέπεια από τους Ο.Τ.Α. οι αποδιδόμενοι πόροι μέσω των Κ.Α.Π., κρίνεται σκόπιμο να εκδοθούν σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες υπό μορφή εγκυκλίων από την αρμόδια υπηρεσία του ΥΠ.ΕΣ. Πιο συγκεκριμένα, θα πρέπει να ορισθούν με σαφήνεια τόσο οι προβλεπόμενοι κωδικοί εσόδων και προμηθειών, κατά περίπτωση, όσο και να δοθεί έμφαση στη χρονική στιγμή απεικόνισης των εσόδων, ώστε να είναι δυνατή η εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων από τις σχετικές λογιστικές καταστάσεις των Ο.Τ.Α. Επίσης, θα ήταν σκόπιμη η δημιουργία ομάδας υποστήριξης για παροχή περαιτέρω οδηγιών για πιο ειδικές μεμονωμένες περιπτώσεις. Καθίσταται απαραίτητη η δημιουργία τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο

²⁷ αρ.4 ν.4111/2013 (ΦΕΚ 18Α), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθ.76 παρ.4 ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α)

ΥΠ.ΕΣ., η αρμοδιότητα του οποίου θα είναι ο έλεγχος της τήρησης των ανωτέρω οδηγιών, καθώς και ο έλεγχος της χρήσης των αποδιδόμενων Κ.Α.Π.

4.7 Πληροφοριακά Συστήματα- Τήρηση αρχείων

Για την αποτελεσματικότερη παρακολούθηση των σχετικών καταβολών συστήνεται στην αρμόδια Υπηρεσία του ΥΠ.ΕΣ η τήρηση αρχείου των σχετικών αποφάσεων κατανομής τόσο σε έντυπη όσο και σε ηλεκτρονική μορφή.

Ομοίως, σε συνεργασία με το Τ.Π.Δ., θα ήταν χρήσιμο για τον έλεγχο και τη συγκεντρωτική παρακολούθηση, η δυνατότητα άμεσης παραγωγής έγκυρων αναφορών/εκθέσεων, αυτοματοποιημένων ή μη, για τα ποσά που καταβάλλονται μέσω αυτού.

Τέλος, προτείνεται η λειτουργία κοινού πληροφοριακού συστήματος που σε μηνιαία βάση θα επικαιροποιείται από την πλευρά των Δήμων. Έτσι όσοι είναι διασυνδεδεμένοι σε αυτό να μπορούν να παρακολουθούν την πορεία των δαπανών, το ύψος των συσσωρευμένων υποχρεώσεων, τις αποκλίσεις από τις αρχικές προβλέψεις και τη μη ορθή άσκηση αρμοδιοτήτων με συγκεκριμένους όρους κόστους. Στο πληροφοριακό αυτό σύστημα θα μπορούσαν να συνδεθούν το Γ.Λ.Κ., το ΥΠ.ΕΣ., το Τ.Π.Δ., οι Δήμοι και το Ε.Σ.

Ένα κοινό πληροφοριακό σύστημα που θα προβάλλει σε πραγματικό χρόνο τις προβλέψεις και τα πραγματοποιηθέντα θα βοηθήσει να καταργηθούν τα πληροφοριακά στεγανά των φορέων της κεντρικής διοίκησης.

5. Απάντηση ελεγχόμενου και αξιολόγηση απαντήσεων από το Ε.Σ.

Το ΕΣ υπέβαλε τα ευρήματα και τις συστάσεις στο Υπουργείο Οικονομικών (αριθ. πρωτ. 527/30.09.2013), στο Υπουργείο Εσωτερικών (αριθ. πρωτ. 529/30.09.2013), και στην Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας (αριθ. πρωτ. 528/30.09.2013).

Οι αναλυτικές απαντήσεις του ελεγχόμενου και των λοιπών εμπλεκόμενων φορέων παρατίθενται στο παράρτημα Β της παρούσης, αμέσως μετά τους πίνακες των συστάσεων προς τους ελεγχόμενους.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την υπ' αριθμ. πρωτ. 2/89934/14.10.2013 απάντησή του αποδέχθηκε τις συστάσεις. Η ΚΕΔΕ με την υπ' αριθμ. 3272/11.11.2013 απάντηση της

αποδέχθηκε επίσης τις συστάσεις και ενημέρωσε την Ομάδα Ελέγχου ότι έχει ξεκινήσει την διαδικασία επικαιροποίησης των κριτηρίων κατανομής.

Επίσης, το Υπουργείο Εσωτερικών απέστειλε την υπ' αριθμ. 43643/31.10.2013 επιστολή του, απαντώντας επί των συστάσεων της Ομάδας Ελέγχου. Από την σχετική επιστολή, προκύπτει ότι το Υπουργείο Εσωτερικών συμφωνεί με τις συστάσεις της Ομάδας Ελέγχου. Η Ομάδα Ελέγχου όμως εμμένει στην σύσταση της για τη ορθή απεικόνιση των εσόδων στην χρήση που αφορούν προκειμένου να μην καταστρατηγείται η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Συγκεκριμένα θα μπορούσε το Υπουργείο Εσωτερικών να εκδίδει στο τέλος του έτους σχετική Απόφαση με το υπόλοιπο ποσό των ΚΑΠ που αφορά το τρέχον έτος και το οποίο πρόκειται να καταβληθεί εντός του επόμενου έτους ώστε να καθίσταται εφικτή η εγγραφή του στην λογιστική του Δήμου. Επιπλέον, εμμένοντας στη σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα στις προϋποθέσεις για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία ενός δημοσίου οργανισμού, όπως είναι η ύπαρξη ξεκάθαρης οργανωτικής δομής, συγκεκριμένων διαδικασιών και καθηκόντων προσωπικού κ.ο.κ σας αποστέλλουμε συνημμένο στο παράρτημα Γ' το INTOSAI 9100 GOV που αφορά στις Κατευθυντήριες γραμμές για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων στο δημόσιο τομέα.

Το Ε.Σ. θα διεξάγει διαδικασίες συμμόρφωσης μέσα σε χρονικό διάστημα δύο ετών, προκειμένου να διερευνηθεί η βελτίωση του πλαισίου εσωτερικών δικλίδων και η αποτελεσματικότητα των μέτρων που ελήφθησαν για την εξασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και τη βελτίωση των διαδικασιών προμηθειών, σύμφωνα με τις συστάσεις.

Τέλος, το ΕΣ θέλει να ευχαριστήσει όλους τους φορείς για την συνεργασία καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου καθώς και για τις ενέργειες που έχουν αναλάβει προκειμένου να ικανοποιηθούν οι συστάσεις του παρόντος ελέγχου.

Ημερομηνία: 29/11/2013

Η ομάδα Ελέγχου

Διονύσης Σκριβάνος

Δέσποινα Καλοφορίδου

Γεώργιος Παϊζάκης

Ασημίνα Τρισμπιώτη

6. Παράρτημα Α'

Πίνακας 1: Νομοθεσία

Στον παρακάτω πίνακα βρίσκονται οι βασικότερες διατάξεις που διέπουν τους ΚΑΠ:

Διάταξη	Άρθρα	ΦΕΚ	Ισχύς από	Περιγραφή (τίτλος διάταξης)	Σύντομη περιγραφή νομοθετήματος	Σχόλια
N. 1249/1982	Άρθρα 19 έως 35	43Α'	1982	Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, μισθολογικά θέματα και άλλες διατάξεις	Άρθρο 30 παράγραφος 2 Απόδοση εσόδων	Γενικά, περί φορολογίας επί της ακίνητης περιουσίας
N. 1416/1984	Άρθρο 68	18Α'	1984	Τροποποίηση και συμπλήρωση διατάξεων της δημοτικής και κοινοτικής νομοθεσίας για την ενίσχυση της Αποκέντρωσης και την ενδυνάμωση της Τοπικής Αυτοδιοίκησης.	1. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας και Πρόνοιας, επιχορηγούνται κάθε έτος δήμοι ή κοινότητες, τοπικές ενώσεις δήμων και κοινοτήτων, νομικά πρόσωπα και σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, καθώς και τα κέντρα ανοικτής προστασίας ηλικιωμένων (ΚΑΠΗ) των οργανισμών της τοπικής αυτοδιοίκησης για σκοπούς και δραστηριότητες αρμοδιότητας του Υπουργείου Υγείας και Πρόνοιας. Η επιχορήγηση αυτή αποτελεί τακτικό έσοδο και καλύπτει ανάγκες λειτουργίας, απόκτησης οικοπέδων, κατασκευής των εγκαταστάσεων και αγοράς αναγκαίου εξοπλισμού.	
N. 1518/1985	Άρθρο 16, παρ.6	30Α'	1985	Καταβολή της σύνταξης των δημοτικών και κοινοτικών υπαλλήλων και υπαλλήλων ΝΠΔΔ καθώς και της χορηγίας των δημάρχων και προέδρων κοινοτήτων από το δημόσιο ταμείο	6. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών η εταιρεία επιχορηγείται κάθε χρόνο από την τακτική οικονομική ενίσχυση, που γράφεται στον κρατικό προϋπολογισμό για τους δήμους και τις κοινότητες, με ποσό που δεν μπορεί να είναι μικρότερο από 1% και μεγαλύτερο από 5% της ετήσιας οικονομικής ενίσχυσης, έπειτα από σύμφωνη γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., με ανάλογη μείωση της κατανεμόμενης ενίσχυσης στους δήμους και τις κοινότητες. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εσωτερικών η εταιρεία επιχορηγείται για το ίδιο χρονικό διάστημα με ποσό ίσο με το ποσό του προηγούμενου εδαφίου από το πρόγραμμα δημοσίων επενδύσεων.	ΕΕΤΑΑ
N. 1566/1985	Άρθρο 44	167Α'	1985	Δομή και λειτουργία της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και άλλες διατάξεις	Την ευθύνη και την αρμοδιότητα για την επισκευή και συντήρηση των σχολικών κτιρίων έχουν οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, στους οποίους μεταβιβάζονται οι απαιτούμενες πιστώσεις από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων και τις νομαρχίες. Τα τυχόν αδιάθετα υπόλοιπα από τις επιχορηγήσεις αυτές επιστρέφονται στον τακτικό προϋπολογισμό στο τέλος κάθε οικονομικού έτους	Συντήρηση-επισκευή Σχολικών κτιρίων, λειτουργικές δαπάνες τους (συμπεριλαμβανομένης της καθαριότητας)
N. 1828/1989	Άρθρο 25	2Α'	1989	Αναμόρφωση της φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις	Έσοδα ΟΤΑ από φόρους (για λειτουργικές δαπάνες και δημόσιες επενδύσεις), απარიθμηση κριτηρίων κατανομής προς τους Δήμους. Από τις συνολικές καθαρές ετήσιες εισπράξεις του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων αποδίδεται στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ποσοστό 20%. Από τα ποσά που εισπράττονται για τα τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων ποσοστό 50% αποδίδεται στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης. Ο φόρος ακίνητης περιουσίας από τα εισπραττόμενα έσοδα ποσοστό είκοσι τα εκατό (20%) αποτελεί κεντρικό πόρο των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και κατατίθεται στον ειδικό λογαριασμό της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού και το υπόλοιπο ογδόντα τα εκατό (80%) αποδίδεται στους δήμους και τις κοινότητες ανάλογα με την αντικειμενική αξία των ακινήτων της περιφέρειας τους που υπόκεινται στο φόρο. Η απόδοση των πόρων αυτών καλύπτει το κόστος των υπηρεσιών για τις αρμοδιότητες που έχουν μεταβιβασθεί στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης. Στους πόρους αυτούς συμπεριλαμβάνονται και οι χρηματοδοτήσεις προς την τοπική αυτοδιοίκηση για τη λειτουργία και μισθοδοσία του προσωπικού των ΚΑΠΗ από τα Υπουργεία Υγείας Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων και Αιγαίου και τη λειτουργία σχολείων από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων.	Αρχικός νόμος θέσπισης ΚΑΠ "3. Οι κεντρικοί αυτοτελείς πόροι των δήμων και κοινοτήτων προέρχονται από τις παρακάτω πηγές εσόδων : α) φόρο εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων β) τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, γ) φόρο Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) δ) φόροι που έχουν θεσπιστεί υπέρ της τοπικής αυτοδιοίκησης και δεν καταργούνται με αυτόν το νόμο"

Διάταξη	Άρθρα	ΦΕΚ	Ισχύς από	Περιγραφή (τίτλος διάταξης)	Σύντομη περιγραφή νομοθετήματος	Σχόλια
N. 1892/1990	Άρθρο 113 παρ. 6β	101Α'	31/7/1990	Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη	6.β) Από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης διατίθεται το 12% των 2/3 της επιχορήγησης της περίπτωσης α' της παρ.1 του άρθρου 25 του Ν.1828/1989 προς αυτούς για αμοιβή καθαριστριών, λειτουργικές δαπάνες των σχολείων και επισκευή ή συντήρηση σχολικών κτιρίων.	Καθαριστριες σχολείων και λειτουργικές δαπάνες και επισκευή-συντήρηση σχολικών κτιρίων
N. 2065/1992	Άρθρα 37 & 40 παρ. 3	113Α'	30/6/1992	Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις	Η αληθής έννοια της διάταξης της παραγράφου 9 του άρθρου 25 του Ν.1828/89 είναι ότι, το θεσπιζόμενο απ'αυτήν έσοδο, αφορά μόνο τις εισπράξεις του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται στη διάρκεια του τρέχοντος οικονομικού έτους, όπως αυτό ορίζεται από το άρθρο 5 παρ.2 και το άρθρο 14 παρ.1 περίπτωση (α) του Ν.Δ.321/69 περί Κώδικος Δημοσίου Λογιστικού (" <i>...Η εκτέλεσις του προϋπολογισμού εκάστου οικονομικού έτους παρατείνεται α) επί ένα μήνα δια την εισπραξιν των μέχρι της λήξεως αυτού βεβαιωθέντων εσόδων...</i> ").	Κατάργηση ΦΑΠ για ΚΑΠ. Εισπράξεις από φόρο εισοδήματος που γίνονται μέσα στο τρέχον έτος
N. 2214/1994	Άρθρο 60	75Α'	11/5/1994	Αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος	Επιβάλλεται υπέρ των Ο.Τ.Α. Νομού Δωδεκανήσου, φόρος με την ονομασία "Δημοτικός φόρος Δωδεκανήσου" (βλ. παρ. 3 άρθρου 12 Ν. 3074/02, ΦΕΚ-296 Α' για κατά καιρούς ρυθμίσεις οφειλόμενου φόρου Δωδεκανήσου)	Φόρος επιτηδευματιών Δωδεκανήσου (ορισμός επιτηδευματία ΠΔ 186/92 άρθ.2: "Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωμα του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες".
N. 2503/1997	Άρθρα 9, παρ. 5β, Άρθρο 11 παρ.2 και Άρθρο 13 παρ.7	107Α'	30/5/1997	Διοίκηση, οργάνωση, στελέχωση της Περιφέρειας, ρύθμιση θεμάτων για την τοπική αυτοδιοίκηση	5.Από τις συνολικές καθαρές ετήσιες εισπράξεις του φόρου εισοδήματος, που προέρχεται από τους τόκους καταθέσεων, αποδίδεται στους δήμους και στις κοινότητες ποσοστό 15% από 1.1.1999 και ποσοστό 20% συνολικά από το έτος 2000. 2. Δήμοι και κοινότητες οι οποίοι λειτουργούν στην περιφέρεια τους κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, εργοστάσια αφαλάτωσης δύναται να χρηματοδοτούνται από τους Κ.Α.Π. ανεξαρτήτως της σύστασης από αυτούς Δημοτικής Επιχειρήσεις Ύδρευσης Αποχέτευσης (Δ.Ε.Υ.Α.). Το ποσό της επιχορήγησης διατίθεται από τον οικείο ΟΤΑ για τις ανάγκες της επιχείρησης 7. Από 1ης Ιανουαρίου 1997 οι εισφορές προς τις Τ.Ε.Δ.Κ. και Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. των δήμων και κοινοτήτων - μελών τους καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, ύστερα από πρόταση της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. σε ποσοστό 1.5% έως 2% επί του ποσού των Κ.Α.Π. που γράφεται στον τακτικό προϋπολογισμό κάθε έτους για κατανομή στους Ο.Τ.Α. Από το ποσό που αναλογεί στο παραπάνω ποσοστό, 30% εισάγεται στον ιδιαίτερο λογαριασμό της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων με τον τίτλο "έσοδα Κεντρικής Ένωσης Δήμων και Κοινοτήτων" και 70% εισάγεται στον ιδιαίτερο λογαριασμό των Τ.Ε.Δ.Κ. που τηρείται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του νομού με τον τίτλο "έσοδα Τοπικής Ένωσης" Η κατανομή του ποσού στην Κ.Ε.Δ.Κ.Ε. και στις Τ.Ε.Δ.Κ. γίνεται με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε.	Έσοδα από φόρους καταθέσεων, συντήρηση εργοστασίων αφαλάτωσης στα νησιά, Εισφορές από ΚΑΠ προς ΤΕΔΚ και ΚΕΔΚΕ.

Διάταξη	Άρθρα	ΦΕΚ	Ισχύς από	Περιγραφή (τίτλος διάταξης)	Σύντομη περιγραφή νομοθετήματος	Σχόλια
N. 2539/1997	Άρθρο 13	244Α'	4/12/1997	Συγκρότηση της Πρωτοβάθμιας Τοπικής Αυτοδιοίκησης	Ειδικό Πρόγραμμα Τοπικής Αυτοδιοίκησης για συγκεκριμένους δήμους. Το Ε.Π.Τ.Α. έχει πενταετή χρονική διάρκεια (1998 - 2002) που μπορεί να παραταθεί σε επτά χρόνια (1998 - 2004) , 4b) Ποσοστό ογδόντα εκατοστών (80%) του φόρου των τόκων καταθέσεων του άρθρου 9 παράγρ. 5α του ν. 2503/1997	Αφορά 20% των ΚΑΠ που εγγράφονται στον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων,
N.2817/2000	Άρθρο 45	78Α'	14/3/2000	Εκπαίδευση των ατόμων με ειδικές εκπαιδευτικές ανάγκες	α) Στους σχολικούς τροχονόμους του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 45 του ν. 2696/1999, οι οποίοι δεν ανήκουν στο προσωπικό του σχολείου ή του οικείου δήμου, καταβάλλεται από τις σχολικές επιτροπές αποζημίωση για την κάλυψη των εξόδων κίνησής τους. Η αποζημίωση βαρύνει τους κεντρικούς αυτοτελείς πόρους που αποδίδονται στους Ο.Τ.Α. από τον τακτικό προϋπολογισμό, β) Το ύψος, οι ειδικότερες προϋποθέσεις και η διαδικασία καταβολής, καθώς και κάθε σχετική λεπτομέρεια, καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων.	Σχολικοί τροχονόμοι
N.2880/2001	Άρθρα 12 παρ.6, 13 παρ.1, 14 παρ.6	9Α'	30/1/2001	Πρόγραμμα "ΠΟΛΙΤΕΙΑ" για τη μεταρρύθμιση και τον εκσυγχρονισμό της Δημόσιας Διοίκησης και άλλες διατάξεις.	6. Από τις πιστώσεις του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 του προϋπολογισμού του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, καλύπτονται στο εξής και οι δαπάνες λειτουργίας και συντήρησης των δημοτικών παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών, καθώς και οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού τους. Οι εν λόγω πιστώσεις ενισχύονται με τα ποσά που έχουν προβλεφθεί στον προϋπολογισμό του Υπουργείου Υγείας και Πρόνοιας και στους προϋπολογισμούς των Περιφερειών για δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού, λειτουργίας και συντήρησης των κρατικών παιδικών βρεφονηπιακών σταθμών και εκείνων που έχουν ήδη μεταφερθεί στους δήμους και τις κοινότητες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 2218/1994 και του άρθρου 9 του ν. 2503/1997. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, που λαμβάνεται μετά από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., οι ανωτέρω πιστώσεις κατανομούνται για την κατ' έτος υποχρεωτική επιχορήγηση των δήμων και κοινοτήτων, στην εποπτεία των οποίων υπήχθησαν οι πρώην κρατικοί, παιδικοί και βρεφονηπιακοί σταθμοί." Άρθρο 13 1. Η παράγραφος 6 περίπτωση α' του άρθρου 113 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α') αντικαθίσταται ως ακολούθως: "6. α) Στις πιστώσεις του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, που εγγράφονται στον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1828/1989, εγγράφονται υποχρεωτικά και πιστώσεις για την επισκευή και συντήρηση των σχολικών κτιρίων. Στον αντίστοιχο κωδικό προστίθενται και οι πιστώσεις για την επισκευή και συντήρηση των σχολικών κτιρίων του προϋπολογισμού των δημοσίων επενδύσεων του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων." 6. Από τις πιστώσεις του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 του προϋπολογισμού του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης καλύπτονται στο εξής και οι δαπάνες λειτουργίας και συντήρησης των ανωτέρω νομικών προσώπων (δημοτικοί και κοινοτικοί χώροι άθλησης), καθώς και οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού τους. Οι ανωτέρω πιστώσεις ενισχύονται με τα ποσά της επιχορήγησης που έχουν προβλεφθεί στον προϋπολογισμό της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού του Υπουργείου Πολιτισμού για το σκοπό αυτόν. Με	Κάλυψη δαπανών και μισθοδοσίας παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών που πέρασαν στον έλεγχο των δήμων, δαπάνες λειτουργίας και συντήρησης δημοτικών και κοινοτικών χώρων άθλησης καθώς και η μισθοδοσία του προσωπικού τους περνούν στους δήμους.
N.3106/2003	Άρθρο 8 παρ.1	30Α'	10/2/2003	Αναδιοργάνωση του Εθνικού Συστήματος Κοινωνικής Φροντίδας	Μεταβίβαση στους ΟΤΑ των ΚΕ.Φ.Ο. (κέντρα φροντίδας οικογένειας), παιδικών σταθμών του Ε.Ο.Π. κ.λ.π.	Μεταβιβάζονται λειτουργικές δαπάνες των παιδικών σταθμών του ΕΟΠ και των ΚΕΦΟ στους δήμους

Διάταξη	Άρθρα	ΦΕΚ	Ισχύς από	Περιγραφή (τίτλος διάταξης)	Σύντομη περιγραφή νομοθετήματος	Σχόλια
N.3146/2003	Άρθρο 14 παρ.1	125Α'	23/5/2003	Οργάνωση και άσκηση του εκλογικού δικαιώματος των ετεροδημοτών	Οι δαπάνες λειτουργίας και συντήρησης των δημοτικών και κοινοτικών νομικών προσώπων ή υπηρεσιών που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 8 του Ν. 3106/2003 (ΦΕΚ 30 Α'), καθώς και οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού τους καλύπτονται στο εξής από τις πιστώσεις του άρθρου 25 του Ν. 1828/1989 του προϋπολογισμού του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης. Για το έτος που θα πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση, οι εν λόγω πιστώσεις ενισχύονται με τα αντίστοιχα ποσά που έχουν προβλεφθεί στον προϋπολογισμό του Υπουργείου Υγείας και Πρόνοιας για τη λειτουργία των ΚΕΦΟ του ΕΟΠ	Μεταβιβάζονται λειτουργικές δαπάνες των παιδικών σταθμών του ΕΟΠ και των ΚΕΦΟ στους δήμους και πρόβλεψη επιπλέον ποσών για το έτος μεταβίβασης.
N.3194/2003	Άρθρο 4 παρ.3	267Α'	20/11/2003	Ρύθμιση εκπαιδευτικών θεμάτων	Οι διατάξεις που ισχύουν για την επιχορήγηση των σχολικών επιτροπών των δημοσίων σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης για την κάλυψη των αντίστοιχων δαπανών εφαρμόζονται και για την επιχορήγηση των σχολικών εφορειών των μειοτικών σχολείων που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν. 2986/2002	Κάλυψη δαπανών πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και των μειοτικών σχολείων
ΠΔ.164/04		134Α'	19/7/2004	Ρυθμίσεις για τους εργαζομένους με συμβάσεις ορισμένου χρόνου στο δημόσιο τομέα	δαπάνες μισθοδοσίας των κατατασσόμενων, σε θέσεις ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου, εργαζομένων Σχολικών Φυλάκων και εργαζομένων σε προγράμματα Βοήθεια στο Σπίτι / Κοινωνική Μέριμνα καθώς και εργαζομένων ΑμεΑ	Μισθοδοσία προσωπικού ΙΔΑΧ του ΠΔ164/04 που εργάζονται ως σχολικοί φύλακες, στα προγράμματα Βοήθεια στο σπίτι και για εργαζομένους Αμεα
N. 3274/2004	Άρθρο 8 παρ.1	195Α'	19/10/2004	Οργάνωση και λειτουργία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού	1. Πόροι του Προγράμματος «ΘΗΣΕΑΣ» είναι: α) Ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων του άρθρου 25 του Ν. 1828/1989, που εγγράφονται στον τακτικό προϋπολογισμό, β) Ποσοστό 25% των ΚΑΠ άρθρου 25 του Ν.1828/89 που εγγράφονται στον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων ΣΑΤΑ, γ) Ποσοστό 80% του φόρου των τόκων καταθέσεων του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2503/97	Πόροι προγράμματος "Θησέας" από ΚΑΠ και ΣΑΤΑ
N. 3345/2005	Άρθρο 18, παρ.5γ	138Α'	16/6/2005	Οικονομικά θέματα Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων και ρύθμιση διοικητικών θεμάτων	γ) Δύο χιλιοστά επί των Εσόδων των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων των Ο.Τ.Α. πρώτου βαθμού που εγγράφονται ετησίως, τόσο στον τακτικό προϋπολογισμό όσο και στον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων, όπως αυτοί ενισχύονται, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις της ισχύουσας, κάθε φορά, σχετικής νομοθεσίας.	Ταμείο Αλληλοβοήθειας Υπαλλήλων του Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, κάλυψη δαπανών του μέσω ΚΑΠ
N. 3448/2006	Άρθρο 29 παρ.2	57Α'	15/3/2006	Για την περαιτέρω χρήση πληροφοριών του δημόσιου τομέα και τη ρύθμιση θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης	2. Η περίπτωση δ' της παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 (ΦΕΚ 2 Α') τροποποιείται ως εξής: «δ) φόρους που έχουν θεσπισθεί υπέρ της Τοπικής Αυτοδιοίκησης και δεν καταργούνται με τον παρόντα νόμο. Από τα έσοδα της περίπτωσης α' της παραγράφου αυτής το ένα τρίτο (1/3) εγγράφεται στον προϋπολογισμό δημοσίων επενδύσεων και διατίθεται για τη χρηματοδότηση επενδυτικών δραστηριοτήτων των Δήμων, Κοινοτήτων, Αναπτυξιακών Συνδέσμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων Ύδρευσης και Αποχέτευσης και επιχειρήσεων που λειτουργούν με τη μορφή των Α.Ε. και στις οποίες συμμετέχουν φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης με ποσοστό 50% τουλάχιστον. Τα υπόλοιπα δύο τρίτα (2/3) εγγράφονται στον τακτικό προϋπολογισμό και διατίθενται για γενικές δαπάνες Δήμων, Κοινοτήτων, Αναπτυξιακών Συνδέσμων, Δημοτικών Επιχειρήσεων Ύδρευσης και Αποχέτευσης και επιχειρήσεων που λειτουργούν με τη μορφή των Α.Ε. και στις οποίες συμμετέχουν φορείς της Τοπικής Αυτοδιοίκησης με ποσοστό 50% τουλάχιστον.»	Κάλυψη εξόδων και επενδύσεων των ΔΕΥΑ, Αν.Συνδέσμων και των Δημοτικών επιχειρήσεων.

Διάταξη	Άρθρα	ΦΕΚ	Ισχύς από	Περιγραφή (τίτλος διάταξης)	Σύντομη περιγραφή νομοθετήματος	Σχόλια
N. 3491/2006	Άρθρα 16, 17 παρ.2	57Α'	8/6/2007	Ρυθμίσεις θεμάτων Εθνικού Κέντρου Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης και λοιπών θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης	Εργαζόμενοι που είχαν προσληφθεί από επιχειρήσεις Δήμων ή Κοινοτήτων και των οποίων οι συμβάσεις ή οι σχέσεις κρίθηκαν, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία του άρθρου 11 του π.δ. 164/2004 (ΦΕΚ 134 Α'), ότι συνιστούν συμβάσεις εργασίας αορίστου χρόνου, εφόσον κάλυπταν ανάγκες του προγράμματος «Βοήθεια στο Σπίτι» και των Α.Μ.Ε.Α., μπορεί να ενταχθούν, με απόφαση του αρμόδιου δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου και με την ίδια σχέση εργασίας, στο προσωπικό αντίστοιχων Ν.Π.Δ.Δ. ή υπηρεσιών του οικείου Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης όπου απασχολούνο μέχρι την έκδοση της σχετικής απόφασης του Α.Σ.Ε.Π. Οι εργαζόμενοι αυτοί, εφόσον στους ανωτέρω φορείς δεν υφίστανται κενές οργανικές θέσεις, εντάσσονται σε προσωποπαγείς, που συνιστώνται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου. Στις περιπτώσεις σύστασης προσωποπαγών θέσεων σε Ν.Π.Δ.Δ., Ο.Τ.Α., απαιτείται επιπλέον γνώμη του οικείου Διοικητικού Συμβουλίου. 2. Στο τέλος της παρ. 2 του άρθρου 29 του ν. 3448/ 2006 (ΦΕΚ 57 Α') προστίθενται τα ακόλουθα εδάφια: «Η χρηματοδότηση από τα ανωτέρω έσοδα, των Αναπτυξιακών Συνδέσμων, των Δημοτικών Επιχειρήσεων Ύδρευσης και Αποχέτευσης, καθώς και των επιχειρήσεων που λειτουργούν με τη μορφή Α.Ε. και στις οποίες συμμετέχουν φορείς της τοπικής αυτοδιοίκησης με ποσοστό τουλάχιστον 50%, γίνεται ύστερα από απόφαση του Δημοτικού ή Κοινοτικού Συμβουλίου, το οποίο καθορίζει και το κατανεμόμενο στα πιο πάνω νομικά πρόσωπα αντίστοιχο ποσό. Η απόφαση αυτή εγκρίνεται από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης. Για την παροχή της έγκρισης εκτιμάται εάν το εναπομένον από τα έσοδα αυτά ποσό υπέρ του Δήμου ή της Κοινότητας επαρκεί για την αντιμετώπιση των επενδυτικών δραστηριοτήτων τους, καθώς και για την κάλυψη των γενικών λειτουργικών δαπανών τους.»	Ζητήματα προσωπικού ΙΔΑΧ που εντάσσονται σε νομικά πρόσωπα των δήμων, χρηματοδότηση αναπτυξιακών συνδέσμων των δήμων
N. 3577/2007	Άρθρο 35 παρ.2,3	130Α'	8/6/2007	Δημιουργία Φορέα Διαχείρισης Ολοκληρωμένου Προγράμματος Δια βίου Μάθησης, ρύθμιση θεμάτων ιδιωτικής εκπαίδευσης και φορέων εποπτείας Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων	2. Το ποσοστό των αποδιδόμενων πόρων στους δήμους και κοινότητες που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του άρθρου 25 του ν. 1828/1989, όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 13 του ν. 2539/1997 (ΦΕΚ 244 Α'), μειώνεται από την 1.1.2007 σε δεκαενέα κόμμα πέντε τοις εκατό (19,5 %). Ειδικά για το οικονομικό έτος 2007 η ανωτέρω περικοπή μειώνεται κατά το ποσό που θα καταβληθεί από τους δήμους και κοινότητες για αμοιβές καθαριστριών μέχρι την 31.3.2007. 3. Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 113 του ν. 1892/1990 τροποποιείται ως εξής: «Από τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης διατίθεται το 9 % των 2/3 της επιχορήγησης της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 προς αυτούς, για λειτουργικές δαπάνες των σχολείων και επισκευή ή συντήρηση σχολικών κτιρίων.»	Μείωση απόδοσης στους ΟΤΑ από τις συνολικές καθαρές ετήσιες εισπράξεις του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Από τα έσοδα του παραπάνω φόρου δίδεται 9% από τα 2/3 των ΚΑΠ για λειτουργικές δαπάνες σχολείων καθώς και επισκευή-συντήρηση σχολικών κτιρίων.
N. 3613/2007	Άρθρο 27 παρ.2	263Α'	23/11/2007	Ρυθμίσεις θεμάτων Ανεξάρτητων Αρχών, Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, Σώματος Επιθεωρητών Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης και λοιπών ζητημάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών	2. Οι διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 3491/2006 (ΦΕΚ 207 Α') εφαρμόζονται και στο προσωπικό του Προγράμματος «Μονάδες Κοινωνικής Μέριμνας»	Ζητήματα προσωπικού ΙΔΑΧ που εντάσσονται σε νομικά πρόσωπα των δήμων ισχύει και για Μονάδες Κοινωνικής Μέριμνας

Διάταξη	Άρθρα	ΦΕΚ	Ισχύς από	Περιγραφή (τίτλος διάταξης)	Σύντομη περιγραφή νομοθετήματος	Σχόλια
N. 3697/2008	Άρθρο 34	194Α'	25/9/2008	Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις	Το αναφερόμενο στην παράγραφο 9 του άρθρου 25 του ν.1828/1989 (ΦΕΚ 2 Α'), όπως αναριθμήθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 13 του ν. 2539/1997 (ΦΕΚ 244 Α'), ποσοστό των τελών κυκλοφορίας αυτοκινήτων που αποδίδεται στους Ο.Τ.Α. α' βαθμού (δήμοι-κοινοότητες) αυξάνεται, για τα τέλη κυκλοφορίας που είναι καταβλητέα από 1.1.2009, από 50% σε 90%. Με την αύξηση αυτή καλύπτεται το κόστος όλων των μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος μεταφερθεισών κρατικών αρμοδιοτήτων προς τους ανωτέρω οργανισμούς, συμπεριλαμβανομένων και των δαπανών μισθοδοσίας των υπαλλήλων που απασχολούνται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας για την άσκηση των αρμοδιοτήτων αυτών, είτε αυτές ασκούνται από τους Ο.Τ.Α. α' βαθμού είτε από τα νομικά πρόσωπα που ανήκουν σε αυτούς. Καλύπτονται επίσης οι δαπάνες μισθοδοσίας του πάσης φύσεως προσωπικού που κατατάχθηκε ή θα καταταγεί σε θέσεις ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου με βάσει τις διατάξεις του π.δ. 164/2004 (ΦΕΚ 134 Α').	Αύξηση εσόδου από τέλη κυκλοφορίας ΚΑΠ κατά 90%
Π3α/Φ.18/ΓΠ/οικ.63731/08		931Β'	21/5/2008	Αύξηση Προνοιακών Επιδομάτων που χορηγούνται σε Ατομα με Αναπηρίες για τα έτη 2008, 2009, 2010 και 2011	Προνοιακά επιδόματα	Προνοιακά επιδόματα
N. 3756/09	Άρθρα 27, 46 παρ.1	53Α'	31/3/2009	Σύστημα Άυλων Τίτλων, διατάξεις για την Κεφαλαιαγορά, φορολογικά θέματα και λοιπές διατάξεις.	Οι πάσης φύσεως οφειλές του Ελληνικού Δημοσίου προς τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α' βαθμού που απορρέουν από τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 (ΦΕΚ 2 Α') και λοιπές σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν, ύψους ενός δισεκατομμυρίου επτακοσίων έντεκα εκατομμυρίων ευρώ (1.711.000.000), που αφορούν στη χρονική περίοδο από την καθιέρωση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων (ΚΑΠ) μέχρι και το έτος 2008, δύναται να εξοφληθούν με την έκδοση ομολόγων σε οκτώ (8) ετήσιες ισόπασσες δόσεις, εκ των οποίων η πρώτη θα καταβληθεί εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και οι υπόλοιπες επτά (7) την 31η Ιανουαρίου εκάστου έτους, αρχής γενομένης από την 31η Ιανουαρίου 2010. Προς τούτο υπογράφεται σύμβαση μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου, που εκπροσωπείται από τους Υπουργούς Εσωτερικών και Οικονομίας και Οικονομικών και των εκπροσώπων της Κεντρικής Ένωσης Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδας (ΚΕΔΚΕ). Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος των ομολόγων, η διάρκεια και οι λοιποί όροι έκδοσης αυτών. Για το οικονομικό έτος 2009, το ποσοστό των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ν. 3274/2004 (ΦΕΚ 195 Α') δεν κατατίθεται στον Ειδικό Λογαριασμό που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων με τον τίτλο «Πόροι του Προγράμματος ΘΗΣΕΑΣ». Τα ανωτέρω ποσοστά, για το ίδιο οικονομικό έτος, αποδίδονται στους δήμους και στις κοινότητες με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και	Εξόφληση οφειλών κράτους σε ΟΤΑ για περίοδο 89-08, επιστροφή πόρων που προορίζονταν για το πρόγραμμα "Θησείας" και προέρχονταν από ΚΑΠ και ΣΑΤΑ
N.3801/2009	Άρθρο 36 παρ. 1	163Α'	4/9/2009	Ρυθμίσεις θεμάτων προσωπικού με σύμβαση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου και άλλες διατάξεις οργάνωσης και λειτουργίας της Δημόσιας Διοίκησης	1. Στην περίπτωση δ' της παρ. 3 του άρθρου 25 του ν. 1828/1989 (ΦΕΚ 2 Α'), όπως ισχύει, προστίθενται τα ακόλουθα εδάφια: «Ποσοστό μέχρι 12% του 1/3 των ανωτέρω εσόδων, που εγγράφονται στον προϋπολογισμό δημόσιων επενδύσεων και προορίζονται για τη χρηματοδότηση επενδυτικών δραστηριοτήτων των Δήμων και Κοινοτήτων μπορεί να διατίθεται προς αντιμετώπιση λειτουργικών δαπανών που διαπιστώνονται κατά το τελευταίο τρίμηνο του οικονομικού έτους και δεν μπορούν να καλυφθούν από τα τακτικά ή έκτακτα έσοδα τους. Για το σκοπό αυτόν απαιτείται αιτιολογημένη απόφαση του οικείου δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου.»	Μέχρι 12% ΣΑΤΑ μπορούν με αιτιολογημένη απόφαση ΔΣ να διατεθούν σε λειτουργικές δαπάνες που διαπιστώνονται κατά το τελευταίο τρίμηνο και δεν μπορούν να καλυφθούν από τακτικά ή έκτακτα έσοδά τους.
N.3842/2010	Άρθρα 27 έως 50	58Α'	23/4/2010	Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις	Περί φόρου ακίνητης περιουσίας.	

Διάταξη	Άρθρα	ΦΕΚ	Ισχύς από	Περιγραφή (τίτλος διάταξης)	Σύντομη περιγραφή νομοθέτηματος	Σχόλια
N.3852/2010	Άρθρο 258, Άρθρο 259 παρ. 1, Άρθρο 261 παρ. 1, 2	87Α'	6/7/2010	Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης	1. Το υπηρετούν κατά την 1.1.2010 μόνιμο και με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου προσωπικό των καταργούμενων, με το άρθρο 280 παράγραφος VII του παρόντος νόμου, Τμημάτων Τεχνικών Υπηρεσιών Δήμων και Κοινοτήτων (Τ.Υ.Δ.Κ.) των κρατικών περιφερειών, το οποίο κατέχει οργανικές ή προσωποπαγείς θέσεις κλάδων ή ειδικοτήτων τεχνικού ή γεωτεχνικού προσωπικού μετατάσσεται αυτοδικαίως σε υφιστάμενες ή ιδιόρρυθμες Τεχνικές Υπηρεσίες των δήμων της έδρας του αντίστοιχου νομού ή σε άλλους δήμους όπου λειτουργούσαν οι καταργούμενες Τ.Υ.Δ.Κ., σε συσυστώμενες προσωποπαγείς θέσεις αντίστοιχης κατηγορίας, κλάδου ή ειδικότητας. Για τη μετάταξη εκδίδεται διαπιστωτική πράξη του Γενικού Γραμματέα της κρατικής περιφέρειας, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και ισχύει από 1.1.2011. 3. Το προσωπικό των προηγούμενων παραγράφων λογίζεται στο εξής ως προσωπικό του δήμου και διέπεται ως προς το υπηρεσιακό του καθεστώς, το μεν μόνιμο από το πρώτο μέρος, το δε ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου από το δεύτερο μέρος του Κώδικα Κατάστασης Δημοτικών και Κοινοτικών Υπαλλήλων (ν. 3584/2007). Οι Κεντρικοί Αυτοτελείς Πόροι (Κ.Α.Π.) των δήμων προέρχονται από τις παρακάτω πηγές εσόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού: α) το Φόρο Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (Φ.Ε.Φ.Ν.Π.) σε ποσοστό 20% των συνολικών ετήσιων εισπράξεων του φόρου αυτού, β) το Φόρο Προσπθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) σε ποσοστό 12% των συνολικών ετήσιων εισπράξεων του φόρου αυτού, γ) το Φόρο Ακίνητης Περιουσίας σε ποσοστό 50% των συνολικών ετήσιων εισπράξεων του φόρου αυτού Κόστος μεταφερόμενων αρμοδιοτήτων, ΣΑΤΑ μεταφέρεται στον Τακτικό προϋπολογισμό του ΥΠΕΣ, τρόπος χορήγησης έκτακτων επιχορηγήσεων των δήμων. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Οικονομικών, ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., μπορεί να ορίζεται ποσοστό επί της ετήσιας αύξησης του πόρου της περίπτωσης (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 259, όπως κάθε φορά ισχύει, ως τοπικό έσοδο των δήμων, ανάλογα με τα φορολογικά έσοδα του συγκεκριμένου πόρου στη διοικητική	Υπολογισμός ΚΑΠ και ΣΑΤΑ, Μεταφέρονται αρμοδιότητες στους δήμους (άρθρο 94 και 204 Ν3852/10) (από 1η Ιουλίου 2011 οι Δήμοι αποκτούν την αρμοδιότητα μεταφοράς μαθητών)
N. 3867/2010	Άρθρο 21 παρ.4	128Α'	3/8/2010	Επιοπτεία ιδιωτικής ασφάλισης, σύσταση εγγυητικού κεφαλαίου ιδιωτικής ασφάλισης ζωής, οργανισμοί αξιολόγησης πιστοληπτικής ικανότητας και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών	Για τα οικονομικά έτη 2010 έως 2014 οι ετήσιες αποδοσεις υπέρ τρίτων του Γενικού Προϋπολογισμού του Κράτους περιορίζονται στο 90%. Το υπόλοιπο 10% αποτελεί δημόσιο έσοδο	Μείωση αποδιδόμενων ΚΑΠ μέχρι 2014 (10%)
N. 3870/2010	Άρθρο 18 παρ.1, 2,	138Α'	9/8/2010	Εκλογικές δαπάνες συνδυασμών και υποψηφίων και έλεγχος αυτών, κατά τις περιφερειακές και δημοτικές εκλογές	β. Το ποσοστό των πόρων του άρθρου 25 παρ. 8 του ν. 1828/1989, που απομειώθηκε με το άρθρο 35 παρ. 2 του ν. 3577/2007 (ΦΕΚ 130 Α') (μειώθηκε από την 1.1.2007 σε δεκαενέα κόμμα πέντε τοις εκατό 19,5 %), προστίθεται, κατά, το αντίστοιχο ποσό, από 1.1.2011, στους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους των Δήμων της παραγράφου 1 περίπτωση α' του άρθρου 259 του ν. 3852/2010, κατ' επαύξηση του ποσοστού που έχει προσδιοριστεί. γ.ί. Οι συμβάσεις μίσθωσης έργου της παραγράφου 4 του άρθρου 35 του ν. 3577/2007 για το διδακτικό έτος 2010-2011 καταρτίζονται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις διατάξεων αυτών. ii. Από την έναρξη του διδακτικού έτους 2011-2012 και εφόσον οι ανάγκες των δήμων για τον καθαρισμό των σχολικών μονάδων δεν καλύπτονται από το υπάρχον προσωπικό, είναι δυνατόν να ανημετωπιστούν με συμβάσεις, που καταρτίζονται από τους οικείους δήμους, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. iii. Για το κόστος της απασχόλησης, με συμβάσεις, του προσωπικού της προηγούμενης περίπτωσης, για το διδακτικό έτος 2011-2012 και εφεξής, εγγράφεται ειδική πίστωση στον προϋπολογισμό του Υπουργείου Εσωτερικών, Αποκέντρωσης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, η οποία κατανέμεται, με απόφαση του Υπουργού, κατ' αναλογία στους οικείους δήμους. Μέχρι το ανωτέρω διδακτικό έτος εξακολουθεί να εφαρμόζεται η παρ. 4 του άρθρου 35 του ν. 3577/2007).	Επαναφορά του 20% επί φόρου εισοδήματος για ΚΑΠ, το προσωπικό καθαρισμού σχολείων του Ν.3320/2005 μεταφέρεται στους οικείους Δήμους από 1.1.11 (Το προσωπικό με σύμβαση ή σχέση εξαρτημένης εργασίας ορισμένου χρόνου ή σύμβαση έργου ή άλλη σχέση του Δημοσίου, των Ν.Π.Ν.Ν. και των Ο.Τ.Α. πρώτου και δεύτερου βαθμού, του οποίου οι συμβάσεις συνιστούν συμβάσεις εργασίας αορίστου χρόνου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του π.δ. 164/2004, κατατάσσεται σε υφιστάμενες κενές οργανικές θέσεις με σύμβαση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου, ειδικότητας αντίστοιχης ή παρεμφερούς προς την ειδικότητα της σύμβασής του)

Διάταξη	Άρθρα	ΦΕΚ	Ισχύς από	Περιγραφή (τίτλος διάταξης)	Σύνοψη περιγραφή νομοθετήματος	Σχόλια
N. 3888/2010	Άρθρο 17, παρ.3	175Α'	30/9/2010	Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής	Το ποσό των τελών κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που καταβάλλεται για την προμήθεια του ειδικού σήματος τελών κυκλοφορίας έτους 2011 και επομένων, αποτελεί στο σύνολο του έσοδο του Δημοσίου	Τέλη κυκλοφορίας περνούν στο κράτος από τα τέλη του 2010. Ότι εισέπραξαν οι Δήμοι μέχρι 31.12.10 καλώς αποδόθηκαν (ΠΡΟΣΘ. ΕΔΑΦΙΟΥ ΣΤΗΝ ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡ. 9 ΤΟΥ ΑΡΘ. 2 ΤΟΥ Ν. 4038/12, ΦΕΚ-14 Α/2-2-12)
N. 3943/2011	Άρθρο 49 παρ. 11β	66Α'	31/3/2011	Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών	Για την κάλυψη του κόστους μισθοδοσίας του εν λόγω προσωπικού, το ποσοστό των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων (Κ.Α.Π.) των Δήμων της παραγράφου 1, περίπτωση α' του άρθρου 259 του ν. 3852/2010 (ΦΕΚ 87 Α') που εγγράφεται στον τακτικό προϋπολογισμό αυξάνεται από 1.1.2011 σε 21,3 % (από καθαρές εισπράξεις φόρου εισοδήματος φυσικών-νομικών προσώπων). Ειδικά για το έτος 2011, η αναλογούσα αύξηση των Κ.Α.Π. των Δήμων διενεργείται με μεταφορά των αντίστοιχων πιστώσεων από τον προϋπολογισμό του Υπουργείου Παιδείας, Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων	Αύξηση στο 21,3% απόδοσης από φόρο εισοδήματος προς ΚΑΠ.
N. 3986/2011	Άρθρο 38 παρ. 4	152Α'	1/7/2011	Επείγουσα μέτρα εφαρμογής μεσοπρόθεσμου πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015	Το συνολικό ποσό των προβλεπόμενων στα άρθρα 259 και 260 του ν. 3852/2010 Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων (ΚΑΠ) των Δήμων και Περιφερειών μειώνεται κατά το ποσό απόδοσης των περιλαμβανομένων στο Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής παρεμβάσεων, που αφορούν τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης. Το συνολικό ποσό που μεταβιβάζεται κατ'έτος, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, από τον Κρατικό Προϋπολογισμό στους Δήμους και τις Περιφέρειες δεν μπορεί να υπερβεί το πέντε δεκατομύρια διακόσια εκατομύρια (5.200.000.000) ευρώ).	Μείωση ΚΑΠ κατά τα προβλεπόμενα στο ΜΠΔΣ (500 εκ το '11, 250 εκ το '12 - τσέκαρέ το με τα στοιχεία ΓΛΚ)
ΚΥΑ 50698	Άρθρο 4, παρ.6	2832Β'	14/12/2011	Οδηγίες για την κατάρτιση προϋπολογισμού των δήμων οικονομικού έτους 2012	Η πίστωση που θα εγγραφεί στον προϋπολογισμό για τα έσοδα από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (Κ.Α. 0611) θα είναι αυτή που έλαβε κάθε Δήμος κατά το έτος 2011, μειωμένη κατά 15%. Τυχόν διαφορά που θα προκύψει μετά την ψήφιση του Κρατικού Προϋπολογισμού και τον ακριβή προσδιορισμό των ΚΑΠ του έτους 2012, θα εγγραφεί στον προϋπολογισμό με αναμόρφωση.	Πρόβλεψη μείωσης προϋπολογιζόμενων ΚΑΠ για 2012
ΠΝΠ 16	Άρθρο 5 παρ. 2α	262 Α'	16/12/2011	Κατεπείγουσα μέτρα εφαρμογής του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015 και του Κρατικού Προϋπολογισμού έτους 2011	α) Μεταφορά μισθοδοσίας μόνιμου και ΙΔΑΧ προσωπικού των Περιφερειών και Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων που από 1.1.2011 μετατάχθηκε σε Δήμους, σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού. Η κάλυψη των σχετικών δαπανών γίνεται με ισόποση μείωση των πόρων των Δήμων και των Περιφερειών που προβλέπονται στα άρθρα 259 και 260 του ν. 3852/2010, ειδικά για το 2012 (ανάλογη ρύθμιση ισχύσε και για το έτος 2011), μεταφέρονται, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από τους πόρους των άρθρων 259 και 260 του ν. 3852/2010 στους σχετικούς Κωδικούς Αριθμούς Εξόδων του προϋπολογισμού του Υπουργείου Εσωτερικών τα απαραίτητα ποσά, β) Η αληθής ένοια της παραγράφου 1 του άρθρου 259 του ν. 3852/2010 όπως ισχύει είναι ότι οι πόροι των Δήμων που προέρχονται από τα έσοδα από το φόρο εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας αφορούν εισπράξεις που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους ανεξαρτήτως της οικονομικής χρήσης την οποία αφορούν. (Η ΠΝΠ κυρώθηκε με τον Ν.4047/12)	Μείωση ΚΑΠ για το 2012 κατά το ποσό μισθοδοσίας των πρώην μόνιμων και ΙΔΑΧ των ΟΤΑ Β' και νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που από 1.1.11 μετατάχθηκαν στους Δήμους.
ΠΝΠ 31	Άρθρο 2 παρ. 1	268 Α'	31/12/2011	Ρυθμίσεις κατεπείγοντων θεμάτων εφαρμογής του Ν 4024 11 κα που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012 2015	Με απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών, οφειλές δήμων στο Ελληνικό Δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία, μετά των κάθε είδους προστίμων και προσαυξήσεων εκπρόθεσμες καταβολής τους, συμψηφίζονται με τα συνολικά προβλεπόμενα στο άρθρο 27 του ν.3756/2009 (Α' 53) έσοδα εκάστου.	Ρυθμίσεις οφειλών Δήμων
N.4038/2012	Άρθρο 2 παρ. 7	14Α'	2/2/2012	Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012-2015.	Τα έσοδα της παραγράφου 1 του άρθρου 259 του ν.3852/2010 (Α' 87) εγγράφονται στον τακτικό προϋπολογισμό και κατατίθενται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων σε λογαριασμό με τίτλο «Κεντρικοί Αυτοτελείς Πόροι των Δήμων». Ποσοστό μέχρι ένα τρίτο (1/3) των εσόδων της περίπτωσης α' της ανωτέρω παραγράφου διατίθεται για την κάλυψη επενδυτικών δαπανών των δήμων. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών, η οποία εκδίδεται κατ' έτος ύστερα από σύμφωνη γνώμη της Κεντρικής Ένωσης Δήμων Ελλάδας (ΚΕΔΕ), καθορίζονται τα κριτήρια και η διαδικασία κατανομής των εσόδων αυτών, επί τη βάση ιδίων των δημογραφικών, γεωμορφολογικών, διοικητικών, οικονομικών, κοινωνικών, περιβαλλοντικών και πολιτιστικών χαρακτηριστικών κάθε δήμου	Διευκρίνηση για απόδοση ΚΑΠ (του μέρους που αφορά τη ΣΑΤΑ), ορισμού κριτηρίων κατανομής.

Διάταξη	Άρθρα	ΦΕΚ	Ισχύς από	Περιγραφή (τίτλος διάταξης)	Σύντομη περιγραφή νομοθετήματος	Σχόλια
N.4071/2012	Άρθρα 1, παρ.6, 9 παρ.12, 10 παρ. 13	85Α'	11/4/2012	Ρυθμίσεις για την τοπική ανάπτυξη, την αυτοδιοίκηση και την αποκεντρωμένη διοίκηση Ενσωμάτωση Οδηγίας 2009/50/ΕΚ	6. Τα ποσά με τα οποία επιχορηγούνται δήμοι και τα εποπτευόμενα από αυτούς νομικά πρόσωπα για την αποπληρωμή ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων που είχαν δημιουργηθεί έως την 31η Δεκεμβρίου 2011, σε βάρος ειδικών πιστώσεων του Κρατικού Προϋπολογισμού που είχαν προβλεφθεί για το σκοπό αυτόν, παρακρατούνται τμηματικά εντός τριών (3) ετών, αρχής γενομένης από το έτος 2012, από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 27 του ν. 3756/2009 (Α' 53) έσοδα εκάστου, με δυνατότητα επέκτασης σε πέντε (5) έτη, εφόσον τα ανωτέρω έσοδα δεν επαρκούν. Τυχόν εναπομείναν ποσό παρακρατείται από τους πόρους του άρθρου 259 του ν. 3852/2010 του επιχορηγηθέντα φορέα σε ποσοστό έως 5% αυτών σε ετήσια βάση εντός του ίδιου χρονικού διαστήματος. 12. Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 259 του ν. 3852/2010 (Α' 87) αντικαθίστανται ως εξής: «3. Τα έσοδα της παραγράφου 1 του παρόντος εγγράφονται στον Τακτικό Προϋπολογισμό και κατατίθενται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, σε λογαριασμό με τίτλο «Κεντρικοί Αυτοτελείς Πόροι των Δήμων». Ποσοστό μέχρι ένα τρίτο (1/3) των εσόδων της περίπτωσης α' αυτής, διατίθεται για την κάλυψη επενδυτικών δαπανών των δήμων, ενώ τα λοιπά έσοδα της παραγράφου 1, διατίθενται προς κάλυψη λειτουργικών και λοιπών γενικών δαπανών των δήμων. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μεταφέρονται στον Τακτικό Προϋπολογισμό του Υπουργείου Εσωτερικών οι πιστώσεις που έχουν προβλεφθεί στον προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων οικονομικού έτους 2012 για την απόδοση του ενός τρίτου (1/3) των εσόδων της περίπτωσης α' της ανωτέρω παραγράφου. 10. Οι πιστώσεις που αποδίδονται ετησίως στις Δημοτικές Επιχειρήσεις Ύδρευσης Αποχέτευσης (Δ.Ε.Υ.Α.) από το Υπουργείο Εσωτερικών, από 1.1.2011 βαρύνουν αποκλειστικά τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους των δήμων. Το ύψος των πιστώσεων, η διαδικασία κατανομής τους και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια καθορίζονται κάθε έτος με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, ύστερα από γνώμη της Κεντρικής Ένωσης Δήμων Ελλάδας»)	Τακτοποίηση οφειλών κράτους 89-08 και παρακράτηση έναντι επιχορηγήσεων για εξόφληση ληξιπρόθεσμων. Μεταφορά ΣΑΤΑ στον τακτικό προϋπολογισμό του ΥΠΕΣ
ΠΝΠ 30	Άρθρο1, παρ.5	103Α'	30/4/2012	Ρυθμίσεις θεμάτων εφαρμογής των νόμων 3864/2010, 4021/2011, 4046/2012, 4051/2012 και 4071/2012	5. Έως τις 31 Οκτωβρίου 2012, οι κύριες οφειλές δήμων προς το Ελληνικό Δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία οι οποίες συμψηφίζονται με τα συνολικά προβλεπόμενα στο άρθρο 27 του ν. 3756/2009 (Α' 53) έσοδά τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 268), που κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του ν. 4047/2012 (Α' 31), ή αποπληρώνονται από τα έσοδα του δανείου που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 του ν. 4038/2012 (Α' 14), ή από άλλους πόρους απαλλάσσονται από βεβαιωμένους πρόσθετους φόρους και πρόστιμα καθώς και από προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και κάθε μορφής επιβαρύνσεις, υπό την προϋπόθεση ότι εξοφλούνται οι κύριες οφειλές στο σύνολό τους. Έως την ανωτέρω ημερομηνία αναστέλλεται η συνέχιση της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτέλεσης επί κινητών ή ακινήτων, υπό την προϋπόθεση ότι η εκτέλεση αφορά μόνο οφειλές που συμψηφίζονται ή αποπληρώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, πλην των κατασχέσεων που έχουν επιβληθεί στα χέρια τρίτων ή έχουν εκδοθεί οι σχετικές παραγγελίες. Οι διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2648/1998 (Α' 238), όπως ισχύουν, πλην της παραγράφου 2, εφαρμόζονται και για τις οφειλές του προηγούμενου εδαφίου. Επίσης, έως τις 31 Οκτωβρίου 2012 αναστέλλεται η ποινική δίωξη σε βάρος των υπευθύνων κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 (Α' 43), όπως ισχύει, και η εκτέλεση της ποινής που επιβλήθηκε αναβάλλεται ή, αν άρχισε η εκτέλεσή της, διακόπτεται.	Κατά το συμψηφισμό των κύριων οφειλών των Δήμων προς το Ελληνικό κράτος και τα ασφαλιστικά ταμεία που συμψηφίζονται με τα προβλεπόμενα του αρ27 Ν.3756/09, ή μέσω του δανείου του αρ.2 παρ.2 Ν4038/12, ή από άλλους πόρους, εφόσον εξοφλούνται οι συνολικές οφειλές τους, δεν επιβαρύνονται με βεβαιωμένους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και κάθε μορφής επιβαρύνσεις (παρατάθηκε μέχρι 30/6/2013 με τους Ν.4093/12 αρ.1 παρ.ΣΤ.3(8),ΑΝΤΙΚ. ΤΗΣ ΠΕΡ. 8 ΜΕ ΤΟ ΑΡΘ. 10 ΤΗΣ ΠΝΠ 31/31-12-12, ΦΕΚ-256 Α/31-12-12, ΟΠΩΣ ΑΥΤΟ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 2 ΤΟΥ Ν. 4147/13, ΦΕΚ-98 Α/26-4-13

Πίνακας 2: Συνάρτηση κατανομής Κ.Α.Π.-Λειτουργικών Δαπανών

Κριτήρια κατανομής ΚΑΠ στους Δήμους

Το 2001 χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά (σύμφωνα με την υπ' αριθ. 9995/21-3-2001 ΚΥΑ περί κατανομής των ΚΑΠ έτους 2001) το κριτήριο του «ελάχιστου λειτουργικού κόστους», των τοπικών διαμερισμάτων και την έκτασή τους, ως μέτρο κατανομής των ΚΑΠ της αυτοδιοίκησης πρώτου βαθμού (Δήμοι και Κοινότητες). Ως ελάχιστο λειτουργικό κόστος ορίστηκε η εκτίμηση των λειτουργικών δαπανών ενός δήμου (ή κοινότητας), ώστε να μπορεί να ανταποκρίνεται επαρκώς στις άσκηση των αρμοδιοτήτων του. Είχε ως βάση το αξίωμα ότι το μέγεθος του διοικητικού συστήματος ενός δήμου (οργανωτικά μέσα + ανθρώπινο δυναμικό) είναι ανάλογο του αριθμού των δημοτών τους οποίους εξυπηρετεί, και έτσι το κριτήριο αυτό συμπυκνώθηκε σε ένα αριθμητικό δείκτη, που προέκυψε από τη διαίρεση του συνολικού πληθυσμού της χώρας με τον πληθυσμό εκάστου δήμου, εξαρτώμενο κατά περίπτωση και από τα επιπλέον λειτουργικά κόστη που βαρύνουν ένα δήμο, ανάλογα με το εύρος των αρμοδιοτήτων του και των παρεχόμενων προς τους δημότες του υπηρεσιών. Ειδικότερα, το ποσό της τακτικής επιχορήγησης Κί του δήμου *i* προσδιορίζεται από τον παρακάτω τύπο:

$$K_i = \rho_i / P * KAP_i + [K_{ai} + K_{bi} + K_{ci} + K_{di} + K_{ei} + K_{fi}]$$

όπου

K_i = το ποσό της τακτικής επιχορήγησης του δήμου *i*,

KAP_i = η μηνιαία προκαταβολή (δωδεκατημόριο) έναντι των εγγεγραμμένων στον κρατικό προϋπολογισμό ΚΑΠ.

P = ο πληθυσμός της Ελλάδας, βάσει της απογραφής του 2001,

ρ_i = ο πληθυσμός του δήμου *i*,

K_{ai} = προσαύξηση ίση με το υπολογιζόμενο λειτουργικό κόστος των παιδικών και βρεφονηπιακών σταθμών που μεταφέρθηκαν στο Δήμο *i* βάσει του ν.2880/2001 και του ν.3106/2003), (αποδοτέο ποσό για το 2011 **218.181.920,90 €**)

K_{bi} = προσαύξηση, ίση με το υπολογιζόμενο λειτουργικό κόστος των χώρων άθλησης, που ανήκουν στο Δήμο *i* το 2001 (ν.2880/2001 και ν.3106/2003), (αποδοτέο ποσό για το 2011 **37.977.455,29 €**)

K_{ci} = προσαύξηση, ίση με την κάλυψη δαπανών μισθοδοσίας των κατατασσόμενων σε θέσεις ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου Σχολικών Φυλάκων (2.731*1.762,17 €), σε Δήμο *i*, βάσει του π.δ.164/2004 και των ν.3491/2006 και ν.3613/2007. (αποδοτέο ποσό για το 2011 **57.750.119,33 €**)

K_{di} = προσαύξηση, ίση με την κάλυψη δαπανών μισθοδοσίας των κατατασσόμενων σε θέσεις ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου εργαζομένων σε προγράμματα Βοήθεια στο Σπίτι/Κοινωνική Μέριμνα και για ΑμεΑ (725*1.762,17 €), βάσει του π.δ.164/2004 και των ν.3491/2006 και ν.3613/2007. (αποδοτέο ποσό για το 2011 **15.330.954,42 €**)

K_{ei} = προσαύξηση, ίση με τις δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού των ΤΥΔΚ των Κρατικών Περιφερειών (με αρχικό κόστος 555*2.000,00 € και τελικό 547*1.700,00 €), που μετατάχθηκαν από σε Δήμους βάσει του «Καλλικράτη» ν.3852/2010. (αποδοτέο ποσό για το 2011 **12.895.800,00 €**)

K_{fi} = προσαύξηση, ίση με τις δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου, που μεταφέρθηκαν από Υπουργείο Παιδείας στο Δήμο *i* για τον καθαρισμό σχολικών μονάδων (τελικό κόστος 1679*510,00 € για της μερικής απασχόλησης και 4.248*1.445,00 € για της πλήρους απασχόλησης), βάσει του «Καλλικράτη» (ν.3852/2010). (αποδοτέο ποσό για το 2011 **96.279.300,00 €**)



ΘΕΜΑΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ Τ.Ε.Δ.Κ. ΔΩΔ/ΣΟΥ

«Τα οικονομικά των ΟΤΑ της Δωδεκανήσου»



ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΕΚΤΑΚΤΟΥ ΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ ΤΕΔΚΔ
Ρόδος 5 Απριλίου 2008

1. Η Γενική Συνέλευση των Αντιπροσώπων της ΤΕΔΚ Δωδεκανήσου, με μεγάλη πλειοψηφία, αποφάσισε να κάνει δεκτή την εισήγηση του ΔΣ της ΤΕΔΚΔ, σχετικά με τη κατανομή του φόρου εισοδήματος. Η εισήγηση επικαιροποιεί την απόφαση του Συνεδρίου της Λέρου του 2003 και πραγματοποιεί, μικρής κλίμακας, λογιστικές εξομαλύνσεις. Η απόφαση στηρίζεται στα παρακάτω κριτήρια (με την αντίστοιχη ποσοστιαία βαρύτητα):

83% πληθυσμός,

10% καποδιστριακοί δήμοι με βάση τα δημοτικά διαμερίσματα,

6% ενίσχυση στα μικρά νησιά κάτω από 1500 κατοίκους,

1% κατανομή στα νησιά από 1501 έως 3100 κατοίκους

2. Τα μέλη της Γ.Σ. πρότειναν και έγινε αποδεκτό, με πολύ μεγάλη πλειοψηφία, να παραμείνει στην ΤΕΔΚΔ το ποσοστό 10% του φόρου εισοδήματος, προκειμένου να συνεχιστούν, να βελτιωθούν και να συμπληρωθούν διαδημοτικές συνεργασίες των ΟΤΑ της Δωδεκανήσου όπως:

- ✓ Πυροπροστασία και προστασία περιβάλλοντος.
- ✓ Υποστήριξη δομών πρόληψης των ναρκωτικών και άλλων εξαρτησιογόνων ουσιών.
- ✓ Στήριξη του Ιδρύματος Υποτροφιών Δωδεκανήσου.
- ✓ Τουριστική προβολή και διαφήμιση των νησιών.
- ✓ Δυνατότητα τεχνικής, νομικής κτλ υποστήριξης των ΟΤΑ ενόψει του ΕΣΠΑ 2007-2013.

3. Όλες οι προτάσεις που κατατέθηκαν, θα τύχουν επεξεργασίας από τις υπηρεσίες της ΤΕΔΚΔ και θα συζητηθούν σε προσεχές Συμβούλιο Ανάπτυξης, ώστε να διερευνηθεί η δυνατότητα αποδοχής και υλοποίησης τους με τις όποιες απαραίτητες προσαρμογές.

4. Επικαιροποιείται η απόφαση του Συνεδρίου της Τήλου του 2004, αναφορικά με τα τέλη φωτισμού και καθαριότητας και καλούνται οι ΟΤΑ να την εφαρμόσουν, ώστε αφενός να μην αμφισβητηθεί η ανταποδοτική σχέση των τελών και αφετέρου να δοθεί η δυνατότητα στο ΔΣ της ΤΕΔΚΔ να προωθήσει τις πρωτοβουλίες εκείνες που είναι απαραίτητες για την τροποποίηση και προσαρμογή του σχετικού Νόμου, με σαφήνεια στα νέα δεδομένα.

Ρόδος, Απρίλιος 2008

ΑΠΟΣΠΑΣΜΑ

Από το πρακτικό της συνεδρίασης του Δ.Σ. της ΤΕΔΚΔ 4 Απριλίου 2008
Απόφαση αρ. 41

ΘΕΜΑ : “ Τελική πρόταση Δ.Σ. για τα κριτήρια κατανομής του Φόρου Εισοδήματος Δωδ/σου προς την Γ.Σ. του Εκτάκτου Συνεδρίου της ΤΕΔΚΔ στις 5/04/2008 ”.

Στη Ρόδο και στα Γραφεία της Τοπικής Ένωσης Δήμων και Κοινοτήτων Δωδεκανήσου σήμερα 4 Απριλίου 2008 ημέρα Παρασκευή και ώρα 12 :00 μεσημβρινή συνήλθε σε συνεδρίαση το Δ.Σ. της ΤΕΔΚΔ ύστερα από πρόσκληση του Προέδρου αρ. 439/31-03-2008 αφού διαπιστώθηκε ότι υπάρχει νόμιμη απαρτία γιατί από τα δεκατρία (13) μέλη ευρέθησαν παρόντα ένδεκα (11)

ΠΑΡΟΝΤΕΣ:

1.	ΚΟΡΔΙΝΑΣ Μιχάλης	Δήμαρχος Πεταλούδων- Πρόεδρος
2.	ΚΥΡΙΤΣΗΣ Γιώργος	Δήμαρχος Κω – Αντιπρόεδρος της Δ.Σ. ΤΕΔΚΔ
3.	ΡΗΝΙΟΥ Στέλιος	Αντιδήμαρχος Καλλιθέας – Γραμματέας του Δ.Σ. της ΤΕΔΚΔ
4.	ΚΟΝΤΑΡΑΤΟΣ Πανομίτης	Δήμαρχος Αστυπάλαιας - Μέλος
5.	ΑΛΙΦΕΡΗΣ Αναστάσιος	Δήμαρχος Τήλου
6.	ΠΑΝΑΓΗ Ελένη	Δήμαρχος Χάλκης- Μέλος
7.	ΣΠΥΡΟΥ Μπενέτος	Δήμαρχος Λειψών - Μέλος
8.	ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΩΡΓΟΣ	Δημοτικός Σύμβουλος Δήμου Ροδίων - Μέλος
9.	ΤΣΑΓΚΑΡΗΣ Γιάννης	Δημοτικός Σύμβουλος Δήμου Ροδίων - Μέλος
10.	ΒΑΡΚΑΣ Θεοδόσης	Δημοτικός Σύμβουλος Δ. Ηρακλειδών - Μέλος
11.	ΧΑΤΖΗΓΙΑΚΟΥΜΗΣ Βασίλης	Δημοτικός Σύμβουλος Δ. Δικαίου – Μέλος

ΑΠΟΝΤΕΣ :

1.	ΚΩΤΤΑΚΗΣ Τιμόθεος	Δήμαρχος Λέρου - Μέλος
2.	ΠΑΛΛΑΣ Μανώλης	Δήμαρχος Λινδίων - Μέλος

Μέλη , οι οποίοι δεν προσήλθαν αν κι εκλήθηκαν νόμιμα.

Ο Πρόεδρος του Δ.Σ. της ΤΕΔΚ Δωδεκανήσου κος Μιχάλης Κορδίνας εισηγούμενος το 1^ο θέμα της ημερήσιας διάταξης με τίτλο " Έγκριση τελικής πρότασης Δ.Σ. προς το Έκτακτο Συνέδριο για τα οικονομικά θέματα των ΟΤΑ του Νομού " έδωσε τον λόγο στον Γραμματέα της ΤΕΔΚΔ κ. Στέλιο Ρηνιού , ο οποίος είπε ότι με τις αποφάσεις του Συνεδρίου της Λέρου το 2003 γινόταν η κατανομή του Φόρου Εισοδήματος Δωδεκανήσου στους ΟΤΑ με τ'ακόλουθα κριτήρια: 85% ο πληθυσμός, 10% σε Καποδιστριακούς ΟΤΑ με βάση τον αριθμό των Δημοτικών τους Διαμερισμάτων, 5% σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 1.500 κατοίκους . Παράλληλα γινόταν παρακράτηση ποσοστού 10% υπέρ της ΤΕΔΚΔ από το αρχικό ποσό για την χρηματοδότηση διαδημοτικών δράσεων . Επειδή τον τελευταίο χρόνο υπήρξαν αμφισβητήσεις από ορισμένους ΟΤΑ για τον τρόπο κατανομής και δημιουργήθηκαν τριβές και διενέξεις , αλλά επίσης διαπιστώθηκαν και ορισμένες δυσλειτουργίες και ενδεχόμενα αδικίες για κάποιους άλλους ΟΤΑ, αποφασίσθη όπως επανεξετασθεί ο τρόπος κατανομής προς την κατεύθυνση του περαιτέρω εξορθολογισμού του. Μετά από συγκέντρωση και ανάλυση οικονομικών και άλλων στοιχείων από τους ΟΤΑ , αλλά και προτάσεις των ιδίων προτείνεται όπως ο νέος τρόπος κατανομής να είναι κατά 83% το πληθυσμιακό κριτήριο , κατά 10% ο αριθμός των Δημοτικών Διαμερισμάτων των Καποδιστριακών ΟΤΑ, κατά 6% ο πληθυσμός των νησιών κάτω από 1.500 κατοίκους και κατά 1% ο πληθυσμός των νησιών από 1.500 έως 3.100 κατοίκους . Στη συνέχεια ο Πρόεδρος έδωσε τον λόγο στα υπόλοιπα μέλη του Δ.Σ. και σε παριστάμενους Δημάρχους οι οποίοι επρότειναν διαφορετικά σενάρια που βασίζονται σε χαμηλότερο πληθυσμιακό κριτήριο, όχι μεγαλύτερο του 70% , εισάγοντας παράλληλα το κριτήριο της έκτασης σε ποσοστό 10% τον μαθητικό πληθυσμό σε ποσοστό 5% , τα Δημοτικά Διαμερίσματα σε ποσοστό 10% και τον πληθυσμό των μικρών νησιών κάτω από 1.500 κατοίκους σε ποσοστό 5%.

Τέλος ο Πρόεδρος του Δ.Σ. εκάλεσε τα μέλη του όπως αποφασίσουν για την πρόταση του Δ.Σ. προς τα μέλη της Γ.Σ. του Εκτάκτου Συνεδρίου για τα οικονομικά των ΟΤΑ Δωδεκανήσου που θα γίνει στις 5 Απριλίου 2008 στη Ρόδο με σκοπό την λήψη της τελικής απόφασης για τον τρόπο κατανομής του Φόρου Εισοδήματος.

Τα μέλη του Δ.Σ. της ΤΕΔΚΔ μετά από μακρά και διαλογική συζήτηση

Ομόφωνα αποφασίζουν

- 1) Εγκρίνουν την πρόταση του Γραμματέα της ΤΕΔΚΔ όπως αυτή αναλύθηκε ανωτέρω για τον νέο τρόπο κατανομής του Φόρου Εισοδήματος Δωδ/σου αναγνωρίζοντας ότι βελτιώνει και εξορθολογίζει το σύστημα και παράλληλα αίρει κάποιες αδικίες του προηγούμενου και το οποίο έχει ως ακολούθως : 83% με κριτήριο τον πληθυσμό, 10% με βάση τον αριθμό των Δημοτικών Διαμερισμάτων σε Καποδιστριακούς ΟΤΑ, 6% με βάση τον πληθυσμό σε νησιά κάτω από 1.500 κατοίκους και 1% με βάση τον πληθυσμό σε νησιά από 1.500 έως 3.100 κατοίκους.
- 2) Όσον αφορά την παρακράτηση του ποσοστού του 10% από το αρχικό ποσό υπέρ της ΤΕΔΚΔ για την χρηματοδότηση διαδημοτικών δράσεων , να τεθεί από μηδενική βάση υπό την κρίση των συνέδρων εάν θα γίνεται ή όχι παρακράτηση εξηγώντας προς τα μέλη του Συνεδρίου την μέχρι σήμερα θετική προσφορά των διαδημοτικών δράσεων (δασοπυρόσβεση , ίδρυμα υποτροφιών Δωδεκανήσου , Τουριστική προβολή κ.λ.π.) στο κοινωνικό σύνολο του Νομού.
- 3) Εξουσιοδοτούν το Προεδρείο της ΤΕΔΚΔ όπως παρουσιάσει τις ανωτέρω θέσεις του Δ.Σ. για τον νέο τρόπο κατανομής του Φόρου Εισοδήματος Δωδ/σου στα μέλη της Γ.Σ. του Εκτάκτου Συνεδρίου για τα Οικονομικά θέματα των ΟΤΑ Δωδεκανήσου στις 5 Απριλίου 2008 στη Ρόδο.

.....αφού εξαντλήθηκαν τα θέματα της ημερήσιας διάταξης και υπογράφηκε το πρακτικό λύθηκε η συνεδρίαση .

Ακριβές απόσπασμα

Ο Πρόεδρος

Τα μέλη

Ο Γραμματέας

Μιχάλης ΚΟΡΔΙΝΑΣ
Δήμαρχος ΠΕΤΑΛΟΥΔΩΝ

Γ. ΚΥΡΙΤΣΗΣ
Μ. ΣΠΥΡΟΥ
Π. ΚΟΝΤΑΡΑΤΟΣ
Α. ΑΛΙΦΕΡΗΣ
Ε. ΠΑΝΑΓΗ
Γ. ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ
Β. ΧΑΤΖΗΓΙΑΚΟΥΜΗΣ
Γ. ΤΣΑΓΚΑΡΗΣ
Θ. ΒΑΡΚΑΣ

Στέλιος ΡΗΝΙΟΥ
Αντιδήμαρχος Δ. Καλλιθέας

ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΤΑ ΔΩΔΕΚΑΝΗΣΟΥ	
ΟΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ % Φ.Ε.ΑΝΑ ΟΤΑ
Αγαθονησίου	0,23
Αστυπалаίας	1,76
Καλύμνου	7,18
Καρπάθου	5,11
Κάσου	1,41
Κώ	14,35
Λειψών	0,99
Λέρου	3,58
Μεγίστης	0,61
Νισύρου	1,85
Πάτμου	1,87
Ρόδου	57,92
Σύμης	1,6
Τήλου	1,09
Χάλκης	0,45

Πίνακας 4: Υπολογισμός Προϋπολογισθέντων και αποδοθέντων φορολογικών εσόδων προς Κ.Α.Π. & Σ.Α.Τ.Α.

ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ Α' (ΔΗΜΟΙ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2009								
ΕΙΔΟΣ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	1		2	3	4=1*2	5=(3-4)/3
			ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	Προϋπολογισμός εσόδων κράτους 2009	2009 προϋπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (βάσει προϋπολογισμού κράτους)	2009 υπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (που αναλογούσαν βάσει νομοθεσίας)	Αποκλίσεις %
Ο.Τ.Α. από τέλη κυκλοφορίας	1360 μείον 1364	3212	50%	N.1326/83 N. 2948/01 άρθρ.6 90% N. 3697/08 άρθρ.34	1.064.000.000,0	946.215.000,00	957.600.000,00	-1,19%
Απόδοση στους ΟΤΑ των 2/3 του ποσοστού 19,5 % από ετήσιες εισπράξεις Φ.Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων	0110 0120	3213 3214	2/3 του 19,5% (από 1.1.07)	N.1828/89 αρθ.25	11.290.000.000,00 5.040.000.000,00 16.330.000.000,00	1.959.254.500,00	2.122.900.000,00	-7,71%
Απόδοση στους ΟΤΑ του ποσοστού 20% από τους τόκους καταθέσεων	0144 μείον Υπόλογος	3215 3216	20%	N.2503/97 άρθρ.9 §5β	630.000.000,00	88.000.000,00	88.000.000,00	0,00%
Φόρος Δωδεκανήσου	0110 0120	3217	20%	N.2214/94 άρθρ.60		18.700.000,0	18.700.000,0	0,00%
Απόδοση στους ΟΤΑ του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και πλοίων	1211 1212 1215 1621	3211	3%	N.Δ. 317/69	490.000.000,00 382.000.000,00 0,00 4.000.000,00 876.000.000,00	26.280.000,00	26.280.000,00	0,00%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΤΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ					18.900.000.000,00	3.038.449.500,00	3.213.480.000,00	-5,45%
Απόδοση στους ΟΤΑ το 1/3 του ποσοστού 19,5% του φόρου εισοδήματος από το Π.Δ.Ε.	0110 0120	3213 3214	1/3 του 19,5% (από 1.1.07)	N.1828/89 αρθ.25	11.290.000.000,00 5.040.000.000,00	1.107.500.000,0	1.061.450.000,0	4,34%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ					16.330.000.000,0	1.107.500.000,0	1.061.450.000,0	4,34%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. Α'					18.900.000.000,0	4.145.949.500,0	4.274.930.000,0	-3,02%

ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ ΟΤΑ Α' (ΔΗΜΟΙ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2009

	1		2		3		4=1*2	5=(3-4)/3
ΕΤΑΟΣ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	Απολογισμός εσόδων κράτους 2009	2009 απολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (βάσει απολογισμού κράτους)	2009 υπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (που αναλογούσαν βάσει νομοθεσίας)	Αποκλίσεις %
Ο.Τ.Α. από τέλη κυκλοφορίας	1360 μείον 1364	3212	50%	N.1326/83 N. 2948/01 άρθρ.6	930.948.694,97 9.773.000,00	827.053.825,5	829.058.125,5	-0,24%
	Μείον απόδοση στο ΤΣΑ		90%	N. 3697/08 άρθρ.34	921.175.694,97			
Απόδοση στους ΟΤΑ των 2/3 του ποσοστού 20% από ετήσιες εισπράξεις Φ.Εισοδήματος φυσικών και Νομικών Προσώπων	0110 0120	3213 3214	2/3 του 19,5%	N.1828/89 αρθ.25 (από 1.1.07)	9.485.542.977,71 3.337.452.781,74 1.046.666.000,00	1.530.623.823,0	1.530.922.868,7	-0,02%
	Μείον απόδοση στον ΟΤΑ				11.776.329.759,45			
Απόδοση στους ΟΤΑ του ποσοστού 20% από τους τόκους καταθέσεων	0144 μείον Υπόλογος	3215 3216	20%	N.2503/97 άρθρ.9 §5β	503.340.252,34	66.804.601,4	66.804.550,9	0,00%
Φόρος Δωδεκανήσου	0110 0120	3217	20%	N.2214/94 άρθρ.60		18.700.000,0	18.700.000,0	0,00%
Απόδοση στους ΟΤΑ του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και πλοίων	1211 1212 1215 1621	3211	3%	N.Δ. 317/69	372.980.021,09 211.654.762,97 79.738,31 5.649.648,09			
					590.364.170,46	17.710.878,31	17.710.925,1	0,00%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΤΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ					13.791.209.877,22	2.460.893.128,17	2.463.196.470,21	-0,1%
Απόδοση στους ΟΤΑ το 1/3 του ποσοστού 20% του φόρου εισοδήματος από το Π.Δ.Ε.	0110 0120	3213 3214	1/3 του 20% 19,5%	N.1828/89 αρθ.25 (από 1.1.07)	9.485.542.977,71 3.337.452.781,74 1.046.666.000,00	846.611.549,6	765.461.434,4	10,60%
	Μείον απόδοση στον ΟΤΑ				11.776.329.759			
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ					11.776.329.759,5	846.611.549,6	765.461.434,4	10,6%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΕΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. Α'					13.791.209.877,2	3.307.504.677,8	3.228.657.904,6	2,44%

ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ ΟΤΑ Α' (ΔΗΜΟΙ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2010

	1	2	3	4=1*2	5=(3-4)/3			
ΕΙΔΟΣ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	Προϋπολογισμός εσόδων κράτους 2010	2010 προϋπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (βάσει προϋπολογισμού κράτους)	2010 υπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (που αναλογούσαν βάσει νομοθεσίας)	Αποκλίσεις %
Ο.Τ.Α. από τέλη κυκλοφορίας	1360 μείον 1364	3212	50%	N.1326/83 N. 2948/01 άρθρ.6	1.104.400.000,0	982.620.000,00	993.960.000,00	-1,14%
			90%	N. 3697/08 άρθρ.34				
Απόδοση στους ΟΤΑ των 2/3 του ποσοστού 20% από ετήσιες εισπράξεις Φ.Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων	0110 0120	3213 3214	2/3 του 19,5% (από 1.1.07)	N.1828/89 αρθ.25	10.212.000.000,00 3.186.000.000,00 13.398.000.000,00	1.595.672.000,00	1.741.740.000,00	-8,39%
Απόδοση στους ΟΤΑ του ποσοστού 20% από τους τόκους καταθέσεων	0144 μείον Υπόλογος	3215 3216	20%	N.2503/97 άρθρ.9 §5β	649.000.000,00	91.000.000,00	91.000.000,00	0,00%
Απόδοση στους ΟΤΑ του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και πλοίων	1211 1212 1215 1621		3%	N.Α. 317/69	293.000.000,00 204.000.000,00 0,00 5.800.000,00 502.800.000,00			
		3211				15.084.000,00	15.084.000,00	0,00%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΤΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ					15.654.200.000,00	2.684.376.000,00	2.841.784.000,00	-5,54%
Απόδοση στους ΟΤΑ το 1/3 του ποσοστού 20% του φόρου εισοδήματος από το Π.Δ.Ε.	0110 0120	3213 3214	1/3 του 19,5% (από 1.1.07)	N.1828/89 αρθ.25	10.212.000.000,00 3.186.000.000,00	690.000.000,0	870.870.000,0	-20,77%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ					13.398.000.000,0	690.000.000,0	870.870.000,0	-20,77%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΕΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. Α'					15.654.200.000,0	3.374.376.000,0	3.712.654.000,0	-9,11%

ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ ΟΤΑ Α' (ΔΗΜΟΙ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2010

	1		2		3		4=1*2	5=(3-4)/3
ΕΙΔΟΣ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	Απολογισμός εσόδων κράτους 2010	2010 απολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (βάσει απολογισμού κράτους)	2010 υπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (που αναλογούσαν βάσει νομοθεσίας)	Αποκλίσεις %
Ο.Τ.Α. από τέλη κυκλοφορίας	1360 μείον 1364	3212	50%	N.1326/83	1.500.617.090,16	355.028.141,3	1.338.860.781,1	-73,48%
	Μείον απόδοση στο ΤΣΑ			N. 2948/01	12.994.000,00			
			90%	άρθρ.6	1.487.623.090,16			
				N. 3697/08				
				άρθρ.34				
Απόδοση στους ΟΤΑ των 2/3 του ποσοστού 20% από ετήσιες εισπράξεις Φ.Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων	0110 0120	3213 3214	2/3 του	N.1828/89	7.987.506.091,59	1.154.815.713,3	1.154.527.676,1	0,02%
	Μείον απόδοση στον ΟΓΑ		19,5%	αρθ.25	866.770.000,00			
			(από 1.1.07)		9.867.757.915,27			
Απόδοση στους ΟΤΑ του ποσοστού 20% από τους τόκους καταθέσεων	0144 μείον Υπόλογος	3215 3216	20%	N.2503/97	566.085.507,49	59.277.806,3	59.277.806,3	0,00%
				άρθρ.9 §5β				
Απόδοση στους ΟΤΑ του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και πλοίων	1211 1212 1215 1621		3%	N.Δ. 317/69	342.363.646,50 195.734.455,98 97.971,72 1.444.313,43			
		3211			539.640.387,63	13.575.600,00	14.570.290,5	-6,83%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΤΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ					7.988.950.405,02	1.582.697.260,98	2.567.236.554,03	-38,4%
Απόδοση στους ΟΤΑ το 1/3 του ποσοστού 20% του φόρου εισοδήματος από το Π.Δ.Ε.	0110 0120	3213 3214	1/3 του 20%	N.1828/89	7.987.506.091,59	596.741.321,6	577.263.838,0	3,37%
	Μείον απόδοση στον ΟΓΑ		19,5%	αρθ.25	866.770.000,00			
			(από 1.1.07)		9.867.757.915			
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ					9.867.757.915,3	596.741.321,6	577.263.838,0	3,4%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΕΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. Α'					13.340.870.900,6	2.179.438.582,5	3.144.500.392,1	-30,69%

ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ ΟΤΑ Α' (ΔΗΜΟΙ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2011

			1		2	3	4=1*2	5=(3-4)/3
ΕΙΔΟΣ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	Προϋπολογισμός εσόδων κράτους 2011	2011 προϋπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (βάσει προϋπολογισμού κράτους) μειωμένα κατά 10%	2011 υπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (που αναλογούσαν βάσει νομοθεσίας) μειωμένα κατά 10%	Αποκλίσεις %
Απόδοση στους ΟΤΑ των 2/3 του ποσοστού 21,3% από ετήσιες εισπράξεις Φ.Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (από 1/1/11)	0110		2/3 του	N.3852/10	9.250.000.000,00			
	0120		21,3%	N.3943/11	2.518.000.000,00			
	0611/0631/0633/0642			N.3867/10	714.100.000,00			
	0612/0632/0634/0643				599.200.000,00			
		3213			13.081.300.000,00	1.370.799.000,00	1.671.790.140,00	-18,00%
Απόδοση στους ΟΤΑ από Φ.Ακίνητης Περιουσίας	0221	3215	50% (από 1/1/11)	N.3852/10 N.3867/10	700.000.000,00	337.500.000,0	315.000.000,00	7,14%
Απόδοση στους ΟΤΑ από Φ.Π.Α.	1100	3212	12%	N.3852/10 N.3867/10	16.315.000.000,00	1.817.748.000,00	1.762.020.000,00	3,16%
	1612/1632/1642							
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΤΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ					30.096.300.000,00	3.526.047.000,00	3.748.810.140,00	-5,94%
Απόδοση στους ΟΤΑ το 1/3 του ποσοστού 21,3% του φόρου εισοδήματος από το Π.Δ.Ε. (από 1/1/11)	0110	3213	1/3 του	N.3852/10	9.250.000.000,00	600.000.000,0	835.895.070,0	-28,22%
	0120		21%		2.518.000.000,00			
	0611/0631/0633/0642				714.100.000,0			
	0612/0632/0634/0643				599.200.000,0			
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ					13.081.300.000,0	600.000.000,0	835.895.070,0	-28,22%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΕΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. Α'					30.096.300.000,0	4.126.047.000,0	4.584.705.210,0	-10,00%

ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ Α' (ΔΗΜΟΙ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2011

	1		2		3		4=1*2	5=(3-4)/3
ΕΙΔΟΣ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	Απολογισμός εσόδων κράτους 2011	2011 απολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (βάσει απολογισμού κράτους)	2011 υπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (που αναλογούσαν βάσει νομοθεσίας)	Αποκλίσεις %
Απόδοση στους ΟΤΑ των 2/3 του ποσοστού 21,3% από ετήσιες εισπράξεις Φ.Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (από 1/1/11)	0110 0120 0611/0631/0633/0642 0612/0632/0634/0643	3213	2/3 του 21,3%	N.3852/10 N.3943/11 N.3867/10	6.308.105.395,24 2.332.360.820,94 489.423.632,11 264.961.292,09 679.487,32	1.227.537.369,33	1.200.575.137,26	2,25%
Απόδοση στους ΟΤΑ από Φ.Ακίνητης Περιουσίας	0221	3215	50% (από 1/1/11)	N.3852/10 N.3867/10	308.728.070,98	257.933.274,0	138.927.631,94	85,66%
Απόδοση στους ΟΤΑ από Φ.Π.Α.	1100 1612/1632/1642	3212	12%	N.3852/10 N.3867/10	14.753.570.562,09	1.627.714.356,64	1.593.385.620,71	2,15%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΤΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ					24.456.470.286,13	3.113.185.000,00	2.932.888.389,91	6,15%
Απόδοση στους ΟΤΑ το 1/3 του ποσοστού 21,3% του φόρου εισοδήματος από το Π.Δ.Ε. (από 1/1/11)	0110 0120 0611/0631/0633/0642 0612/0632/0634/0643	3213	1/3 του 21%	N.3852/10	6.308.105.395,24 2.332.360.820,94 489.423.632,1 264.961.292,1 679.487,32	439.705.100,0	600.287.568,6	-26,75%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ					9.394.171.653,1	439.705.100,0	600.287.568,6	-26,8%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. Α'					24.456.470.286,1	3.552.890.100,0	3.533.175.958,5	0,56%

ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ Α' (ΔΗΜΟΙ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2012

ΕΙΔΟΣ ΕΣΟΔΟΥ	1		2		3	4=1*2	5=(3-4)/3	
	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	Προϋπολογισμός εσόδων κράτους 2012	2012 προϋπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (βάσει προϋπολογισμού κράτους) μειωμένα κατά 10%	2012 υπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (που αναλογούσαν βάσει νομοθεσίας) μειωμένα κατά 10%	Αποκλίσεις %
Απόδοση στους ΟΤΑ των 2/3 του ποσοστού 21,3% από ετήσιες εισπράξεις Φ.Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (από 1/1/11)	0110		2/3 του	N.3852/10	9.330.000.000,00			
	0120		21,3%	N.3943/11	1.891.900.000,00			
	0611/0631/0633/0642			N.3867/10	576.475.000,00			
	0612/0632/0634/0643				368.560.000,00			
		3213			12.166.935.000,00	960.000.000,00	1.554.934.293,00	-38,26%
Απόδοση στους ΟΤΑ από Φ.Ακίνητης Περιουσίας	0221	3215	50%	N.3852/10	540.000.000,00	168.000.000,00	243.000.000,00	-30,86%
			(από 1/1/11)	N.3867/10				
Απόδοση στους ΟΤΑ από Φ.Π.Α.	1100	3212	12%	N.3852/10	14.889.670.000,00	1.272.000.000,00	1.608.084.360,00	-20,90%
	1612/1632/1642			N.3867/10				
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΤΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ					27.596.605.000,00	2.400.000.000,00	3.406.018.653,00	-29,54%
Απόδοση στους ΟΤΑ το 1/3 του ποσοστού 21,3% του φόρου εισοδήματος από το Π.Δ.Ε. (από 1/1/11)	0110	3213	1/3 του	N.3852/10	9.330.000.000,00	349.000.000,00	777.467.146,50	-55,11%
	0120		21%		1.891.900.000,00			
	0611/0631/0633/0642				576.475.000,00			
	0612/0632/0634/0643				368.560.000,00			
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ					12.166.935.000,00	349.000.000,00	777.467.146,50	-55,11%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. Α'					27.596.605.000,00	2.749.000.000,00	4.183.485.799,50	-34,29%

ΑΠΟΔΟΣΕΙΣ ΣΤΟΥΣ ΟΤΑ Α' (ΔΗΜΟΙ & ΚΟΙΝΟΤΗΤΕΣ) ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 2012

	1				2	3	4=1*2	5=(3-4)/3
ΕΙΔΟΣ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΚΩΔΙΚΟΙ ΕΣΟΔΟΥ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΔΟΣΗΣ	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	Απολογισμός εσόδων κράτους 2012	2012 απολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (βάσει απολογισμού κράτους)	2012 υπολογισμός εξόδων προς ΚΑΠ (που αναλογούσαν βάσει νομοθεσίας)	Αποκλίσεις %
Απόδοση στους ΟΤΑ των 2/3 του ποσοστού 21,3% από ετήσιες εισπράξεις Φ.Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων (από 1/1/11)	0110 0120 0611/0631/0633/0642 0612/0632/0634/0643		2/3 του 21,3%	N.3852/10 N.3943/11 N.3867/10	9.173.128.857,24 1.232.967.793,46 552.130.982,21 146.795.351,14 919.620.488,00			
		Μείον απόδοση στον ΟΤΑ 3213			10.185.402.496,05	936.400.000,00	1.301.694.439,00	-28,06%
Απόδοση στους ΟΤΑ από Φ.Ακίνητης Περιουσίας	0221	3215	50% (από 1/1/11)	N.3852/10 N.3867/10	281.837.906,84	163.870.000,00	126.827.058,08	29,21%
Απόδοση στους ΟΤΑ από Φ.Π.Α.	1100 1612/1632/1642	3212	12%	N.3852/10 N.3867/10	13.514.753.891,35	1.240.730.000,00	1.459.593.420,27	-14,99%
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΤΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ					23.981.994.294,24	2.341.000.000,00	2.888.114.917,34	-18,94%
Απόδοση στους ΟΤΑ το 1/3 του ποσοστού 21,3% του φόρου εισοδήματος από το Π.Δ.Ε. (από 1/1/11)	0110 0120 0611/0631/0633/0642 0612/0632/0634/0643	3213	1/3 του 21%	N.3852/10	9.173.128.857,24 1.232.967.793,46 552.130.982,2 146.795.351,1 919.620.488,00	348.344.800,00	650.847.219,50	-46,48%
		Μείον απόδοση στον ΟΤΑ						
ΑΠΟΔΟΣΗ ΑΠΟ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ					10.185.402.496,1	348.344.800,00	650.847.219,50	-46,5%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΟΣΕΩΝ ΣΤΟΥΣ Ο.Τ.Α. Α'					23.981.994.294,2	2.689.344.800,00	3.538.962.136,80	-24,01%

Πίνακας 5: Κοστολόγηση μεταφερθεισών αρμοδιοτήτων

ΚΟΣΤΟΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΩΝ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ ΠΡΩΤΟΥ ΒΑΘΜΟΥ από 1-1-2011 ΚΑΛΛΙΚΡΑΤΗΣ

	ποσά	παρατηρήσεις
1. ΚΑΠ ΟΤΑ α΄ βαθμού	2.590.376.000	τα ποσά αυτά ήδη καταβάλλονται στους ΟΤΑ α΄ βαθμού
2. ΣΑΤΑ Π.Δ.Ε	797.836.000	
3. Λοιπές Αποδόσεις	20.900.000	
4. ΚΕΠ,ΔΕΥΑ,Μερική Απασχόληση	126.000.000	
	ΚΕΠ 63.000.000	Δεν μεταφέρεται κανένα ποσό από τη συνολική πρόβλεψη των 22,2 εκατ. € που έχει γίνει για επιχορηγήσεις σε δήμους για λοιπούς σκοπούς
	ΔΕΥΑ 23.000.000	
Επιχορηγήσεις για λοιπούς σκοπούς		
Μερική Απασχόληση	40.000.000	
5. Βοηθήματα υγειονομικής περίθαλψης και επιδόματα κοινωνικής πρόνοιας	791.500.000	νέα αρμοδιότητα
	Πιστώσεις από Περιφέρειες 750.000.000	
	Πιστώσεις από το Υπουργείο Υγείας & Κοινωνικής Αλληλεγγύης 41.500.000	
6. Μεταφορές Μαθητών	171.000.000	νέα αρμοδιότητα
7. Δακοκτονία	32.500.000	νέα αρμοδιότητα
8. Πολεοδομικές υπηρεσίες	0	οι αρμοδιότητες ασκούνται από τις Ν.Α
ΣΥΝΟΛΟ	4.530.112.000	

Πίνακας 6: Κοστολόγηση μεταφερθεισών αρμοδιοτήτων

Ανάλυση κατανομής Τακτικής ΚΑΠ βάσει πραγματικού πληθυσμού 2001

Περιφερειακή Ενότητα	Όνομασία Δήμου	Πληθυσμιακά στοιχεία		Τακτική κατανομή 2009			Τακτική κατανομή 2010			Τακτική κατανομή 2011			Τακτική κατανομή 2012		
		Πραγματικός Πληθυσμός 2001	% Αναλογία πληθυσμού Δήμου επί συνολικού χώρας	Τακτική κατανομή 2009 ανά Δήμο	% Αναλογία Τακτικής ανά Δήμο επί συνόλου κατανομηθείσας τακτικής ΚΑΠ	Διαφορά αναλογίας πληθυσμού-κατανομής 2009	Τακτική κατανομή 2010 ανά Δήμο	% Αναλογία Τακτικής ανά Δήμο επί συνόλου κατανομηθείσας τακτικής ΚΑΠ	Διαφορά αναλογίας πληθυσμού-κατανομής 2010	Τακτική κατανομή 2011 ανά Δήμο	% Αναλογία Τακτικής ανά Δήμο επί συνόλου κατανομηθείσας τακτικής ΚΑΠ	Διαφορά αναλογίας πληθυσμού-κατανομής 2011	Τακτική κατανομή 2012 ανά Δήμο	% Αναλογία Τακτικής ανά Δήμο επί συνόλου κατανομηθείσας τακτικής ΚΑΠ	Διαφορά αναλογίας πληθυσμού-κατανομής 2012
Αττικής	Αγίου Δημητρίου	65.173	0,59%	12.767.119,04 €	0,53%	0,07%	10.256.191,89 €	0,53%	0,07%	10.315.027,59 €	0,52%	0,08%	6.798.557,77 €	0,52%	0,08%
Αττικής	Αθηναίων	745.514	6,80%	150.103.114,93 €	6,19%	0,61%	121.215.699,97 €	6,21%	0,59%	120.290.610,61 €	6,04%	0,76%	79.295.758,83 €	6,02%	0,78%
Αττικής	Αίγινας	13.552	0,12%	2.831.913,25 €	0,12%	0,01%	2.253.541,51 €	0,12%	0,01%	2.277.928,81 €	0,11%	0,01%	1.501.365,89 €	0,11%	0,01%
Αττικής	Πειραιώς	175.697	1,60%	33.156.759,40 €	1,37%	0,24%	26.571.024,14 €	1,36%	0,24%	27.014.983,26 €	1,36%	0,25%	17.777.509,91 €	1,35%	0,25%
Δωδεκανήσου	Ρόδου	117.007	1,07%	22.518.489,41 €	0,93%	0,14%	17.973.762,18 €	0,92%	0,15%	18.180.590,22 €	0,91%	0,15%	11.982.691,45 €	0,91%	0,16%
Ηρακλείου	Ηρακλείου	159.046	1,45%	31.293.500,53 €	1,29%	0,16%	25.154.406,10 €	1,29%	0,16%	26.417.240,93 €	1,33%	0,12%	17.411.406,51 €	1,32%	0,13%
Θεσσαλονίκης	Θεσσαλονίκης	375.276	3,42%	69.844.434,21 €	2,88%	0,54%	55.903.236,76 €	2,87%	0,56%	57.095.535,28 €	2,87%	0,56%	37.695.501,92 €	2,86%	0,56%
Λαρίσης	Λαρισιαίων	139.403	1,27%	28.801.614,90 €	1,19%	0,08%	23.376.339,81 €	1,20%	0,07%	24.425.156,11 €	1,23%	0,04%	16.098.438,26 €	1,22%	0,05%


	Συνολικός πληθυσμός απογραφής 2001	Συνολική κατανομηθείσα τακτική ΚΑΠ 2009 (βάσει αρχείου εντολών πληρωμής ΥΠΕΣ)	Συνολική κατανομηθείσα τακτική ΚΑΠ 2010 (βάσει αρχείου εντολών πληρωμής ΥΠΕΣ)	Συνολική κατανομηθείσα τακτική ΚΑΠ 2011 (βάσει αρχείου εντολών πληρωμής ΥΠΕΣ)	Συνολική κατανομηθείσα τακτική ΚΑΠ 2012 (βάσει αρχείου εντολών πληρωμής ΥΠΕΣ)
Σύνολο	10.961.758	2.424.545.169,94 €	1.951.001.580,12 €	1.990.988.999,88 €	1.316.157.374,67 €

Ποσοστιαία μεταβολή συνολικής τακτικής κατανομής (εντολές πληρωμών) σε σχέση με το 2009	-19,53%	-17,88%	-45,72%
--	----------------	----------------	----------------

Στον ανωτέρω πίνακα παρουσιάζονται οι διαφορές μεταξύ της αναλογίας πληθυσμού του κάθε Δήμου επί του χρησιμοποιηθέντος-κατά τον υπολογισμό της 1ης κατανομής ΚΑΠ το 2002- πραγματικού πληθυσμού (απογραφής 2001), και της αναλογίας των εντολών πληρωμής της τακτικής κατανομής από το αρχείο του ΥΠΕΣ ανά Δήμο. Οι Δήμοι που απεικονίζονται είναι οι Δήμοι του δείγματός μας, έχοντας λάβει υπόψη για τα έτη 2009 και 2010, τους ενοποιημένους Καλλικρατικούς Δήμους όπως αυτοί διαμορφώθηκαν μετά τον ν.3852/10. Επίσης, βλέπουμε στο κάτω μέρος του πίνακα, την ποσοστιαία μεταβολή της συνολικής τακτικής κατανομής (σε σχέση με το 2009).

7. Παράρτημα Β'

Πίνακας 1: Συστάσεις προς ΥΠ.ΕΣ. και απάντηση φορέα

 ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ Έλεγχος Διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' Βαθμού Συστάσεις Προς Υπουργείο Εσωτερικών						Πίνακας 1
α/α	Συστάσεις	Απάντηση Ελεγχόμενου Φορέα	Προτεραιότητα Χρονικός Ορίζοντας (Υ/Μ/Χ)	Πεδίο Αναφοράς Σύστασης	Παρατηρήσεις Ομάδας Ελέγχου Ε.Σ.	
1	Έγκαιρη έκδοση της ΚΥΑ που καθορίζει τα κριτήρια και τη διαδικασία απόδοσης των Κ.Α.Π. στους Ο.Τ.Α., προκειμένου οι Δήμοι να λαμβάνουν γνώση των επικείμενων μεταβολών και να διευκολύνονται στη σύνταξη του προϋπολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων τους.	Η απαντητική επιστολή του ΥΠΕΣ ακολουθεί στη συνέχεια		Δημόσια Διακυβέρνηση		
2	Να θεσμοθετηθεί ένας μηχανισμός αμεσότερης προσαρμογής των σχετικών κριτηρίων. Προτείνεται ο άμεσος επανυπολογισμός των υπό κατανομή πόρων βάσει των αποτελεσμάτων της τελευταίας απογραφής πληθυσμού και η ένταξη επιπλέον κριτηρίων, όπως ο όγκος εργασιών του Δήμου, οι αναπτυξιακοί στόχοι, τα εισοδηματικά κριτήρια, οι γεωμορφολογικοί παράγοντες, η τουριστική υποδομή, ή η συμμόρφωση με στόχους αποτελεσματικότητας. Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη το ελάχιστο κόστος λειτουργίας κάθε Ο.Τ.Α., βάσει των αρχών παραγωγικής και αποτελεσματικής	Η απαντητική επιστολή του ΥΠΕΣ ακολουθεί στη συνέχεια		Δημόσια Διακυβέρνηση		

**ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ**

Έλεγχος Διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' Βαθμού
Συστάσεις Προς Υπουργείο Εσωτερικών

Πίνακας 1

α/α	Συστάσεις	Απάντηση Ελεγχόμενου Φορέα	Προτεραιότητα Χρονικός Ορίζοντας (Υ/Μ/Χ)	Πεδίο Αναφοράς Σύστασης	Παρατηρήσεις Ομάδας Ελέγχου Ε.Σ.
	διαχείρισης.				
3	Λαμβάνοντας υπόψη ότι σημαντικό μέρος των εξόδων των Ο.Τ.Α. είναι ανελαστικό (όπως μισθοδοσία, κόστος λειτουργίας εγκαταστάσεων, απαιτήσεις σε ενέργεια, πετρέλαιο κλπ), χωρίς άμεσα περιθώρια μείωσης, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι πόροι (έσοδα) που προέρχονται από τους Κ.Α.Π. και καλύπτουν αντίστοιχα έξοδα βαίνουν σταθερά μειούμενοι, πρέπει να καταβληθεί κάθε δυνατή προσπάθεια συρρίκνωσης του μέρους των εξόδων που μπορεί να μειωθεί, με την εφαρμογή σχετικών πρακτικών. Στο πλαίσιο αυτό ενδεικτικά θα μπορούσε να αναφερθεί η υιοθέτηση πρακτικών ορθής διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού, με κατάλληλη στελέχωση των τμημάτων που ασκούν τις αρμοδιότητες που τους έχουν ανατεθεί, και με θεσμοθέτηση κινήτρων, με συγκεκριμένο πρόγραμμα προσλήψεων – αποχωρήσεων καθώς και με περιστολή των δαπανών αναφορικά με προμήθειες υλικών και παροχής υπηρεσιών, και με επιλογή των αποδοτικότερων αναπτυξιακών έργων.	Η απαντητική επιστολή του ΥΠΕΣ ακολουθεί στη συνέχεια		Δημόσια Διακυβέρνηση	
4	Για την εξοικονόμηση λειτουργικού κόστους προτείνεται να καταβάλλονται οι Κ.Α.Π. σε τέσσερις δόσεις αντί για δώδεκα. Αν αυξηθούν τα έξοδα των Δήμων με δεδομένα τα έσοδά τους, ή μειωθεί το σκέλος των κρατικών εσόδων (ως βάση υπολογισμού των Κ.Α.Π.) θα γίνεται πιο εύκολα αντιληπτό και θα είναι πιο	Η απαντητική επιστολή του ΥΠΕΣ ακολουθεί στη συνέχεια		Δημόσια Διακυβέρνηση	

**ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ**

Έλεγχος Διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' Βαθμού
Συστάσεις Προς Υπουργείο Εσωτερικών

Πίνακας 1

α/α	Συστάσεις	Απάντηση Ελεγχόμενου Φορέα	Προτεραιότητα Χρονικός Ορίζοντας (Υ/Μ/Χ)	Πεδίο Αναφοράς Σύστασης	Παρατηρήσεις Ομάδας Ελέγχου Ε.Σ.
	<p>ρεαλιστικά αντιμετωπίσιμο το ζήτημα κάλυψης με Κ.Α.Π. των αρμοδιοτήτων των Δήμων, καθώς και την ανάληψη διορθωτικών κινήσεων. Οι καταβολές προς τους Ο.Τ.Α. να δίνονται εγκαίρως και εντός του οικονομικού έτους αναφοράς. Με αυτόν τον τρόπο:</p> <p>(1) Οι Δήμοι θα κάνουν προβλέψεις σε πιο σταθερή βάση. (2) Θα μειωθεί ο χρόνος αποπληρωμής ληξιπρόθεσμων οφειλών των Ο.Τ.Α. προς τρίτους. (3) Δεν θα μεταφέρονται πιστώσεις από έτος σε έτος. (4) Θα παρακολουθείται πιο αποτελεσματικά η εκτέλεση των προϋπολογισμών των Δήμων.</p>				
5	<p>Προτείνεται η δημιουργία αποθεματικού όπως συμβαίνει στην κεντρική διοίκηση με διαχειριστή το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α., προκειμένου να μετριαστούν τα αποτελέσματα από τις αρνητικές επιδράσεις των μειώσεων των αποδιδόμενων Κ.Α.Π. Προϋποθέσεις υπαγωγής στο αποθεματικό θα μπορούσε να είναι: η ύπαρξη απλογραφικού και διπλογραφικού συστήματος, ο καθορισμός οικονομικών προϊσταμένων με ειδικότητα οικονομολόγου/λογιστή στο λογιστήριο των Δήμων, καθώς και η έγγραφη δέσμευση του Δημάρχου, του Αντιδημάρχου Οικονομικών και του δημοτικού συμβουλίου για μείωση των ληξιπρόθεσμων οφειλών. Μη τήρηση των παραπάνω θα μπορούσε να οδηγήσει σε οικονομική εξυγίανση του Δήμου</p>	<p>Η απαντητική επιστολή του ΥΠΕΣ ακολουθεί στη συνέχεια</p>		<p>Δημόσια Διακυβέρνηση</p>	

**ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ**

Έλεγχος Διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' Βαθμού
Συστάσεις Προς Υπουργείο Εσωτερικών

Πίνακας 1

α/α	Συστάσεις	Απάντηση Ελεγχόμενου Φορέα	Προτεραιότητα Χρονικός Ορίζοντας (Υ/Μ/Χ)	Πεδίο Αναφοράς Σύστασης	Παρατηρήσεις Ομάδας Ελέγχου Ε.Σ.
	όπως ήδη προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Παρατηρητηρίου Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.				
6	Πρέπει να ορισθούν με σαφήνεια τόσο οι προβλεπόμενοι κωδικοί εσόδων και προμηθειών, κατά περίπτωση, όσο και να δοθεί έμφαση στη χρονική απεικόνιση των εσόδων, ώστε να είναι δυνατή η εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων από τις σχετικές λογιστικές καταστάσεις των Ο.Τ.Α. Επίσης, θα ήταν σκόπιμη η δημιουργία ομάδας υποστήριξης για παροχή περαιτέρω οδηγιών για πιο ειδικές μεμονωμένες περιπτώσεις. Καθίσταται απαραίτητη η δημιουργία τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο ΥΠ.ΕΣ., η αρμοδιότητα του οποίου θα είναι ο έλεγχος της τήρησης των ανωτέρω οδηγιών, καθώς και ο έλεγχος της χρήσης των αποδιδόμενων Κ.Α.Π.	Η απαντητική επιστολή του ΥΠΕΣ ακολουθεί στη συνέχεια		Δημόσια Διακυβέρνηση	
7	Ανάπτυξη και υλοποίηση ενός αποτελεσματικού συστήματος παρακολούθησης πληροφοριών αναφορικά με τα έσοδα. Το σύστημα αυτό θα πρέπει να συνοδεύεται από αναφορές/εκθέσεις/δελτία όπως: α) αναλυτικά καθολικά, β) αναλυτικές καταστάσεις συμφωνιών μεταξύ Απλογραφικού Συστήματος και Γενικής Λογιστικής σε τακτά χρονικά διαστήματα, γ) αναφορές προϋπολογισμού σχετικά με την πορεία αυτού και επεξήγηση αποκλίσεων, δ) αναφορές σχετικές με μη βεβαιωμένα έσοδα με συγκεκριμένες ημερομηνίες λήξης, ε) εκκρεμείς δόσεις, ζ) έλεγχοι για κατηγορίες εσόδων με	Η απαντητική επιστολή του ΥΠΕΣ ακολουθεί στη συνέχεια		Δημόσια Διακυβέρνηση	

**ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ**

Έλεγχος Διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' Βαθμού
Συστάσεις Προς Υπουργείο Εσωτερικών

Πίνακας 1

α/α	Συστάσεις	Απάντηση Ελεγχόμενου Φορέα	Προτεραιότητα Χρονικός Ορίζοντας (Υ/Μ/Χ)	Πεδίο Αναφοράς Σύστασης	Παρατηρήσεις Ομάδας Ελέγχου Ε.Σ.
	περιοδική φύση, η) αξιολόγηση οικονομικών καταστάσεων, θ) ενηλικίωση απαιτήσεων, ι) πορεία είσπραξης απαιτήσεων κ.τ.λ.				



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΟΙΚΟΝ. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
Α. Δ/ΝΣΗ ΟΙΚΟΝ. & ΑΝΑΠΤ. ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ Τ.Α.
Β. Δ/ΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Τ.Α.
Ταχ. Δ/νση: Σταδίου 27
Ταχ.Κώδικας:101 83 - ΑΘΗΝΑ

Αθήνα 31 Οκτωβρίου 2013
Αριθ. πρωτ.: 43643

Προς:
Ελεγκτικό Συνέδριο
Γρ. Προέδρου
Χρ.Βουρνάζου 4
Τ.Κ. 101 68 - ΑΘΗΝΑ

ΘΕΜΑ: Έκθεση Ελέγχου στη διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' βαθμού .

ΣΧΕΤ: Το υπ'αριθμ. 529/30-09-13 έγγραφό σας.

Σε συνέχεια της έκθεσης που μας αποστέιλετε αναφορικά με τα αποτελέσματα ελέγχου που διενήργησε το Ελεγκτικό Συνέδριο στη διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' βαθμού σας γνωρίζουμε τα εξής:

Αναφορικά με το σημείο 1 του Πίνακα 1 «Συστάσεις προς ΥΠ.ΕΣ.» του Παραρτήματος Β.

Ο χρόνος έκδοσης της ΚΥΑ περί καθορισμού των κριτηρίων και της διαδικασίας απόδοσης των ΚΑΠ στους ΟΤΑ, επειδή αποτελεί υψηλής προτεραιότητας ζήτημα για το Υπουργείο Εσωτερικών προσδιορίζεται στο πρώτο τρίμηνο κάθε έτους.

Όμως για λόγους που ανάγονται αποκλειστικά , αφενός στις δημοσιονομικές συνθήκες των τελευταίων χρόνων και αφετέρου στη δραματική μείωση των αποδιδόμενων πόρων στην Τοπική Αυτοδιοίκηση, δεν καθίστατο δυνατή η ύπαρξη ενός σταθερού οικονομικού περιβάλλοντος που θα επέτρεπε, ως αυτονόητο προαπαιτούμενο, την έγκαιρη έκδοση των σχετικών ΚΥΑ, χωρίς τον κίνδυνο να ανατραπεί ο προγραμματισμός εντός του έτους. Στο πλαίσιο αυτό η ΚΥΑ τρέχοντος έτους προγραμματίζεται να εκδοθεί εντός μηνός.

Αναφορικά με το σημείο 2 του Πίνακα 1 «Συστάσεις προς ΥΠ.ΕΣ.» του Παραρτήματος Β.

Στην παρ.3 του άρθρου 259 του Ν.3852/2010 προβλέπεται ότι η κατανομή των Κ.Α.Π. στους Δήμους γίνεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών, ύστερα από γνώμη της ΚΕΔΕ, επί τη βάση ιδίως των δημογραφικών, γεωμορφολογικών, διοικητικών, οικονομικών, κοινωνικών περιβαλλοντικών και πολιτιστικών χαρακτηριστικών τους. Στο πλαίσιο αυτό και δεδομένου ότι τα αποτελέσματα της απογραφής του πραγματικού πληθυσμού της χώρας έχουν κυρωθεί και δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως από τον Μάρτιο του τρέχοντος έτους, το Υπουργείο Εσωτερικών προχώρησε καταρχήν σε νομοθετική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία τα εν λόγω στοιχεία θα ληφθούν υπόψη από το έτος 2014 ώστε να μην υπάρξουν δυσμενείς επιπτώσεις στους προϋπολογισμούς των Δήμων από τις αλλαγές των αποδόσεων των ΚΑΠ.

Η ΚΕΔΕ ανέθεσε στην ΕΕΤΑΑ την εκπόνηση της μελέτης «Ελάχιστο Κόστος Λειτουργίας Δήμων και Νέο Σύστημα Κατανομής των Κ.Α.Π.», η οποία και κατατέθηκε στο Υπουργείο Εσωτερικών χωρίς ωστόσο να περιλαμβάνονται σε αυτήν τα κριτήρια κατανομής των ΚΑΠ για επενδύσεις (Σ.Α.Τ.Α.) τα οποία επίσης χρήζουν επικαιροποίησης. Αναμένεται μέχρι τέλος του έτους η πρόταση της ΚΕΔΕ αναφορικά με τα κριτήρια κατανομής των ΚΑΠ, η οποία και θα ληφθεί υπόψη εφεξής για την έκδοση της σχετικής ΚΥΑ.

Το Υπουργείο Εσωτερικών θεωρεί υψηλής προτεραιότητας την προσαρμογή των κριτηρίων κατανομής των ΚΑΠ, ώστε τα νέα κριτήρια να εφαρμοστούν κατά το προσεχές οικονομικό έτος .

Αναφορικά με το σημείο 3 του Πίνακα 1 «Συστάσεις προς ΥΠ.ΕΣ.» του Παραρτήματος Β.

Με το Ν.3852/2010 έχουν καταργηθεί πολλά Νομικά Πρόσωπα των Δήμων ή έχουν συγχωνευθεί στο πλαίσιο λειτουργίας αυτών. Στον ίδιο νόμο υπάρχει πρόβλεψη για πρότυπο τρόπο οργάνωσης των δημοτικών υπηρεσιών. Επιπλέον, έχουν απλουστευθεί διαδικασίες ενδοδημοτικής κινητικότητας στο πλαίσιο υιοθέτησης πρακτικών ορθής διαχείρισης του ανθρώπινου δυναμικού. Σε κάθε περίπτωση όμως, η διαχείριση του ανθρώπινου δυναμικού των ΟΤΑ αν και αποτελεί υψηλής προτεραιότητας ζήτημα για το Υπουργείο Εσωτερικών, συνδέεται με τις σχετικές πολιτικές που καθορίζονται από το Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.

Αναφορικά με το σημείο 4 του Πίνακα 1 «Συστάσεις προς ΥΠ.ΕΣ.» του Παραρτήματος Β.

Η διαχείριση των σχετικών πιστώσεων και οι προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις επιχορηγήσεις προς τους ΟΤΑ, συμπεριλαμβανομένης και της τακτικής επιχορήγησης, πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις αποδόσεις από το Γενικό Λογιστήριο του Κράτους που αναγκαστικά γίνονται σε μηνιαία βάση, και ιδίως στις υφιστάμενες δημοσιονομικές συνθήκες, γιατί αν έπρεπε, σύμφωνα με τη σχετική πρόταση της έκθεσής σας να πραγματοποιούνται ανά τρίμηνο, αυτό προϋποθέτει δυνατότητα του κρατικού προϋπολογισμού να προκαταβάλλει πιστώσεις που όχι μόνο δεν διαθέτει αλλά και δεν αντιστοιχούν στα εισπραχθέντα έσοδα την εκάστοτε χρονική στιγμή.

Επιπλέον, οι κατανομές προς τους Δήμους γίνονται εντός του οικονομικού έτους αναφοράς όχι απαραίτητα σε μηνιαία βάση π.χ. τα λειτουργικά των σχολείων αποδίδονται κάθε τέσσερις μήνες, τα προνοιακά επιδόματα αποδίδονται κάθε δύο μήνες. Οι αποδόσεις της τακτικής επιχορήγησης και του εσόδου του άρθρου 27 του Ν.3756/2009 γίνονται σε μηνιαία βάση, δεδομένου ότι οι κύριες ανελαστικές τους υποχρεώσεις δηλαδή μισθοδοσία, καύσιμα, ενοίκια κλπ. αποπληρώνονται μηνιαίως.

Αναφορικά με το σημείο 5 του Πίνακα 1 «Συστάσεις προς ΥΠ.ΕΣ.» του Παραρτήματος Β.

Στο άρθρο 281 Α του Ν.3852/2010 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει θεσπίστηκε το Πρόγραμμα ΑΚΣΙΑ για τη χρηματοδότηση δράσεων εξυγίανσης των Δήμων καθώς και επιβράβευσης αυτών για χρηστή οικονομική διαχείριση.

Η δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικού στη σημερινή οικονομική συγκυρία, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί με βάση τις παρούσες δημοσιονομικές συνθήκες, δεν είναι εφικτή.

Αναφορικά με το σημείο 6 του Πίνακα 1 «Συστάσεις προς ΥΠ.ΕΣ.» του Παραρτήματος Β.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εσωτερικών, που εκδίδεται κάθε έτος, παρέχονται αναλυτικές οδηγίες στους ΟΤΑ της χώρας για την κατάρτιση του προϋπολογισμού (π/υ) τους. Με τις αποφάσεις αυτές παρέχονται οδηγίες – που επικαιροποιούνται ανάλογα με τις εκάστοτε ανάγκες –για τη σύννομη κατάρτιση του π/υ, σύμφωνα με το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο, για την εναρμόνιση των εγγραφών με τις ισχύουσες γενικότερες δημοσιονομικές συνθήκες, καθώς και για την ορθή εγγραφή των εσόδων και εξόδων ανά κωδικό αριθμό.

Από τις διατάξεις του ν. 3871/2010 αλλά και από προγενέστερες, ορίζεται ρητά ότι κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού εφαρμόζεται η αρχή της ετήσιας διάρκειας. Βάσει αυτής, στις οικονομικές καταστάσεις του δήμου εγγράφονται έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται εντός της οικονομικής χρήσης και μόνο αυτής.

Μάλιστα, για να αποτρέπεται το φαινόμενο καταγραφής εσόδων σε λάθος χρήση, στον τύπο του προϋπολογισμού των δήμων (που είναι ενιαίος, υποχρεωτικά εφαρμοστέος και καθιερώθηκε με την υπ' αριθμ. 7028/2004 κ.υ.α.) προβλέπεται συγκεκριμένη κατηγορία με τίτλο «2 Έσοδα παρελθόντων οικονομικών ετών (Π.Ο.Ε.) που βεβαιώνονται για πρώτη φορά», που αναλύεται περαιτέρω σε κατηγορίες «21 Έσοδα Π.Ο.Ε. τακτικά» και «22 Έσοδα Π.Ο.Ε. έκτακτα» και

υποκατηγορίες «211 Τακτικά έσοδα παρελθόντων οικονομικών ετών που βεβαιώνονται και εισπράττονται για πρώτη φορά» και 221 «Έκτακτα έσοδα παρελθόντων οικονομικών ετών που βεβαιώνονται και εισπράττονται για πρώτη φορά».

Στους οικείους κωδικούς αριθμούς εγγράφονται τα τακτικά έσοδα που ανάγονται σε παρελθόντα οικονομικά έτη, βεβαιώνονται όμως (ή εισπράττονται οίκοθεν) για πρώτη φορά κατά τη διάρκεια του έτους.

Με τις παρεχόμενες με την εν λόγω κ.υ.α. οδηγίες αποσαφηνίζεται μεταξύ άλλων ότι:

- Στους κωδικούς αριθμούς (κ.α.) της υποκατηγορίας «061 [έσοδα] Από θεσμοθετημένους πόρους για την κάλυψη λειτουργικών δαπανών» της κατηγορίας «06 Έσοδα από επιχορηγήσεις για λειτουργικές δαπάνες», εγγράφονται τα έσοδα από τους Κεντρικούς Αυτοτελείς Πόρους (ΚΑΠ), ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο προορίζονται (όπως οι ΚΑΠ για την κάλυψη γενικών αναγκών στον κ.α. 0611, οι ΚΑΠ για την κάλυψη λειτουργικών αναγκών των σχολείων στον κ.α. 0614, οι αποδόσεις από τους παρακρατηθέντες πόρους της τοπικής αυτοδιοίκησης στον κ.α. 0619 κ.λπ.).

- Στην υποκατηγορία 1311 «Κεντρικοί αυτοτελείς πόροι από το πρόγραμμα δημοσίων επενδύσεων (ΣΑΤΑ)» της κατηγορίας 131 «Επιχορηγήσεις από θεσμοθετημένους πόρους για επενδυτικές δαπάνες» εγγράφεται το τμήμα των ΚΑΠ που προορίζεται για επενδύσεις.

Παράλληλα, στο σκέλος των εξόδων περιλαμβάνονται συγκεκριμένοι κ.α. στους οποίους εγγράφονται τα έξοδα για τρίτους οι οποίοι έχουν την μορφή νομικού προσώπου (δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου) και παρέχουν υπηρεσίες στους δήμους ή οι αμοιβές και προμήθειες τραπεζών.

Από τις παρεχόμενες οδηγίες, κατά την άποψή μας, προκύπτει σαφώς ότι οι δήμοι εγγράφουν στο μεν σκέλος των εσόδων το σύνολο των ΚΑΠ που λαμβάνουν, στο δε σκέλος των εξόδων κάθε είδους προμήθεια τυχόν παρακρατάται κατά την εκταμίευση των σχετικών χρηματικών ποσών, χωρίς να τίθεται ζήτημα συμψηφισμού κατά την αποτύπωση των μεγεθών αυτών.

Ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα του τρόπου απεικόνισης της προμήθειας που παρακρατάται υπέρ του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων κατά την εκταμίευση των ΚΑΠ, δεν έχουν μέχρι στιγμής υποβληθεί ερωτήματα στην υπηρεσία μας, διαφορετικά θα είχαν ήδη απαντηθεί. Σε κάθε περίπτωση, εφόσον με οποιονδήποτε τρόπο περιέρχεται εις γνώση μας τέτοιου είδους θέμα λανθασμένης ή ανομοιόμορφης εγγραφής στις οικονομικές καταστάσεις, όπως εν προκειμένω, προχωρούμε οίκοθεν στην παροχή των απαραίτητων οδηγιών.

Σημειωτέον ότι, πέραν των οδηγιών που παρέχονται με τις προαναφερόμενες κ.υ.α.:

- Παρέχονται διευκρινίσεις ή συμπληρωματικές οδηγίες και κατά περίπτωση, εγγράφως ή και προφορικά, επί συγκεκριμένων ερωτημάτων που απευθύνονται από τους ΟΤΑ προς το Υπουργείο μας. Εάν μάλιστα κριθεί ότι τα ερωτήματα αφορούν ζητήματα γενικότερου ενδιαφέροντος, προκρίνεται η έκδοση σχετικής εγκυκλίου, ώστε οι παρεχόμενες απαντήσεις να τεθούν εν γνώσει του συνόλου των εν λόγω οργανισμών. Τέτοια είναι και η υπ' αριθμ. 8/17515/29-4-2013 εγκύκλιος που εκδόθηκε από το Υπουργείο μας.

- Το τρέχον έτος, για πρώτη φορά, προχωρήσαμε επιπλέον στη δημιουργία ειδικού πεδίου στην ιστοσελίδα του Υπουργείου (www.ypes.gr), στην οποία καταχωρούνται ερωτήματα ΟΤΑ επί ζητημάτων κατάρτισης του π/υ έτους 2014, οι δε απαντήσεις παρέχονται κατά προτεραιότητα και είναι προσβάσιμες σε όλους τους ενδιαφερόμενους.
- Καθίσταται δυνατή η εξαγωγή πολύτιμων συμπερασμάτων για την οικονομική διαχείριση των ΟΤΑ, από τα οικονομικά στοιχεία τους που αντλεί το Υπουργείο μας στο πλαίσιο της λειτουργίας του Κόμβου Διαλειτουργικότητας, επιτρέποντας την αποτύπωση συγκεκριμένων προβλημάτων προκειμένου, εν συνεχεία, να αποφασιστούν οι προσφορότεροι τρόποι επίλυσής τους.

Επί της θέσπισης κανόνων λογιστικής καταγραφής

Η θέσπιση κανόνων λογιστικής καταγραφής είναι μια διαρκής διαδικασία, λαμβανομένων υπόψη:

- του μεταβαλλόμενου δημοσιονομικού περιβάλλοντος,
- του επίσης μεταβαλλόμενου ευρύτερου θεσμικού πλαισίου δημοσιονομικής διαχείρισης της Γενικής Κυβέρνησης (στην οποία εντάσσονται και οι ΟΤΑ), καθώς και
- των αναγκαιοτήτων που διαρκώς ανακύπτουν και καταγράφονται από την υπηρεσία μας.

Είναι χαρακτηριστικό ότι η κατ' έτος εκδιδόμενη κ.υ.α., που ήδη αναφέραμε, επιχειρεί να αποτυπώσει όλα τα νέα δεδομένα και να παράσχει οδηγίες για την απεικόνισή τους στις οικονομικές καταστάσεις.

Ιδιαίτερα σημαντικό βήμα στην κατεύθυνση της θέσπισης κανόνων λογιστικής καταγραφής είναι η καθιέρωση του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (κλαδικού λογιστικού σχεδίου, ήδη με τις διατάξεις του π.δ. 315/1999 για τους δήμους της χώρας), το οποίο, με τον τρόπο λειτουργίας του, διασφαλίζει αποτελεσματικότερα την ορθή αποτύπωση των οικονομικών μεγεθών των φορέων που το εφαρμόζουν.

Επί της αναγκαιότητας δημιουργίας τμήματος εσωτερικού ελέγχου στο Υπουργείο

Τέλος, η δημιουργία τμήματος εσωτερικού ελέγχου στο Υπουργείο μας είναι δυνατό να εξετασθεί, συνεκτιμωμένων των προϋποθέσεων ομαλής άσκησης των αρμοδιοτήτων των ήδη λειτουργούντων οργανικών μονάδων του και των διατιθέμενων ανθρώπινων και άλλων πόρων, αλλά δεν είναι σαφές ποια σκοπιμότητα εξυπηρετεί, θα πρέπει δε να συνάδει με τις γενικές κατευθύνσεις για την αναδιοργάνωση της Δημόσιας Διοίκησης και την αξιολόγηση δομών, όπως καθορίζονται από το ΥΔΙΜΗΔ και το Κυβερνητικό Συμβούλιο Διοικητικής Μεταρρύθμισης.

Αναφορικά με το σημείο 7 του Πίνακα 1 «Συστάσεις προς ΥΠ.ΕΣ.» του Παραρτήματος Β.

Από το Υπουργείο Εσωτερικών υλοποιούνται συστήματα παρακολούθησης πληροφοριών επί του συνόλου των οικονομικών στοιχείων των Δήμων μέσω της λειτουργίας του Κόμβου Διαλειτουργικότητας.

Παράλληλα η θέσπιση και λειτουργία του Παρατηρητηρίου, το οποίο έχει ως αντικείμενο την παρακολούθηση σε μηνιαία βάση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού σε σχέση με το πρόγραμμα στοχοθεσίας που καταρτίζεται από τους ίδιους τους ΟΤΑ, συντελεί στην παρακολούθηση της πορείας είσπραξης των

εσόδων. Κατά τα λοιπά, τα θέματα που θίγονται στο σημείο 7 του πίνακα θα αποτελέσουν αντικείμενο εξέτασης στο πλαίσιο των συστάσεων που διατυπώνονται στην «Έκθεση Ελέγχου του Δήμου Αγίου Δημητρίου Αττικής, χρήσης 2011», η οποία υποβλήθηκε από το Ελεγκτικό Συνέδριο στο Υπουργείο.


ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα
4. Γραφείο Γεν. Δ/ντή Οικονομικών Υπηρεσιών
5. Δ/νση Οικονομικών Τ.Α.
6. Δ/νση Οικονομικής & Αναπτυξιακής Πολιτικής Τ.Α.

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ

Ι.ΜΙΧΕΛΑΚΗΣ

Πίνακας 2: Συστάσεις προς ΥΠ.ΟΙΚ. και απάντηση φορέα

 ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ Έλεγχος Διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' Βαθμού Συστάσεις προς Υπουργείο Οικονομικών					
Πίνακας 2					
α/α	Συστάσεις	Απάντηση Φορέα	Προτεραιότητα Χρονικός Ορίζοντας (Υ/Μ/Χ)	Πεδίο Αναφοράς Σύστασης	Παρατηρήσεις Ομάδας Ελέγχου Ε.Σ.
1	Έγκαιρη έκδοση της ΚΥΑ που καθορίζει τα κριτήρια και τη διαδικασία απόδοσης των Κ.Α.Π. στους Ο.Τ.Α., προκειμένου οι Δήμοι να λαμβάνουν γνώση των επικείμενων μεταβολών και να διευκολύνονται στη σύνταξη του προϋπολογισμού και προγραμματισμού των δραστηριοτήτων τους.			Δημόσια Διακυβέρνηση	
2	Να θεσμοθετηθεί ένας μηχανισμός αμεσότερης προσαρμογής των σχετικών κριτηρίων. Προτείνεται ο άμεσος επανυπολογισμός των υπό κατανομή πόρων βάσει των αποτελεσμάτων της τελευταίας απογραφής πληθυσμού και η ένταξη επιπλέον κριτηρίων, όπως ο όγκος εργασιών του Δήμου, οι αναπτυξιακοί στόχοι, τα εισοδηματικά κριτήρια, οι γεωμορφολογικοί παράγοντες, η τουριστική υποδομή, ή η συμμόρφωση με στόχους αποτελεσματικότητας. Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη το ελάχιστο κόστος λειτουργίας κάθε Ο.Τ.Α., βάσει των αρχών παραγωγικής και αποτελεσματικής διαχείρισης.			Δημόσια Διακυβέρνηση	
3	Προτείνεται η δημιουργία αποθεματικού όπως συμβαίνει στην κεντρική διοίκηση με διαχειριστή το Παρατηρητήριο Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α., προκειμένου να μετριαστούν τα αποτελέσματα από τις αρνητικές επιδράσεις των μειώσεων των αποδιδόμενων Κ.Α.Π. Προϋποθέσεις υπαγωγής στο αποθεματικό θα μπορούσε να είναι: η ύπαρξη απλογραφικού και διπλογραφικού			Δημόσια Διακυβέρνηση	

**ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ**

Έλεγχος Διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' Βαθμού
Συστάσεις προς Υπουργείο Οικονομικών

Πίνακας 2

α/α	Συστάσεις	Απάντηση Φορέα	Προτεραιότητα Χρονικός Ορίζοντας (Υ/Μ/Χ)	Πεδίο Αναφοράς Σύστασης	Παρατηρήσεις Ομάδας Ελέγχου Ε.Σ.
	συστήματος, ο καθορισμός οικονομικών προϊσταμένων με ειδικότητα οικονομολόγου/λογιστή στο λογιστήριο των Δήμων, καθώς και η έγγραφη δέσμευση του Δημάρχου, του Αντιδημάρχου Οικονομικών και του δημοτικού συμβουλίου για μείωση των ληξιπρόθεσμων οφειλών. Μη τήρηση των παραπάνω θα μπορούσε να οδηγήσει σε οικονομική εξυγίανση του Δήμου όπως ήδη προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Παρατηρητηρίου Οικονομικής Αυτοτέλειας των Ο.Τ.Α.				



κα Μαργίτου

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΘΗΣΑΥΡΟΦΥΛΑΚΙΟΥ
ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ: Α'
Ταχ. Δ/ση: Πανεπιστημίου 37
101 65 Αθήνα
Πληροφορίες: Α. Ποτολιός
Τηλέφωνο: 2103338398
Fax: 2103338206

Αθήνα 14/10/2013
Αρ.Πρωτ. 2/89934

ΠΡΟΣ: ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ
Χρ. Βασιλάκου 4 & Αν. Τσόχα
101 68 Αθήνα

ΘΕΜΑ: Απάντηση επί της Έκθεσης ελέγχου ως προς τη διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης των ΚΑΠ έτους 2011.

ΣΧΕΤ. : Το αριθ. 527/30-9-2013 έγγραφό σας

Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού σας επισημαίνουμε τα εξής:

Επί της σύστασης 4.1 «Οριοθέτηση χρόνου έκδοσης αποφάσεων κατανομής των Κ.Α.Π.»

Η κατανομή των ΚΑΠ στους Δήμους γίνεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών και Οικονομικών ύστερα από γνώμη της ΚΕΔΕ. Η έγκαιρη έκδοση της εν λόγω ΚΥΑ αποσαφηνίζει εκ των προτέρων στους Δήμους τον τρόπο κατανομής των ΚΑΠ, ανάλογα με τις καθορισμένες ανάγκες τους, καθώς και τη χρηματοδότηση των επιπλέον αναγκών - δράσεων που θα επιλεγούν και θα βαρύνουν τους ΚΑΠ.

Η Υπηρεσία μας υιοθετεί πλήρως την εν λόγω σύστασή σας και προτείνει την άμεση έκδοσή της εν λόγω ΚΥΑ για το τρέχον έτος, δεδομένου ότι οι ΟΤΑ α' βαθμού θα ενημερώνονται εκ των προτέρων επί του συνολικού σχεδιασμού κατανομής των ΚΑΠ.

Επί της σύστασης 4.2 «Μηχανισμός αναπροσαρμογής κριτηρίων κατανομής των ΚΑΠ»

Για την κατανομή των ΚΑΠ σε κάθε Δήμο, σύμφωνα με το υφιστάμενο καθεστώς (άρθρο 259 του ν. 3852/2010), λαμβάνονται υπόψη τα δημογραφικά, γεωμορφολογικά, διοικητικά, οικονομικά χαρακτηριστικά των Δήμων. Η μη επικαιροποίηση των χαρακτηριστικών αυτών οδηγεί πολλές φορές στην μεταξύ τους άνιση κατανομή των ΚΑΠ. Το ποιοτικότερο από τα κριτήρια αυτά, είναι το δημογραφικό στοιχείο. Η επανεξέταση των κριτηρίων θα περιορίσει τις ανισότητες ως προς την κατανομή πόρων στους Δήμους από την Κεντρική Κυβέρνηση. Καθοριστική δε θα είναι η συμβολή της ΚΕΔΕ στην επιτυχία της διαρθρωτικής αλλαγής.

Σε κάθε περίπτωση, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι απαιτείται επανασχεδιασμός του υφιστάμενου μοντέλου απόδοσης πόρων της Κεντρικής Διοίκησης προς την Αυτοδιοίκηση, λαμβάνοντας όμως παραμέτρους αντιπροσωπευτικούς και ρεαλιστικούς ως προς προέλευση των εσόδων τους.

Επί της σύστασης 4.5 «Δημιουργία Αποθεματικού»

Η διαπίστωση ότι οι πόροι των ΚΑΠ μειώνονται σταδιακά είναι σωστή, όμως αυτό είναι συγκυριακό διότι ακολουθεί την μείωση των εσόδων των τελευταίων ετών. Γενικότερα το θέμα προσδιορισμού των ΚΑΠ πρέπει να επανεξετασθεί. Ορθά επισημάνθηκε όμως ότι εμφανίζεται άνιση μεταβολή στην αντιστοίχιση τους με δαπάνες των ΚΑΠ, διότι ο έλεγχος στηρίχθηκε στο έτος 2011 και στα μέσα του οποίου άρχισε η εφαρμογή του Μ.Π.Δ.Σ 2011-2016. Επίσης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ο νεοσυσταθείς θεσμός του Παρατηρητήριου Οικονομικής Αυτοτέλειας των ΟΤΑ (άρθρο 4 του Ν. 4111/2013, ΦΕΚ Α'18) έχει ως στόχο την κατάρτιση ρεαλιστικών και ισοσκελισμένων προϋπολογισμών των ΟΤΑ, καθώς και την παρακολούθηση της ορθής εκτέλεσης των προϋπολογισμών τους σε μηνιαία βάση και σαφώς όχι την διαχείριση Αποθεματικού.

Όσον αφορά δε, στην ύπαρξη λογιστικού συστήματος θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ήδη αυτό ισχύει με το Π.Δ. 315/1999 (ΦΕΚ 302 Α') «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δήμων και Κοινοτήτων (Ο.Τ.Α. Α' βαθμού).

Τέλος, ως προς τη δημιουργία αποθεματικού στην §2.2.402 του ανωτέρω Π.Δ. θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι έχει προβλεφθεί λογαριασμός 41 «Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής», ο οποίος σχηματίζεται υπό προϋποθέσεις.

Ο Αναπληρωτής Υπουργός

Χρήστος Σταϊκούρας

Κοινοποίηση


1. Γραφείο Αναπληρωτή Υπουργού κ. Χρ. Σταϊκούρα
2. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Δ. Π. κ. Παπακωνσταντίνου
3. Γραφείο Γενικού Διευθυντή
Θησαυροφυλακίου και Π/Υ κ. Παν. Καρακούση
4. Ε.Δ: ΔΠΓΚ Α'

Ακριβές αντίγραφο
Γραμματέως διεκ/σης α.α



ΑΛΕΞ. ΚΑΛΛΙΓΑΣ

Πίνακας 3: Συστάσεις προς Κ.Ε.Δ.Ε. και απάντηση φορέα

 ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ Έλεγχος Διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των Κεντρικών Αυτοτελών Πόρων στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης α' Βαθμού Συστάσεις προς Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας (Κ.Ε.Δ.Ε.)					
Πίνακας 3					
α/α	Συστάσεις	Απάντηση Φορέα	Προτεραιότητα Χρονικός Ορίζοντας (Υ/Μ/Χ)	Πεδίο Αναφοράς Σύστασης	Παρατηρήσεις Ομάδας Ελέγχου Ε.Σ.
1	Να θεσμοθετηθεί ένας μηχανισμός αμεσότερης προσαρμογής των σχετικών κριτηρίων. Προτείνεται ο άμεσος επανυπολογισμός των υπό κατανομή πόρων βάσει των αποτελεσμάτων της τελευταίας απογραφής πληθυσμού και η ένταξη επιπλέον κριτηρίων, όπως ο όγκος εργασιών του Δήμου, οι αναπτυξιακοί στόχοι, τα εισοδηματικά κριτήρια, οι γεωμορφολογικοί παράγοντες, η τουριστική υποδομή, ή η συμμόρφωση με στόχους αποτελεσματικότητας. Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη το ελάχιστο κόστος λειτουργίας κάθε Ο.Τ.Α., βάσει των αρχών παραγωγικής και αποτελεσματικής διαχείρισης.			Δημόσια Διακυβέρνηση	



ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΕΝΩΣΗ
ΔΗΜΩΝ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΑΘΗΝΑ.:11.11.2013

Αριθμ.Πρωτ.: 3272

Προς:

Τον Πρόεδρο του Ελεγκτικού Συνεδρίου

κ. Ιωάννη Καραβοκύρη

Κοιν.:

Ομάδα Ελέγχου ΚΑΠ

4ο Κλιμάκιο

υπ' όψιν

κ. Γεωργίας Μαραγκού

Θέμα: Συμπλήρωση Πίνακα με τίτλο «Συστάσεις προς την ΚΕΔΕ» του Παραρτήματος Β' της Έκθεσης Ελέγχου στη Διαδικασία καθορισμού του ύψους και της απόδοσης από την Κεντρική Κυβέρνηση των ΚΑΠ στους ΟΤΑ α' Βαθμού 2011.

Κύριε Πρόεδρε,

Σας διαβιβάζουμε τον Πίνακα που επισυνάπτεται, συμπληρωμένο με τα στοιχεία που ζητούνται και είμαστε στην διάθεσή σας για οποιαδήποτε σχετική διευκρίνιση.



Πρόεδρος Επιτροπής Οικονομικών ΚΕΔΕ
Δήμαρχος Άμυνας Πλαστήρα
Μέλος Δ.Σ. ΚΕΔΕ

Η ΚΕΔΕ έχει προχωρήσει στην επεξεργασία πρότασης για την κατανομή των ΚΑΠ λαμβάνοντας υπόψη την απογραφή 2011 και τα επικαιροποιημένα παρακάτω κριτήρια κατανομής.

Κριτήρια Ν. 3852/10	Κριτήρια κατανομής Κ.Α.Π.
Οικονομικά, Κοινωνικά, Περιβαλλοντικά, Πολιτιστικά	Ελάχιστο κόστος λειτουργίας
Δημογραφικά	Πληθυσμός
Γεωμορφολογικά	Έκταση μαζί με νησιωτικούς - ορεινούς δήμους
Διοικητικά	Δημοτική αποκέντρωση
Οικονομικά, Κοινωνικά, Περιβαλλοντικά, Πολιτιστικά	Ελάχιστο κόστος λειτουργίας
Διοικητική υποστήριξη	Πρωτεύουσες νομών, επαρχιών, έδρες Ν.Δ.
Νησιωτικοί - ορεινοί δήμοι	Ελάχιστο κόστος λειτουργίας για τις πάγιες ανάγκες εξυπηρέτησης

8. Παράρτημα Γ΄

INTOSAI GOV 9100: Κατευθυντήριες γραμμές για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων στο δημόσιο τομέα

INTOSAI



*Κατευθυντήριες
γραμμές για τα
πρότυπα εσωτερικών
δικλίδων στο
δημόσιο τομέα*

Επιτροπή Επαγγελματικών Προτύπων (PSC) του INTOSAI

ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ PSC

Rigsrevisionen · Landgreven 4 · P.O. Box 9009 · 1022 Κοπεγχάγη Κ · Δανία
Τηλ.: + 45 3392 8400 · Φαξ: + 45 3311 0415 • Διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου:
info@rigsrevisionen.dk
ΔΙΚΤΥΑΚΟΣ ΤΟΠΟΣ: <http://www.issai.org>

INTOSAI



Γενική γραμματεία του INTOSAI - RECHNUNGSHOF
(Αυστριακό Ελεγκτικό Συνέδριο)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 BIENNEH ΑΥΣΤΡΙΑ
Τηλ.: ++43 (1) 711 71 • Φαξ: ++43 (1) 718 09 69

Διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου: intosai@rechnungshof.gv.at
ΔΙΚΤΥΑΚΟΣ ΤΟΠΟΣ: <http://www.intosai.org>

*Κατευθυντήριες
γραμμές για τα
πρότυπα
εσωτερικών
δικλίδων στο
δημόσιο τομέα*

ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΣΤΟ
ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Επιτροπή Προτύπων Εσωτερικών Δικλίδων

Fr. VANSTAPEL
Ανώτερος Πρόεδρος
του βελγικού Ελεγκτικού Συνεδρίου

Regentschapsstraat 2
B-1000 ΒΡΥΞΕΛΛΕΣ
ΒΕΛΓΙΟ

Τηλ.: ++32 (2) 551 81 11

Φαξ: ++32 (2) 551 86 22

Διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου: internalcontrol@ccrek.be

*Κατευθυντήριες γραμμές για τα
πρότυπα
εσωτερικών δικλίδων στο
δημόσιο τομέα*

INTOSAI



Γενική γραμματεία του INTOSAI - RECHNUNGSHOF
(Αυστριακό Ελεγκτικό Συνέδριο)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 BIENNEH ΑΥΣΤΡΙΑ
Τηλ.: ++43 (1) 711 71 • Φαξ: ++43 (1) 718 09 69

Διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου: intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Περιεχόμενα

Πρόλογος	1
Εισαγωγή	3
1 Εσωτερικές Δικλίδες	6
1.1 Ορισμός	6
1.2 Περιορισμοί στην Αποτελεσματικότητα των Εσωτερικών Δικλίδων.....	12
2 Συστατικά Στοιχεία των Εσωτερικών Δικλίδων	13
2.1 Περιβάλλον Δικλίδων.....	17
2.2 Εκτίμηση Κινδύνου	22
2.3 Δραστηριότητες Δικλίδων	28
2.4 Πληροφόρηση και Επικοινωνία.....	36
2.5 Παρακολούθηση	40
3 Ρόλοι και Αρμοδιότητες	43
Παράρτημα 1 Παραδείγματα	49
Παράρτημα 2 Γλωσσάριο	57

Κατευθυντήριες γραμμές για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων στο δημόσιο τομέα

Πρόλογος

Οι κατευθυντήριες γραμμές του 1992 του INTOSAI για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων εκπονήθηκαν ως ένα δυναμικό κείμενο το οποίο αντικατοπτρίζει το όραμα για την προώθηση προτύπων με σκοπό τον σχεδιασμό, την υλοποίηση και την αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων. Το όραμα αυτό περιλαμβάνει μια συνεχή προσπάθεια επικαιροποίησης των εν λόγω κατευθυντήριων γραμμών.

Στο 17^ο Διεθνές Συνέδριο των Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INCOSAI Σεούλ, 2001) διαπιστώθηκε μια σημαντική ανάγκη επικαιροποίησης των κατευθυντήριων γραμμών του 1992 και συμφωνήθηκε ότι θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το ολοκληρωμένο πλαίσιο για τις εσωτερικές δικλίδες της Επιτροπής Χορηγών Οργανισμών (Committee of Sponsoring Organisations-COSO) της Επιτροπής Treadway. Οι μεταγενέστερες προσπάθειες προσέγγισης οδήγησαν στη διατύπωση πρόσθετων συστάσεων, σύμφωνα με τις οποίες οι κατευθυντήριες γραμμές θα πρέπει να εξετάζουν τις δεοντολογικές αξίες και να παρέχουν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις γενικές αρχές των ελεγκτικών δραστηριοτήτων που σχετίζονται με την επεξεργασία των πληροφοριών. Οι αναθεωρημένες κατευθυντήριες γραμμές λαμβάνουν υπόψη τις εν λόγω συστάσεις και διευκολύνουν την κατανόηση νέων εννοιών σε σχέση με τις εσωτερικές δικλίδες.

Οι παρούσες αναθεωρημένες κατευθυντήριες γραμμές θα πρέπει επίσης να θεωρούνται ως ένα δυναμικό έγγραφο το οποίο θα χρειαστεί, με την πάροδο του χρόνου, να αναπτυχθεί περαιτέρω και να βελτιωθεί ώστε να λάβει υπόψη τον αντίκτυπο των νέων εξελίξεων, όπως το πλαίσιο για τη Διαχείριση Επιχειρηματικού Κινδύνου της COSO²⁸.

Η παρούσα ενημερωμένη έκδοση είναι το αποτέλεσμα της κοινής προσπάθειας των μελών της επιτροπής για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων του INTOSAI. Τον συντονισμό των εργασιών επικαιροποίησης ανέλαβε μια ομάδα εργασίας η οποία συστήθηκε από μέλη της επιτροπής με εκπροσώπους των ΑΕΙ της Βολιβίας, της Γαλλίας, της Ουγγαρίας, της Λιθουανίας, των Κάτω Χωρών, της Ρουμανίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και του Βελγίου (προεδρεύουσα χώρα).

²⁸ COSO, Enterprise Risk Management – Integrated Framework, www.coso.org, 2004.

Ένα σχέδιο δράσης για την επικαιροποίηση των κατευθυντήριων γραμμών υποβλήθηκε και εγκρίθηκε κατά την 50ή συνεδρίασή του Διοικητικού Συμβουλίου (Βιέννη, Οκτώβριος 2002). Το Διοικητικό Συμβούλιο ενημερώθηκε για την πρόοδο των εργασιών, κατά τη διάρκεια της 51ης συνεδρίασής του (Βουδαπέστη, Οκτώβριος 2003). Το προσχέδιο συζητήθηκε και έγινε γενικά αποδεκτό κατά τη συνεδρίαση της επιτροπής στις Βρυξέλλες τον Φεβρουάριο του 2004. Έπειτα από τη συνεδρίαση της επιτροπής, εστάλη σε όλα τα μέλη του INTOSAI για την υποβολή τελικών παρατηρήσεων.

Τα σχόλια που ελήφθησαν αναλύθηκαν και πραγματοποιήθηκαν περαιτέρω αλλαγές, εφόσον κρίθηκε σκόπιμο.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλα τα μέλη της Επιτροπής Προτύπων Εσωτερικού Ελέγχου του INTOSAI για την αφοσίωση και τη συνεργασία τους στην ολοκλήρωση του έργου αυτού. Ιδιαίτερος θα ήθελα να ευχαριστήσω τα μέλη της ομάδας εργασίας.

Οι κατευθυντήριες γραμμές για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων στο δημόσιο τομέα υποβάλλονται προς έγκριση από το XVIII INCOSAI στη Βουδαπέστη το 2004.

Franki VANSTAPEL

Ανώτερος Πρόεδρος του βελγικού Ελεγκτικού Συνεδρίου

Πρόεδρος της Επιτροπής Προτύπων Εσωτερικών Δικλίδων του INTOSAI

Εισαγωγή

Το 2001, το INCOSAI αποφάσισε να επικαιροποιήσει τις κατευθυντήριες γραμμές του 1992 για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων προκειμένου να ληφθούν υπόψη όλες οι σχετικές και πρόσφατες εξελίξεις στον τομέα των εσωτερικών δικλίδων και να ενσωματωθεί στο έγγραφο του INTOSAI το εννοιολογικό περιεχόμενο της έκθεσης της COSO με τίτλο Εσωτερικές Δικλίδες - Ολοκληρωμένο πλαίσιο.

Με την εφαρμογή του μοντέλου COSO στις κατευθυντήριες γραμμές, η Επιτροπή όχι μόνον αποσκοπεί στην επικαιροποίηση της έννοιας των εσωτερικών δικλίδων, αλλά επιχειρεί επίσης να συμβάλει σε μια κοινή κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων μεταξύ των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων. Εξυπακούεται ότι το παρόν έγγραφο λαμβάνει υπόψη τα χαρακτηριστικά του δημόσιου τομέα. Για τον λόγο αυτό η Επιτροπή εξέτασε ορισμένα πρόσθετα θέματα και αλλαγές.

Σε σύγκριση με τον ορισμό της COSO και τις κατευθυντήριες γραμμές του 1992, έχει προστεθεί η δεοντολογική πτυχή των δραστηριοτήτων. Η συμπερίληψή της στους στόχους των εσωτερικών δικλίδων είναι δικαιολογημένη, καθώς η σημασία της δεοντολογικής συμπεριφοράς, όπως και η πρόληψη και ο εντοπισμός της απάτης και της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα έχουν αποκτήσει μεγαλύτερη σημασία από τη δεκαετία του ενενήντα και έπειτα.²⁹ Γενικώς προσδοκάται ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι πρέπει να εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον με δικαιοσύνη και να διαχειρίζονται ορθώς τους δημόσιους πόρους. Οι πολίτες θα πρέπει να απολαύουν αμερόληπτης μεταχείρισης με όρους νομιμότητας και δικαιοσύνης. Ως εκ τούτου, η δημόσια ηθική αποτελεί προϋπόθεση και θεμέλιο για την εμπιστοσύνη του κοινού και συνιστά ακρογωνιαίο λίθο της καλής διακυβέρνησης.

Δεδομένου ότι οι πόροι του δημόσιου τομέα προέρχονται κατά κανόνα από δημόσια κεφάλαια και η χρήση τους προς το δημόσιο συμφέρον απαιτεί γενικά ιδιαίτερη μέριμνα, είναι απαραίτητο να υπογραμμιστεί η σημασία της διαφύλαξης των πόρων στο δημόσιο τομέα. Επιπλέον η λογιστική του προϋπολογισμού σε ταμειακή βάση εξακολουθεί μεν να αποτελεί μια ευρέως διαδεδομένη πρακτική στο δημόσιο τομέα, δεν παρέχει ωστόσο επαρκείς εγγυήσεις σχετικά με την απόκτηση, τη χρήση και τη διάθεση των πόρων. Συνεπώς, οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα δεν διαθέτουν πάντα επικαιροποιημένα αρχεία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων τους, γεγονός που τους καθιστά πιο ευάλωτους. Ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι η διασφάλιση των πόρων συνιστά ένα σημαντικό στόχο των εσωτερικών δικλίδων.

Ακριβώς όπως το 1992 οι εσωτερικές δικλίδες δεν περιορίζονταν στην παραδοσιακή άποψη των οικονομικών και διοικητικών δικλίδων και περιελάμβαναν την ευρύτερη έννοια του ελέγχου της διαχείρισης, το παρόν έγγραφο υπογραμμίζει επίσης τη σημασία των μη οικονομικών πληροφοριών.

²⁹ XVI INCOSAI, Μοντεβιδέο, Ουρουγουάη, 1998.

Λόγω της εκτεταμένης χρήσης των πληροφοριακών συστημάτων σε όλους τους δημόσιους οργανισμούς, οι δικλίδες πληροφοριακής τεχνολογίας (ΠΤ) έχουν γίνει ολοένα και πιο σημαντικές, γεγονός που δικαιολογεί την εισαγωγή ξεχωριστής σχετικής παραγράφου στις παρούσες κατευθυντήριες γραμμές. Οι δικλίδες πληροφοριακής τεχνολογίας σχετίζονται με καθένα από τα συστατικά της διαδικασίας εσωτερικών δικλίδων μιας οντότητας, συμπεριλαμβανομένων του περιβάλλοντος δικλίδων, της εκτίμησης κινδύνου, των δραστηριοτήτων δικλίδων, της πληροφόρησης και επικοινωνίας, καθώς και της παρακολούθησης. Ωστόσο, για λόγους παρουσίασης αναλύονται στη ενότητα «Δραστηριότητες Δικλίδων».

Στόχος της επιτροπής είναι να καταρτίσει κατευθυντήριες γραμμές για την καθιέρωση και τη διατήρηση ενός συστήματος αποτελεσματικών εσωτερικών δικλίδων στο δημόσιο τομέα. Η δημόσια διοίκηση είναι επομένως ένας σημαντικός αποδέκτης των κατευθυντήριων γραμμών, τις οποίες μπορεί να χρησιμοποιεί ως βάση για την εφαρμογή και την εκτέλεση των εσωτερικών δικλίδων στους οργανισμούς του δημοσίου.

Εφόσον η αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων αποτελεί έναν γενικώς αποδεκτό τομέα του δημόσιου ελέγχου³⁰, οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιούν τις κατευθυντήριες γραμμές ως εργαλείο ελέγχου. Οι κατευθυντήριες γραμμές για τα πρότυπα εσωτερικών δικλίδων που περιλαμβάνουν το μοντέλο COSO μπορούν επομένως να χρησιμοποιηθούν τόσο από φορείς δημόσιας διαχείρισης³¹ ως παράδειγμα ενός συμπαγούς πλαισίου εσωτερικών δικλίδων για την οργάνωσή τους, όσο και από τους ελεγκτές ως εργαλείο για την αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων.

Ωστόσο, οι παρούσες κατευθυντήριες γραμμές δεν προορίζονται ως υποκατάστατο των Ελεγκτικών Προτύπων του INTOSAI ή άλλων αντίστοιχων ελεγκτικών προτύπων.

Το παρόν έγγραφο ορίζει ένα προτεινόμενο πλαίσιο για τις εσωτερικές δικλίδες στο δημόσιο τομέα και παρέχει μια βάση για την αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων. Η προσέγγιση αυτή ισχύει για όλες τις πτυχές λειτουργίας ενός οργανισμού. Ωστόσο, δεν σκοπεύει να περιορίσει ή να παρεμποδίσει το έργο των νόμιμων αρχών όσον αφορά την εκπόνηση νομοθεσίας, τη θέσπιση κανόνων ή άλλου είδους χάραξη πολιτικής σε έναν οργανισμό, που εναπόκειται στη διακριτική ευχέρειά τους.

Οι εσωτερικές δικλίδες σε οργανισμούς του δημόσιου τομέα θα πρέπει να γίνονται κατανοητές στο πλαίσιο των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των οργανισμών αυτών, δηλαδή την εστίασή τους στην επίτευξη κοινωνικών ή πολιτικών στόχων, τη χρήση δημόσιων πόρων, τη σημασία του δημοσιονομικού κύκλου, την πολυπλοκότητα της εκτέλεσής τους (η οποία απαιτεί μια ισορροπία ανάμεσα στις παραδοσιακές αξίες, όπως η νομιμότητα, η ακεραιότητα και η διαφάνεια και τις σύγχρονες, διαχειριστικές αξίες όπως η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα) και το

³⁰ Ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI

³¹ Το ενεργό προσωπικό δεν αναφέρεται ειδικώς ως ομάδα στόχος. Μολονότι επηρεάζεται από τον εσωτερικό έλεγχο και λαμβάνει δράσεις που διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην πραγματοποίηση του ελέγχου, δεν είναι, σε αντίθεση με τη διοίκηση, τελικά υπεύθυνο για όλες τις δραστηριότητες ενός οργανισμού, σε σχέση με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Το κεφάλαιο 3 των κατευθυντήριων γραμμών προσδιορίζει τους ατομικούς ρόλους και τις αρμοδιότητες.

αντίστοιχα ευρύ πεδίο της δημόσιας ευθύνης τους.

Εν κατακλείδι, πρέπει να διατυπωθεί σαφώς ότι το παρόν έγγραφο περιλαμβάνει κατευθυντήριες γραμμές για τα πρότυπα. Οι παρούσες κατευθυντήριες γραμμές δεν παρέχουν λεπτομερείς πολιτικές, διαδικασίες και πρακτικές για την εφαρμογή των εσωτερικών δικλίδων, αλλά παρέχουν ένα ευρύ πλαίσιο εντός του οποίου οι οργανισμοί μπορούν να αναπτύξουν τέτοιες λεπτομερείς δικλίδες. Η Επιτροπή δεν είναι προφανώς σε θέση να επιβάλει πρότυπα.

Η δομή του παρόντος εγγράφου

Στο πρώτο κεφάλαιο, ορίζεται η έννοια των εσωτερικών δικλίδων και οριοθετείται το πεδίο εφαρμογής του. Προσοχή δίνεται επίσης στα όρια των εσωτερικών δικλίδων. Στο δεύτερο κεφάλαιο, παρουσιάζονται και εξετάζονται τα στοιχεία των εσωτερικών δικλίδων. Το έγγραφο ολοκληρώνεται με ένα τρίτο κεφάλαιο σχετικά με τους ρόλους και τις αρμοδιότητες.

Στην αρχή κάθε ενότητας, οι βασικές αρχές παρουσιάζονται ευκρινώς εντός ενός μπλε πλαισίου, ενώ ακολουθούν περαιτέρω λεπτομέρειες. Επίσης, γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένα παραδείγματα, τα οποία παρατίθενται στα παραρτήματα. Στο έγγραφο επισυνάπτεται επίσης ένα γλωσσάριο που περιέχει τους πιο σημαντικούς τεχνικούς όρους.

1 Εσωτερικές Δικλίδες

1.1 Ορισμός

Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούν μια ολοκληρωμένη διαδικασία η οποία πραγματοποιείται από τη διοίκηση και το προσωπικό μιας οντότητας και έχει ως σκοπό να αντιμετωπίζει τους κινδύνους και να παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι για την επίτευξη της αποστολής της οντότητας, επιτυγχάνονται οι ακόλουθοι γενικοί στόχοι:

- εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών
- εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας
- συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς
- διαφύλαξη των πόρων έναντι απώλειας, κακής χρήσης και ζημίας.

Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούν μια δυναμική ενιαία διαδικασία που συνεχώς προσαρμόζεται στις αλλαγές με τις οποίες έρχεται αντιμέτωπος ένας οργανισμός. Η διοίκηση και το προσωπικό σε όλα τα επίπεδα πρέπει να συμμετέχουν στη διαδικασία αυτή για να αντιμετωπίζουν τους κινδύνους και να παρέχουν εύλογη διασφάλιση για την επίτευξη της αποστολής και των γενικών στόχων της οντότητας.

Μια ολοκληρωμένη διαδικασία

Οι εσωτερικές δικλίδες δεν αποτελούν ένα μεμονωμένο γεγονός ή κατάσταση, αλλά μια σειρά από ενέργειες που διαπερνούν τις δραστηριότητες της οντότητας. Οι ενέργειες αυτές λαμβάνουν χώρα συνεχώς κατά τη διάρκεια λειτουργίας ενός οργανισμού. Διεισδύουν σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού και είναι εγγενείς ως προς τον τρόπο διοίκησης του οργανισμού. Ως εκ τούτου, οι εσωτερικές δικλίδες διαφέρουν από την άποψη ορισμένων παρατηρητών, οι οποίοι τις αντιμετωπίζουν είτε ως συμπληρωματική δραστηριότητα της οντότητας είτε ως αναγκαία επιβάρυνση. Το σύστημα των εσωτερικών δικλίδων είναι συνυφασμένο με τις δραστηριότητες της οντότητας και είναι πιο αποτελεσματικό όταν ενυπάρχει στην υποδομή της επιχείρησης και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της φύσης του οργανισμού.

Οι εσωτερικές δικλίδες θα πρέπει να αποτελούν μια λειτουργία ενσωματωμένη στον οργανισμό και όχι μια πρόσθετη λειτουργία. Κατ' αυτόν τον τρόπο, γίνονται μέρος του οργανισμού και ενσωματώνονται στις βασικές διοικητικές διαδικασίες σχεδιασμού, εκτέλεσης και παρακολούθησης.

Η ενσωμάτωση των εσωτερικών δικλίδων έχει επίσης σημαντικές επιπτώσεις στη συγκράτηση του κόστους. Η προσθήκη νέων διαδικασιών δικλίδων που είναι διακριτές από τις υπάρχουσες είναι δαπανηρή. Με την εστίαση στις υπάρχουσες λειτουργίες και τη συνεισφορά τους στον αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο, καθώς και με την ενσωμάτωση των δικλίδων σε βασικές επιχειρησιακές λειτουργίες, ένας οργανισμός είναι συχνά σε θέση να αποφεύγει άσκοπες διαδικασίες και έξοδα.

Που πραγματοποιείται από τη διοίκηση και το υπόλοιπο προσωπικό

Οι άνθρωποι είναι αυτοί που καθιστούν τις εσωτερικές δικλίδες λειτουργικές. Πραγματοποιούνται από τα άτομα που απαρτίζουν έναν οργανισμό, από τα πεπραγμένα και τα λεγόμενά τους. Κατά συνέπεια, οι εσωτερικές δικλίδες πραγματοποιούνται από ανθρώπους. Οι άνθρωποι πρέπει να γνωρίζουν τους ρόλους και τις αρμοδιότητές τους, καθώς και τα όρια της εξουσίας τους. Λόγω της σημασίας των εννοιών αυτών, ένα ξεχωριστό κεφάλαιο (3) είναι αφιερωμένο σε αυτές.

Στο ανθρώπινο δυναμικό ενός οργανισμού περιλαμβάνεται η διοίκηση και το λοιπό προσωπικό. Η διοίκηση, πέραν του πρωταρχικού καθήκοντος της εποπτείας, θέτει επίσης τους στόχους της οντότητας και έχει τη συνολική ευθύνη για το σύστημα εσωτερικών δικλίδων. Δεδομένου ότι οι εσωτερικές δικλίδες παρέχουν τους απαραίτητους μηχανισμούς που συμβάλουν στην κατανόηση των κινδύνων που απειλούν τους στόχους του οργανισμού, η διοίκηση θα καθιερώσει τις δραστηριότητες δικλίδων τις οποίες παρακολουθεί και αξιολογεί. Η εφαρμογή των εσωτερικών δικλίδων απαιτεί σημαντικές πρωτοβουλίες εκ μέρους της διοίκησης και εντατική επικοινωνία της διοίκησης με το υπόλοιπο προσωπικό. Επομένως, οι εσωτερικές δικλίδες είναι ένα εργαλείο που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση και συνδέεται άμεσα με τους στόχους της οντότητας. Ως εκ τούτου, η διοίκηση συνιστά σημαντικό στοιχείο των εσωτερικών δικλίδων. Εντούτοις, όλο το προσωπικό του οργανισμού διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη διενέργειά τους.

Ομοίως, οι εσωτερικές δικλίδες επηρεάζονται από την ανθρώπινη φύση. Οι κατευθυντήριες γραμμές εσωτερικών δικλίδων αναγνωρίζουν ότι οι άνθρωποι δεν δύνανται πάντα να κατανοούν, να επικοινωνούν ή να ενεργούν με συνέπεια. Κάθε άτομο προσφέρει στον χώρο εργασίας ξεχωριστή εμπειρία και τεχνικές δεξιότητες, και έχει διαφορετικές ανάγκες και προτεραιότητες. Η πραγματικότητα αυτή επηρεάζει τις εσωτερικές δικλίδες και επηρεάζεται από αυτές.

Για την επίτευξη της αποστολής της οντότητας

Πρωταρχικό μέλημα κάθε οργανισμού είναι η επίτευξη της αποστολής του. Κάθε οντότητα υπάρχει για έναν σκοπό – ο δημόσιος τομέας ασχολείται γενικά με την παροχή υπηρεσιών και ευεργετικών αποτελεσμάτων για το κοινό συμφέρον.

Για την αντιμετώπιση των κινδύνων

Ανεξαρτήτως αποστολής, ο οργανισμός έρχεται αντιμέτωπος με κάθε είδους κινδύνους κατά την επίτευξή της. Το έργο της διοίκησης είναι να εντοπίζει και να ανταποκρίνεται στους κινδύνους αυτούς, προκειμένου να μεγιστοποιείται η πιθανότητα επίτευξης της αποστολής της οντότητας. Οι εσωτερικές δικλίδες μπορούν μεν να συμβάλλουν στην αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών, αλλά μπορούν να παράσχουν μόνον εύλογη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη της αποστολής και των γενικών στόχων.

Παρέχει εύλογη διασφάλιση

Όσο καλά κι αν είναι σχεδιασμένες και λειτουργικές οι εσωτερικές δικλίδες, δεν μπορούν να παρέχουν στη διοίκηση απόλυτη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των γενικών στόχων. Αντιθέτως, οι κατευθυντήριες γραμμές αναγνωρίζουν ότι μόνο ένα «εύλογο» επίπεδο διασφάλισης είναι εφικτό.

Η εύλογη διασφάλιση ισοδυναμεί με ένα ικανοποιητικό επίπεδο εμπιστοσύνης σε συνάρτηση με δεδομένες εκτιμήσεις του κόστους, των οφελών και των κινδύνων. Για τον καθορισμό της εύλογης βεβαιότητας απαιτείται κριτική ικανότητα. Κατά την άσκηση της κριτικής ικανότητας, τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να προσδιορίζουν τους κινδύνους που συνδέονται με τις δραστηριότητές τους και τα αποδεκτά επίπεδα κινδύνου υπό διαφορετικές συνθήκες, καθώς και να αξιολογούν τον κίνδυνο τόσο ποσοτικά όσο και ποιοτικά.

Η εύλογη διασφάλιση αντικατοπτρίζει την αντίληψη ότι η αβεβαιότητα και ο κίνδυνος αφορούν το μέλλον, το οποίο κανείς δεν μπορεί να προβλέψει με βεβαιότητα. Επίσης, η ικανότητα ενός οργανισμού να επιτύχει τους στόχους του μπορεί να επηρεαστεί από παράγοντες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο του ελέγχου ή τη σφαίρα επιρροής του οργανισμού. Οι περιορισμοί προκύπτουν επίσης από τα ακόλουθα πραγματικά στοιχεία: η ανθρώπινη κρίση, κατά τη λήψη αποφάσεων, ενδέχεται να είναι εσφαλμένη, αστοχίες μπορεί να προκύψουν λόγω απλών σφαλμάτων ή λαθών, οι δικλίδες μπορεί να καταστρατηγούνται από αθέμιτες συμπράξεις δύο ή περισσότερων ατόμων, ή η διοίκηση ενδέχεται να παρακάμπτει το σύστημα εσωτερικών δικλίδων. Επιπλέον, οι συμβιβασμοί στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων αντικατοπτρίζουν το γεγονός ότι οι δικλίδες έχουν ένα κόστος. Οι περιορισμοί αυτοί δεν αφήνουν περιθώριο στη διοίκηση να έχει απόλυτη διασφάλιση ότι θα επιτευχθούν οι στόχοι.

Η εύλογη διασφάλιση αναφέρεται στο γεγονός ότι το κόστος των εσωτερικών δικλίδων δεν πρέπει να υπερβαίνει το απορρέον όφελος. Οι αποφάσεις σχετικά με τους τρόπους αντιμετώπισης των κινδύνων και την καθιέρωση δικλίδων πρέπει να λαμβάνουν υπόψη το σχετικό κόστος και τα οφέλη. Η εκτίμηση του κόστους αυτού αφορά τόσο τη χρηματοοικονομική αξιολόγηση των πόρων που καταναλώνονται για την επίτευξη ενός καθορισμένου σκοπού όσο και την οικονομική αξιολόγηση μιας χαμένης ευκαιρίας, όπως τυχόν καθυστέρηση των δραστηριοτήτων ενός φορέα, πτωτική τάση των υπηρεσιών ή της παραγωγικότητας, ή το χαμηλό ηθικό των εργαζομένων. Ένα όφελος μετράται με βάση τον βαθμό στον οποίο μειώνεται ο

κίνδυνος αποτυχίας στην επίτευξη ενός δεδηλωμένου στόχου. Παραδείγματα περιλαμβάνουν την αύξηση της πιθανότητας εντοπισμού περιπτώσεων απάτης, σπατάλης, κατάχρησης ή λάθους, την αποτροπή μιας ανάρμοστης δραστηριότητας, ή την ενίσχυση της κανονιστικής συμμόρφωσης.

Ο σχεδιασμός εσωτερικών δικλίδων που είναι οικονομικά επωφελείς, και η παράλληλη μείωση του κινδύνου σε αποδεκτό επίπεδο προϋποθέτει ότι τα διοικητικά στελέχη κατανοούν πλήρως τους γενικούς στόχους που πρέπει να επιτευχθούν. Σε αντίθετη περίπτωση, είναι πιθανό τα κυβερνητικά διοικητικά στελέχη να σχεδιάζουν συστήματα στο πλαίσιο των οποίων διενεργούνται υπερβολικές δικλίδες σε έναν τομέα λειτουργιών τους, επηρεάζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο αρνητικά άλλες λειτουργίες. Για παράδειγμα, οι εργαζόμενοι ενδέχεται να προσπαθούν να παρακάμπτουν χρονοβόρες διαδικασίες, καθυστερήσεις μπορεί να προκαλούνται από αναποτελεσματικές ενέργειες, υπερβολικές διαδικασίες ενδέχεται να καταστέλλουν τη δημιουργικότητα των εργαζομένων και την επίλυση προβλημάτων ή να βλάπτουν την έγκαιρη εκτέλεση, το κόστος ή την ποιότητα των παρεχόμενων στους δικαιούχους υπηρεσιών. Επομένως, τα οφέλη που απορρέουν από υπερβολικές δικλίδες σε έναν τομέα μπορεί να εκμηδενιστούν εξαιτίας της αύξησης του κόστους σε άλλες δραστηριότητες.

Εντούτοις, θα πρέπει επίσης να λαμβάνονται υπόψη ποιοτικά κριτήρια.

Παραδείγματος χάρι, ενδέχεται να είναι σημαντική η διενέργεια κατάλληλων δικλίδων στο πλαίσιο νομισματικών συναλλαγών υψηλού/χαμηλού κινδύνου όπως είναι η μισθοδοσία, έξοδα ταξιδιού και φιλοξενίας. Το κόστος των ενδεδειγμένων δικλίδων μπορεί να φαίνεται υπερβολικό εάν ληφθούν υπόψη τα χρηματικά ποσά που απαιτούνται σε σχέση με το σύνολο των κρατικών δαπανών, αλλά μπορεί να είναι κρίσιμο για τη διατήρηση της εμπιστοσύνης του κοινού στις κυβερνήσεις και τον σχετικό οργανισμό.

Για την επίτευξη των στόχων

Οι εσωτερικές δικλίδες έχουν ως στόχο την επίτευξη μιας διακριτής αλλά αλληλένδετης σειράς γενικών στόχων. Οι γενικοί αυτοί στόχοι υλοποιούνται μέσω πολυάριθμων ειδικών επιμέρους στόχων, λειτουργιών, διαδικασιών και δραστηριοτήτων.

Οι γενικοί στόχοι είναι:

- *εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών*

Οι λειτουργίες της οντότητας θα πρέπει να είναι εύρυθμες, δεοντολογικές, οικονομικές, αποδοτικές και αποτελεσματικές. Πρέπει να συνάδουν με την αποστολή του οργανισμού.

«Εύρυθμες» είναι οι λειτουργίες με καλή οργάνωση και μεθοδικότητα.

Οι «δεοντολογικές» λειτουργίες σχετίζονται με τις ηθικές αρχές. Η σημασία της δεοντολογικής συμπεριφοράς και της πρόληψης και του εντοπισμού της απάτης και της διαφθοράς στο δημόσιο τομέα έχει αποκτήσει μεγαλύτερη σημασία από τη δεκαετία του ενενήντα και μετά. Γενικώς προσδοκάται ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι πρέπει να υπηρετούν δίκαια το δημόσιο συμφέρον και να διαχειρίζονται ορθά τους δημόσιους πόρους. Οι πολίτες θα πρέπει να απολαμβάνουν αμερόληπτης μεταχείρισης με όρους νομιμότητας και δικαιοσύνης. Ως εκ τούτου, η δεοντολογία στο δημόσιο τομέα αποτελεί προϋπόθεση και θεμέλιο για την εμπιστοσύνη του κοινού και συνιστά ακρογωνιαίο λίθο της χρηστής διακυβέρνησης.

«Οικονομικές» είναι οι λειτουργίες που δεν είναι σπάταλες ή υπερβολικές. Αυτό σημαίνει συγκέντρωση της σωστής ποσότητας πόρων, με την κατάλληλη ποιότητα, και παράδοση στον σωστό τόπο και χρόνο, με το χαμηλότερο κόστος.

Η έννοια της «αποδοτικότητας» αναφέρεται στη σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων πόρων και των αποτελεσμάτων που παράγονται για την επίτευξη των στόχων. Σημαίνει την ελάχιστη εισροή πόρων για την επίτευξη μιας δεδομένης ποσότητας και ποιότητας αποτελέσματος ή το μέγιστο αποτέλεσμα με μια δεδομένη ποσότητα και ποιότητα εισροών πόρων.

Η έννοια της «αποτελεσματικότητας» αναφέρεται στην επίτευξη των στόχων ή στο βαθμό στον οποίο η έκβαση μιας δραστηριότητας συνάδει με τον στόχο ή τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα της εν λόγω δραστηριότητας.

- *εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας*

Λογοδοσία είναι η διαδικασία βάσει της οποίας οι δημόσιοι οργανισμοί και τα άτομα που εργάζονται σε αυτούς αναλαμβάνουν την ευθύνη για τις αποφάσεις και τις ενέργειές τους, συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης δημόσιων πόρων, της αμεροληψίας, καθώς και όλων των πτυχών της απόδοσής τους.

Τούτο πραγματοποιείται με την ανάπτυξη, διατήρηση και διάθεση αξιόπιστων και συναφών οικονομικών και μη πληροφοριών και μέσω κατάλληλης παρουσίασης των εν λόγω πληροφοριών σε εγκαίρως υποβαλλόμενες εκθέσεις προς ενδιαφερόμενα μέρη τόσο εντός όσο και εκτός του οργανισμού.

Μη οικονομικές πληροφορίες ενδέχεται να αφορούν την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των πολιτικών και των δράσεων (πληροφορίες σχετικά με τις επιδόσεις), καθώς και τις εσωτερικές δικλίδες και την αποτελεσματικότητά τους.

- *συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς*

Οι οργανισμοί οφείλουν να συμμορφώνονται με μια πληθώρα νόμων και κανονισμών. Στους δημόσιους οργανισμούς, οι νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις διέπουν την είσπραξη και δαπάνη του δημόσιου χρήματος, καθώς τον τρόπο λειτουργίας. Ενδεικτικά αναφέρονται ο νόμος του προϋπολογισμού, οι διεθνείς συνθήκες, οι νόμοι σχετικά με τη χρηστή διοίκηση, η νομοθεσία/τα πρότυπα περί λογιστικής, το δίκαιο για την προστασία του περιβάλλοντος και τα δικαιώματα

των πολιτών, οι κανονισμοί για τη φορολογία εισοδήματος και νομοθετικές πράξεις για την καταπολέμηση της απάτης και της διαφθοράς.

- *διαφύλαξη των πόρων έναντι απώλειας, κακής χρήσης και ζημιών που οφείλονται σε σπατάλη, κατάχρηση, κακοδιαχείριση, λάθη, απάτη και παρατυπίες*

Παρά το γεγονός ότι ο τέταρτος γενικός στόχος μπορεί να θεωρηθεί ως μια υποκατηγορία του πρώτου (εύρυθμες, δεοντολογικές, οικονομικές, αποδοτικές και αποτελεσματικές λειτουργίες), είναι απαραίτητο να τονιστεί η σημασία της διαφύλαξης των πόρων στον δημόσιο τομέα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι πόροι του δημόσιου τομέα προέρχονται από το δημόσιο χρήμα και η χρήση τους προς το δημόσιο συμφέρον χρήζει εν γένει ιδιαίτερης επιμέλειας. Επιπλέον η λογιστική του προϋπολογισμού σε ταμειακή βάση εξακολουθεί μεν να αποτελεί μια ευρέως διαδεδομένη πρακτική στο δημόσιο τομέα, δεν παρέχει όμως επαρκή διασφάλιση σχετικά με την απόκτηση, τη χρήση και τη διάθεση των πόρων. Συνεπώς οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα δε διαθέτουν πάντα επικαιροποιημένα αρχεία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων τους, γεγονός που τους καθιστά ευάλωτους. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να ενσωματωθούν δικλίδες σε καθεμία από τις δραστηριότητες που σχετίζονται με τη διαχείριση των πόρων της οντότητας, από την απόκτηση έως τη διάθεσή τους.

Άλλοι πόροι, όπως πληροφορίες, αποδεικτικά έγγραφα και λογιστικές καταστάσεις αποτελούν το κλειδί για την επίτευξη της διαφάνειας και της λογοδοσίας των ενεργειών της κυβέρνησης, και πρέπει επομένως να διαφυλάσσονται. Ωστόσο, αντιμετωπίζουν επίσης τον κίνδυνο κλοπής, κατάχρησης ή καταστροφής.

Η άφιξη των συστημάτων πληροφορικής έχει προσδώσει ακόμη μεγαλύτερη σημασία στη διαφύλαξη ορισμένων πόρων και αρχείων. Ευαίσθητες πληροφορίες που είναι αποθηκευμένες σε υπολογιστικά μέσα μπορούν να καταστραφούν ή να αντιγραφούν, να διανεμηθούν και να αποτελέσουν αντικείμενο κατάχρησης, εάν δεν ληφθεί μέριμνα για την προστασία τους.

1.2 Περιορισμοί στην αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων³²

Οι εσωτερικές δικλίδες δεν μπορούν από μόνες τους να εξασφαλίσουν την επίτευξη των προαναφερθέντων γενικών στόχων.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικών δικλίδων, όσο καλά κι αν έχει σχεδιαστεί και λειτουργήσει, έχει τη δυνατότητα να παρέχει στη διοίκηση μόνο εύλογη – και όχι απόλυτη – διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των στόχων μιας οντότητας ή την επιβίωση αυτής. Μπορεί να παρέχει πληροφορίες στη διοίκηση σχετικά με την πρόοδο που σημειώνει η οντότητα, ή την απουσία αυτής, ως προς την επίτευξη των στόχων. Ωστόσο, οι εσωτερικές δικλίδες δεν είναι σε θέση να μετατρέψουν ένα εγγενώς κακό διοικητικό στέλεχος σε καλό. Επιπλέον, η διοίκηση δεν μπορεί συνήθως να ελέγχει τις μεταβολές που επέρχονται στην πολιτική ή σε κυβερνητικά προγράμματα, σε δημογραφικές ή οικονομικές συνθήκες, οι μεταβολές αυτές ενδέχεται να απαιτούν τον εκ μέρους της διοίκησης νέο σχεδιασμό των δικλίδων ή την προσαρμογή του επιπέδου του αποδεκτού κινδύνου.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικών δικλίδων μειώνει την πιθανότητα μη επίτευξης των στόχων. Ωστόσο, θα υπάρχει πάντα ο κίνδυνος μη επαρκούς σχεδιασμού ή αποτυχίας των εσωτερικών δικλίδων να λειτουργήσουν κατά τα αναμενόμενα.

Δεδομένου ότι οι εσωτερικές δικλίδες εξαρτώνται από τον ανθρώπινο παράγοντα, ενδέχεται να πλήττονται από ατέλειες στον σχεδιασμό, σφάλματα κρίσης ή ερμηνείας, παρανόηση, αμέλεια, κόπωση, διάσπαση της προσοχής, αθέμιτη σύμπραξη, κατάχρηση ή παράκαμψη.

Ένας άλλος περιοριστικός παράγοντας έγκειται στο γεγονός ότι ο σχεδιασμός του συστήματος εσωτερικών δικλίδων πρέπει να λαμβάνει υπόψη του *περιορισμούς πόρων*. Τα οφέλη των δικλίδων πρέπει κατά συνέπεια να εξετάζονται σε σχέση με το κόστος τους. Η διατήρηση ενός συστήματος εσωτερικών δικλίδων που εξαλείφει τον κίνδυνο της απώλειας δεν αποτελεί ρεαλιστικό στόχο και θα κόστιζε ίσως περισσότερο από ό,τι δικαιολογείται βάσει του απορρέοντος οφέλους. Προκειμένου να καθοριστεί εάν θα πρέπει να εφαρμοστεί ένα συγκεκριμένο στοιχείο δικλίδων, η πιθανότητα επέλευσης του κινδύνου και οι πιθανές επιπτώσεις στην οντότητα θα πρέπει να εξετάζονται από κοινού με τις σχετικές δαπάνες για την καθιέρωση μιας νέας δικλίδας.

Οι *οργανωτικές αλλαγές* και η *στάση της διοίκησης* μπορεί να έχουν σημαντικές επιπτώσεις στην αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικών δικλίδων και στο προσωπικό που εφαρμόζει το σύστημα. Επομένως, η διοίκηση πρέπει να επανεξετάζει συνεχώς και να επικαιροποιεί τις δικλίδες, να γνωστοποιεί τις αλλαγές στο προσωπικό, καθώς και να δίνει το παράδειγμα με την υιοθέτηση των εν λόγω δικλίδων.

³² Τα όρια της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων πρέπει να διατυπώνονται ρητώς, ώστε να αποφεύγονται υπερβολικές προσδοκίες που οφείλονται σε παρανόηση του ακριβούς πεδίου εφαρμογής του.

2 Συστατικά Στοιχεία των Εσωτερικών Δικλίδων

Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούνται από πέντε αλληλένδετα στοιχεία:

- περιβάλλον δικλίδων
- εκτίμηση κινδύνου
- δραστηριότητες δικλίδων
- πληροφόρηση και επικοινωνία
- παρακολούθηση

Σκοπός των εσωτερικών δικλίδων είναι να παρέχουν εύλογη διασφάλιση για την επίτευξη των γενικών στόχων μιας οντότητας. Ως εκ τούτου, ο καθορισμός σαφών στόχων αποτελεί προϋπόθεση για μια αποτελεσματική διαδικασία εσωτερικών δικλίδων.

Το *περιβάλλον δικλίδων* αποτελεί το θεμέλιο για ολόκληρο το σύστημα εσωτερικών δικλίδων. Παρέχει την πειθαρχία και τη δομή, καθώς και τις συνθήκες που επηρεάζουν τη συνολική ποιότητα των εσωτερικών δικλίδων. Επηρεάζει συνολικά τον τρόπο με τον οποίο καθορίζονται η στρατηγική και οι στόχοι, και τον τρόπο με τον οποίο είναι δομημένες οι δραστηριότητες δικλίδων.

Έχοντας θέσει σαφείς στόχους και έχοντας δημιουργήσει ένα αποτελεσματικό περιβάλλον δικλίδων, η *εκτίμηση των κινδύνων* που αντιμετωπίζει η οντότητα κατά την επίτευξη της επίτευξης της αποστολής και των στόχων της παρέχει τη βάση για την εξεύρεση της κατάλληλης αντιμετώπισης του κινδύνου.

Η κύρια στρατηγική για τον μετριασμό των κινδύνων επιτυγχάνεται μέσω των *δραστηριοτήτων εσωτερικών δικλίδων*. Οι *δραστηριότητες* δικλίδων μπορεί να είναι προληπτικές ή/και διαπιστωτικές. Οι διορθωτικές ενέργειες είναι ένα απαραίτητο συμπλήρωμα των δραστηριοτήτων εσωτερικών δικλίδων, προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι. Οι δραστηριότητες δικλίδων και οι διορθωτικές ενέργειες θα πρέπει να παράγουν αξία σε σχέση με το κόστος. Το κόστος τους δεν πρέπει να υπερβαίνει το όφελος που προκύπτει από αυτές (σχέση κόστους-αποτελεσματικότητας).

Η αποτελεσματική *πληροφόρηση και επικοινωνία* είναι ζωτικής σημασίας προκειμένου μια οντότητα να υλοποιεί και να ελέγχει τις δραστηριότητες της. Η διοίκηση της οντότητας χρειάζεται πρόσβαση σε συναφή, πλήρη, αξιόπιστη, ορθή και έγκαιρη ενημέρωση σε σχέση τόσο με εσωτερικά όσο και με εξωτερικά γεγονότα. Για την επίτευξη των στόχων του, ένας οργανισμός έχει ανάγκη από σφαιρική πληροφόρηση.

Τέλος, δεδομένου ότι οι εσωτερικές δικλίδες είναι μια δυναμική διαδικασία που πρέπει να προσαρμόζεται συνεχώς στους κινδύνους και τις αλλαγές που αντιμετωπίζει ένας οργανισμός, η παρακολούθηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων είναι αναγκαία προκειμένου να διασφαλίζεται ότι οι εσωτερικές δικλίδες είναι συνεπείς με τις αλλαγές των στόχων, του περιβάλλοντος, των πόρων και των κινδύνων.

Τα συστατικά στοιχεία αυτά ορίζουν μια προτεινόμενη προσέγγιση για τις εσωτερικές δικλίδες στο δημόσιο τομέα και παρέχουν μια βάση για την αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων. Τα στοιχεία αυτά ισχύουν για όλες τις πτυχές της λειτουργίας ενός οργανισμού.

Οι παρούσες κατευθυντήριες γραμμές παρέχουν ένα γενικό πλαίσιο. Κατά την εφαρμογή τους, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την ανάπτυξη λεπτομερών πολιτικών, διαδικασιών και πρακτικών που να ταιριάζουν στις δραστηριότητες του οργανισμού που διοικούν, και να διασφαλίζουν ότι είναι ενσωματωμένες και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτών των λειτουργιών.

Σχέση μεταξύ των στόχων και των συστατικών στοιχείων

Υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των γενικών στόχων, που αντιπροσωπεύουν όσα επιδιώκει να επιτύχει η οντότητα, και των συστατικών στοιχείων των εσωτερικών δικλίδων, τα οποία αντιπροσωπεύουν ό,τι είναι απαραίτητο για την επίτευξη των γενικών στόχων. Η σχέση απεικονίζεται σε έναν τρισδιάστατο πίνακα σε σχήμα κύβου.

Οι τέσσερις γενικοί στόχοι - λογοδοσία (και υποβολή εκθέσεων), συμμόρφωση (με νόμους και κανονισμούς), (εύρυθμες, δεοντολογικές, οικονομικές, αποδοτικές και αποτελεσματικές) λειτουργίες και διασφάλιση πόρων - απεικονίζονται στις κάθετες στήλες, τα πέντε συστατικά στοιχεία απεικονίζονται στις οριζόντιες σειρές, και ο οργανισμός ή η οικονομική οντότητα και τα τμήματά του απεικονίζονται στην τρίτη διάσταση του πίνακα.

Κάθε σειρά συστατικών στοιχείων «τέμνει εγκάρσια» και εφαρμόζεται και στους τέσσερις γενικούς στόχους. Για παράδειγμα, τα οικονομικά και μη οικονομικά δεδομένα που παράγονται από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές, τα οποία υπάγονται στο συστατικό στοιχείο της πληροφόρησης και επικοινωνίας, απαιτούνται για τη διαχείριση των δραστηριοτήτων, την υποβολή εκθέσεων και την εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας, καθώς και για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με την ισχύουσα νομοθεσία.



λογοδοσία
 συμμόρφωση
 λειτουργίες
 διασφάλιση πόρων
 οργανισμός οντότηταυπηρεσία
 περιβάλλον δικλίδων
 εκτίμηση κινδύνου
 δραστηριότητες δικλίδων
 πληροφόρηση και επικοινωνία
 παρακολούθηση

Ομοίως, εξετάζοντας τους γενικούς στόχους, και τα πέντε συστατικά στοιχεία είναι σχετικά με κάθε γενικό στόχο. Εάν εστιάσουμε για παράδειγμα σε έναν στόχο, όπως η αποτελεσματικότητα και η αποδοτικότητα των λειτουργιών, τότε γίνεται σαφές ότι και τα πέντε συστατικά στοιχεία έχουν εφαρμογή και είναι σημαντικά για την επίτευξή του.

Οι εσωτερικές δικλίδες δεν αφορούν μόνο έναν οργανισμό συνολικά αλλά και μεμονωμένα τμήματά του. Η σχέση αυτή απεικονίζεται από την τρίτη διάσταση, η οποία αντιπροσωπεύει ολόκληρους οργανισμούς, οντότητες και τμήματα. Κατ' αυτόν τον τρόπο, μπορεί κανείς να επικεντρωθεί σε οποιοδήποτε από τα στοιχεία του πίνακα.

Μολονότι το πλαίσιο εσωτερικών δικλίδων είναι σχετικό και εφαρμόσιμο σε όλους τους οργανισμούς, ο τρόπος με τον οποίο η διοίκηση το εφαρμόζει θα διαφέρει σε μεγάλο βαθμό ανάλογα με το είδος της οντότητας και εξαρτάται από μια σειρά από ειδικούς παράγοντες ανάλογα με την οντότητα. Οι παράγοντες αυτοί περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων την οργανωτική δομή, το προφίλ κινδύνου, το λειτουργικό περιβάλλον, το μέγεθος, την πολυπλοκότητα, τις δραστηριότητες και τον βαθμό ρύθμισης. Λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαίτερη κατάσταση κάθε οντότητας, η διοίκηση θα προβεί σε μια σειρά από επιλογές σχετικά με την πολυπλοκότητα των διαδικασιών και μεθοδολογιών που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή των συστατικών στοιχείων του πλαισίου εσωτερικών δικλίδων.

Στο κείμενο που ακολουθεί, καθένα από τα προαναφερθέντα στοιχεία παρουσιάζεται συνοπτικά με πρόσθετα σχόλια.

2.1 Περιβάλλον δικλίδων



λογοδοσία
συμμόρφωση
λειτουργίες
διασφάλιση πόρων
οργανισμός οντότηταυπηρεσία
περιβάλλον δικλίδων
εκτίμηση κινδύνου
δραστηριότητες δικλίδων
πληροφόρηση και επικοινωνία
παρακολούθηση

Το περιβάλλον δικλίδων δίνει το «στίγμα» ενός οργανισμού, επηρεάζοντας τη συνειδητοποίηση του προσωπικού του όσον αφορά τον έλεγχο. Αποτελεί το θεμέλιο για όλα τα υπόλοιπα συστατικά στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου, παρέχοντας πειθαρχία και δομή.

Στοιχεία του περιβάλλοντος ελέγχου είναι:

- (1) η προσωπική και επαγγελματική ακεραιότητα και οι ηθικές αξίες της διοίκησης και του προσωπικού, συμπεριλαμβανομένης μιας υποστηρικτικής στάσης απέναντι στη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου ανά πάσα στιγμή σε όλο τον οργανισμό
- (2) προσήλωση στην ικανότητα
- (3) το πρότυπο ηγεσίας (δηλαδή η φιλοσοφία και ο τρόπος λειτουργίας της διοίκησης)
- (4) η οργανωτική δομή
- (5) πολιτικές και πρακτικές διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού.

Η προσωπική και επαγγελματική ακεραιότητα και οι ηθικές αξίες της διοίκησης και του προσωπικού

Η προσωπική και επαγγελματική ακεραιότητα και οι ηθικές αξίες της διοίκησης και του προσωπικού καθορίζουν τις προτιμήσεις και τις αξιολογικές κρίσεις τους, οι οποίες μεταφράζονται σε πρότυπα συμπεριφοράς. Θα πρέπει να διάκεινται θετικά

απέναντι στις εσωτερικές δικλίδες ανά πάσα στιγμή σε όλο τον οργανισμό.

Κάθε πρόσωπο που συμμετέχει στον οργανισμό –διοικητικά στελέχη και υπάλληλοι– πρέπει να διατηρεί και να επιδεικνύει προσωπική και επαγγελματική ακεραιότητα και ηθικές αξίες και πρέπει να συμμορφώνεται με τους ισχύοντες κώδικες δεοντολογίας ανά πάσα στιγμή. Αυτό θα μπορούσε για παράδειγμα να περιλαμβάνει τη γνωστοποίηση προσωπικών οικονομικών συμφερόντων, θέσεων που θα μπορούσε να έχει εκτός του οργανισμού και δώρων που λαμβάνει (π.χ. από εκλεγμένους αξιωματούχους και ανώτερους δημόσιους υπαλλήλους), καθώς και την αναφορά σύγκρουσης συμφερόντων.

Επίσης, οι δημόσιοι οργανισμοί πρέπει να διατηρούν και να επιδεικνύουν ακεραιότητα και ηθικές αξίες, τις οποίες θα πρέπει να καθιστούν εμφανείς στο κοινό μέσω της αποστολής και των βασικών αξιών τους. Επιπλέον, οι λειτουργίες τους πρέπει να είναι, αφενός, ηθικές, εύρυθμες, οικονομικές, αποδοτικές και αποτελεσματικές, και, αφετέρου, συνεπείς με την αποστολή του οργανισμού.

Προσήλωση στην ικανότητα

Η προσήλωση στην ικανότητα περιλαμβάνει το επίπεδο των γνώσεων και των δεξιοτήτων που απαιτούνται για τη διασφάλιση της εύρυθμης, ηθικής, οικονομικής, αποδοτικής και αποτελεσματικής απόδοσης, καθώς και για καλή κατανόηση των ατομικών αρμοδιοτήτων σε σχέση με τις εσωτερικές δικλίδες.

Τα διοικητικά στελέχη και οι εργαζόμενοι πρέπει να διατηρούν ένα επίπεδο ικανοτήτων που να τους επιτρέπει να κατανοούν τη σημασία της ανάπτυξης, της εφαρμογής και της διατήρησης καλών εσωτερικών δικλίδων και να εκτελούν τα καθήκοντά τους προκειμένου να επιτευχθούν οι γενικοί στόχοι των εσωτερικών δικλίδων και η αποστολή της οντότητας. Κάθε εργαζόμενος ενός οργανισμού λαμβάνει μέρος στις εσωτερικές δικλίδες με βάση τις δικές του συγκεκριμένες αρμοδιότητες.

Τα διοικητικά στελέχη και οι υφιστάμενοί τους πρέπει, επομένως, να διατηρούν και να επιδεικνύουν ένα επίπεδο δεξιοτήτων που είναι απαραίτητο για την εκτίμηση του κινδύνου και τη διασφάλιση αποτελεσματικής και αποδοτικής εκτέλεσης, και να κατανοούν τις εσωτερικές δικλίδες σε τέτοιο βαθμό, ώστε να μπορούν να ασκούν αποτελεσματικά τις αρμοδιότητές τους.

Η παροχή κατάρτισης, για παράδειγμα, μπορεί να αυξήσει την ενημέρωση των δημοσίων υπαλλήλων σε σχέση με τους στόχους των εσωτερικών δικλίδων και, ειδικότερα, το στόχο των δεοντολογικών λειτουργιών, και τους βοηθά να κατανοήσουν τους στόχους των εσωτερικών δικλίδων και να αναπτύξουν δεξιότητες προκειμένου να χειρίζονται ηθικά διλήμματα.

Πρότυπο ηγεσίας

Το πρότυπο ηγεσίας (δηλαδή η φιλοσοφία και ο τρόπος λειτουργίας της διοίκησης) αντικατοπτρίζει τα εξής:

- μια σταθερά υποστηρικτική στάση απέναντι στις εσωτερικές δικλίδες, ανεξαρτησία, ικανότητα και συμπεριφορά που να αποτελεί παράδειγμα προς μίμησης
- έναν κώδικα δεοντολογίας που θεσπίζεται από τη διοίκηση, καθώς και παροχή συμβουλών και αξιολογήσεις που στηρίζουν τους στόχους των εσωτερικών δικλίδων και, ειδικότερα, το στόχο που αφορά τις δεοντολογικές λειτουργίες.

Η στάση που υιοθετείται από την ανώτατη διοίκηση αντικατοπτρίζεται σε όλες τις πτυχές των ενεργειών της διοίκησης. Η δέσμευση, η συμμετοχή και η υποστήριξη των κορυφαίων αξιωματούχων της κυβέρνησης και των νομοθετικών οργάνων για τον καθορισμό ενός «προτύπου ηγεσίας» προάγουν μια θετική στάση και είναι κρίσιμης σημασίας για τη διατήρηση μιας θετικής και υποστηρικτικής στάσης απέναντι στις εσωτερικές δικλίδες στο πλαίσιο ενός οργανισμού.

Εάν η ανώτατη διοίκηση πιστεύει ότι οι εσωτερικές δικλίδες είναι σημαντικές, τότε οι υπόλοιποι εργαζόμενοι εντός του οργανισμού το αντιλαμβάνονται και ανταποκρίνονται τηρώντας με ευσυνειδησία τις προβλεπόμενες δικλίδες. Για παράδειγμα, η σύσταση μιας μονάδας εσωτερικού ελέγχου, ως μέρος του συστήματος εσωτερικών δικλίδων αποτελεί ένα ισχυρό μήνυμα της διοίκησης ότι οι εσωτερικές δικλίδες είναι σημαντικές.

Από την άλλη πλευρά, εάν τα μέλη του οργανισμού θεωρούν ότι οι δικλίδες δεν απασχολούν ουσιαστικά την ανώτατη διοίκηση και οι δικλίδες παραμένουν τυπικές χωρίς να λαμβάνουν ουσιαστικές διαστάσεις, είναι σχεδόν βέβαιο ότι οι στόχοι των δικλίδων του οργανισμού δεν θα επιτευχθούν αποτελεσματικά.

Κατά συνέπεια, η επίδειξη συμπεριφοράς βάσει των κανόνων δεοντολογίας εκ μέρους της διοίκησης και η επιμονή σε αυτήν είναι ζωτικής σημασίας για τους στόχους των εσωτερικών δικλίδων, και ιδίως για τον στόχο των «δεοντολογικών λειτουργιών». Κατά την άσκηση των καθηκόντων της, η διοίκηση πρέπει να δίνει το καλό παράδειγμα με τις δικές της ενέργειες, και η συμπεριφορά της θα πρέπει να αντανακλά το ορθό και όχι το αποδεκτό ή το πρόσφορο. Συγκεκριμένα, οι πολιτικές, οι διαδικασίες και οι πρακτικές της διοίκησης θα πρέπει να προάγουν την εύρυθμη, ηθική, οικονομική, αποδοτική και αποτελεσματική συμπεριφορά.

Εντούτοις, η ακεραιότητα των διοικητικών στελεχών και του προσωπικού τους επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες. Ως εκ τούτου, θα πρέπει ανά τακτά χρονικά διαστήματα να υπενθυμίζονται στο προσωπικό οι υποχρεώσεις του βάσει ενός λειτουργικού κώδικα δεοντολογίας που να εκδίδεται από την ανώτερη διοίκηση. Η παροχή συμβουλών και η αξιολόγηση της απόδοσης είναι επίσης σημαντικές. Οι αξιολογήσεις των συνολικών επιδόσεων θα πρέπει να βασίζονται σε εκτίμηση πολλών κρίσιμων παραγόντων, συμπεριλαμβανομένου του ρόλου των εργαζομένων στην πραγματοποίηση των εσωτερικών δικλίδων.

Οργανωτική δομή

Η οργανωτική δομή μιας οντότητας περιλαμβάνει:

- ανάθεση εξουσίας και αρμοδιοτήτων

- εξουσιοδότηση και λογοδοσίας
- κατάλληλους δίαυλους αναφοράς.

Η οργανωτική δομή καθορίζει τους βασικούς τομείς εξουσίας και αρμοδιότητας της οντότητας. Η εξουσιοδότηση και η λογοδοσία αφορούν τον τρόπο ανάθεσης των εξουσιών και των αρμοδιοτήτων στο σύνολο του οργανισμού. Δεν μπορεί να υπάρξει εξουσιοδότηση ή λογοδοσία χωρίς οποιαδήποτε μορφή υποβολής αναφοράς. Ως εκ τούτου, πρέπει να καθορίζονται κατάλληλοι δίαυλοι υποβολής αναφορών. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, θα πρέπει να είναι δυνατή η υποβολή αναφορών και για άλλες περιπτώσεις πέραν των συνήθων, όπως όταν η διοίκηση εμπλέκεται σε παρατυπίες.

Η οργανωτική δομή μπορεί να περιλαμβάνει μια μονάδα εσωτερικού ελέγχου η οποία θα πρέπει να είναι ανεξάρτητη από τη διοίκηση και απευθείας υπόλογη στο υψηλότερο επίπεδο εξουσίας εντός του οργανισμού.

Η οργανωτική δομή εξετάζεται επίσης στο κεφάλαιο 3 που αφορά τους ρόλους και τις αρμοδιότητες.

Πολιτικές και πρακτικές διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού

Οι πολιτικές και πρακτικές διαχείρισης ανθρώπινου δυναμικού περιλαμβάνουν την πρόσληψη και τη στελέχωση, τον προσανατολισμό, την κατάρτιση (τυπική και στο χώρο εργασίας) και την εκπαίδευση, την αξιολόγηση και την παροχή συμβουλών, την προαγωγή και την αποζημίωση, καθώς και διορθωτικές ενέργειες.

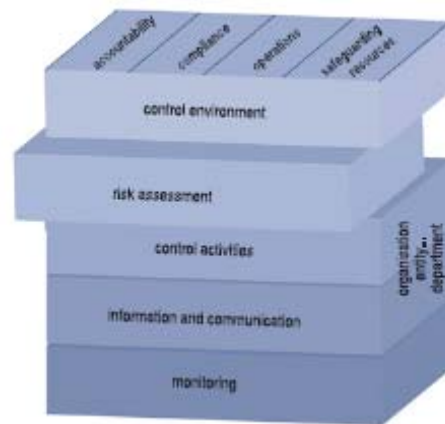
Μια σημαντική πτυχή των εσωτερικών δικλίδων είναι το προσωπικό. Για την παροχή αποτελεσματικών δικλίδων απαιτείται προσωπικό με ικανότητες και αξιοπιστία. Ως εκ τούτου, οι μέθοδοι με τις οποίες τα πρόσωπα προσλαμβάνονται, εκπαιδεύονται, αξιολογούνται, αμείβονται και προάγονται, αποτελούν σημαντικό μέρος του περιβάλλοντος δικλίδων. Οι αποφάσεις σχετικά με τις προσλήψεις και τη στελέχωση θα πρέπει, επομένως, να διασφαλίζουν ότι τα άτομα διαθέτουν την ακεραιότητα και την κατάλληλη εκπαίδευση και εμπειρία για την εκτέλεση των εργασιών τους και ότι τους παρέχεται η αναγκαία τυπική κατάρτιση, στον χώρο εργασίας και σε σχέση με τη δεοντολογία. Τα διοικητικά στελέχη και οι εργαζόμενοι που έχουν μια καλή κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων και είναι πρόθυμοι να αναλάβουν αρμοδιότητα διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο για τις αποτελεσματικές εσωτερικές δικλίδες .

Σημαντικός είναι επίσης ο ρόλος της διαχείρισης των ανθρώπινων πόρων στην προώθηση ενός ηθικού περιβάλλοντος με την ανάπτυξη του επαγγελματισμού και την ενίσχυση της διαφάνειας στην καθημερινή πρακτική. Αυτό διαφαίνεται στις προσλήψεις, τις αξιολογήσεις των επιδόσεων και τις διαδικασίες προαγωγής, οι οποίες πρέπει να βασίζονται στα προσόντα. Η εξασφάλιση της διαφάνειας των διαδικασιών επιλογής με τη δημοσίευση τόσο των κανόνων πρόσληψης όσο και των κενών θέσεων συμβάλλει επίσης στην ηθική διαχείριση των ανθρώπινων πόρων.

Παραδείγματα

Ο αναγνώστης μπορεί να ανατρέξει στα παραρτήματα για ολοκληρωμένα παραδείγματα για καθέναν από τους στόχους και τα συστατικά των εσωτερικών δικλίδων.

2.2 Εκτίμηση κινδύνου



λογοδοσία
συμμόρφωση
λειτουργίες
διασφάλιση πόρων
οργανισμός οντότηταυπηρεσία
περιβάλλον δικλίδων
εκτίμηση κινδύνου
δραστηριότητες δικλίδων
πληροφόρηση και επικοινωνία
παρακολούθηση

Η εκτίμηση κινδύνου είναι η διαδικασία προσδιορισμού και ανάλυσης των σχετικών με την επίτευξη των στόχων της επιχείρησης κινδύνων, καθώς και καθορισμού του κατάλληλου τρόπου αντιμετώπισης.

Συνεπάγεται:

(1) προσδιορισμό του κινδύνου:

- που έχει σχέση με τους στόχους της οντότητας
- που είναι ολοκληρωμένος
- που περιλαμβάνει κινδύνους που οφείλονται σε εξωτερικούς και εσωτερικούς παράγοντες, τόσο σε επίπεδο οντότητας όσο και σε επίπεδο δραστηριότητας

(2) αξιολόγηση του κινδύνου:

- εκτίμηση της σημασίας ενός κινδύνου
- εκτίμηση της πιθανότητας εμφάνισης ενός κινδύνου

(3) εκτίμηση της προθυμίας ανάληψης κινδύνων από τον οργανισμό

(4) ανάπτυξη τρόπων αντιμετώπισης:

- πρέπει να εξετάζονται τέσσερις κατηγορίες αντιμετώπισης του κινδύνου: μεταβίβαση, ανοχή, αντιμετώπιση ή καταστολή. Από αυτές τις κατηγορίες, η αντιμετώπιση του κινδύνου είναι η περισσότερο συναφής με τις παρούσες κατευθυντήριες γραμμές, διότι οι αποτελεσματικές εσωτερικές δικλίδες είναι ο κύριος μηχανισμός για την αντιμετώπιση των κινδύνων
- οι κατάλληλες σχετικές δικλίδες μπορεί να είναι είτε διαπιστωτικές είτε προληπτικές.

Δεδομένου ότι οι κυβερνητικές, οικονομικές, κλαδικές, ρυθμιστικές και λειτουργικές συνθήκες υπόκεινται διαρκώς σε αλλαγές, η εκτίμηση των κινδύνων θα πρέπει να είναι μια συνεχής επαναληπτική διαδικασία. Αυτό συνεπάγεται τον προσδιορισμό και την ανάλυση μεταβαλλόμενων συνθηκών, ευκαιριών και κινδύνων (κύκλος εκτίμησης κινδύνων) και τροποποίηση των εσωτερικών δικλίδων για την αντιμετώπιση των μεταβαλλόμενων κινδύνων.

Όπως υπογραμμίζεται στον ορισμό, οι εσωτερικές δικλίδες μπορεί να παρέχουν μόνο εύλογη διασφάλιση ότι οι στόχοι του οργανισμού επιτυγχάνονται. Η εκτίμηση κινδύνου ως συστατικό των εσωτερικών δικλίδων διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην επιλογή των κατάλληλων δραστηριοτήτων ελέγχου που πρέπει να αναληφθούν. Πρόκειται για τη διαδικασία προσδιορισμού και ανάλυσης των σχετικών με την επίτευξη των στόχων της οντότητας κινδύνων, καθώς και καθορισμού του κατάλληλου τρόπου αντιμετώπισης.

Ως εκ τούτου, ο καθορισμός στόχων αποτελεί προϋπόθεση για την εκτίμηση του κινδύνου. Οι στόχοι θα πρέπει να είναι ήδη καθορισμένοι προτού η διοίκηση προβεί στον προσδιορισμό των κινδύνων που απειλούν αυτούς τους στόχους και λάβει τα αναγκαία μέτρα για τη διαχείριση των κινδύνων αυτών. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να υφίσταται μια συνεχής διαδικασία για την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση των επιπτώσεων των κινδύνων με έναν οικονομικά αποδοτικό τρόπο και με προσωπικό που διαθέτει τις κατάλληλες δεξιότητες για να προσδιορίσει και να αξιολογήσει τους πιθανούς κινδύνους. Οι δραστηριότητες εσωτερικών δικλίδων αποτελούν τρόπο αντιμετώπισης του κινδύνου, δεδομένου ότι είναι σχεδιασμένες ούτως ώστε να περιορίζουν την αβεβαιότητα του αποτελέσματος που έχει προσδιοριστεί.

Οι οντότητες του δημοσίου πρέπει να διαχειρίζονται τους κινδύνους που ενδέχεται να έχουν επιπτώσεις στην παροχή υπηρεσιών και την επίτευξη των επιθυμητών αποτελεσμάτων.

Προσδιορισμός του κινδύνου

Η στρατηγική προσέγγιση για την εκτίμηση του κινδύνου εξαρτάται από τον προσδιορισμό των κινδύνων που απειλούν βασικούς οργανωτικούς στόχους. Στη συνέχεια εξετάζονται και αξιολογούνται οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τους στόχους αυτούς, καταλήγοντας σε έναν μικρό αριθμό βασικών κινδύνων.

Ο προσδιορισμός των βασικών κινδύνων δεν είναι μόνο σημαντικός για να προσδιοριστούν οι πιο σημαντικοί τομείς στους οποίους πρέπει να διατεθούν πόροι για την εκτίμηση των κινδύνων αλλά και για την ανάθεση αρμοδιοτήτων για τη διαχείριση των κινδύνων αυτών.

Η απόδοση μιας οντότητας μπορεί να βρίσκεται σε κίνδυνο που οφείλεται σε εξωτερικούς ή εσωτερικούς παράγοντες, τόσο σε επίπεδο οντότητας όσο και σε επίπεδο δραστηριότητας. Η εκτίμηση κινδύνου πρέπει να λαμβάνει υπόψη όλους τους κινδύνους που ενδέχεται να προκύψουν (συμπεριλαμβανομένου του κινδύνου απάτης και διαφθοράς). Επομένως, είναι σημαντικό ο προσδιορισμός του κινδύνου να είναι ολοκληρωμένος. Ο προσδιορισμός του κινδύνου πρέπει να είναι μια συνεχής, επαναληπτική διαδικασία και συχνά ενσωματώνεται στη διαδικασία

σχεδιασμού. Είναι συχνά χρήσιμο να εξετάζεται το ενδεχόμενο ενός κινδύνου εκ του μηδενός, και να μην γίνεται απλή αναγωγή στην προηγούμενη επισκόπηση. Η προσέγγιση αυτή διευκολύνει τον εντοπισμό των μεταβολών στο προφίλ κινδύνου³³ του οργανισμού, οι οποίες προκύπτουν από τις αλλαγές στο οικονομικό και κανονιστικό περιβάλλον, τις εσωτερικές και εξωτερικές συνθήκες λειτουργίας και από την εισαγωγή νέων ή τροποποιημένων στόχων.

Είναι αναγκαίο να θεσπιστούν τα κατάλληλα μέσα για τον εντοπισμό των κινδύνων. Δύο από τα πιο συχνά χρησιμοποιούμενα μέσα είναι η ανάθεση ανασκόπησης κινδύνων και η αυτοαξιολόγηση των κινδύνων.³⁴

Αξιολόγηση κινδύνου

Για να αποφασιστεί ο τρόπος χειρισμού του κινδύνου, είναι σημαντικό όχι μόνο να διαπιστωθεί κατ' αρχήν ότι υφίσταται ένα ορισμένο είδος κινδύνου, αλλά και να εκτιμηθεί η σημασία του και να αξιολογηθεί η πιθανότητα εκδήλωσης του κινδύνου. Η μεθοδολογία για την ανάλυση των κινδύνων μπορεί να διαφέρει, σε μεγάλο βαθμό επειδή πολλοί κίνδυνοι είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθούν (π.χ. κίνδυνοι φήμης), ενώ άλλοι εναπόκεινται σε αριθμητική διάγνωση (ιδίως οικονομικοί κίνδυνοι). Για την πρώτη περίπτωση, η μόνη δυνατότητα είναι μια κατά πολύ υποκειμενική άποψη. Υπό την έννοια αυτή, η αξιολόγηση των κινδύνων είναι περισσότερο τέχνη παρά επιστήμη. Ωστόσο, η χρήση κριτηρίων συστηματικής αξιολόγησης των κινδύνων μετριάξει την υποκειμενικότητα της διαδικασίας, παρέχοντας ένα πλαίσιο για τις αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν με συνεκτικό τρόπο.

Ένας από τους βασικούς σκοπούς της αξιολόγησης του κινδύνου είναι η ενημέρωση της διοίκησης σχετικά με πεδία κινδύνου στα οποία πρέπει να αναληφθεί δράση και ο σχετικός ορισμός προτεραιοτήτων. Ως εκ τούτου, είναι συνήθως απαραίτητο να αναπτύσσεται κάποιο πλαίσιο για την κατηγοριοποίηση όλων των κινδύνων, για παράδειγμα, υψηλής, μεσαίας ή χαμηλής σημασίας. Γενικά, συνιστάται η

³³ Μια επισκόπηση ή ένας τρισδιάστατος πίνακας των βασικών κινδύνων που αντιμετωπίζει ένας οργανισμός ή μια επιμέρους μονάδα που περιλαμβάνει το επίπεδο των επιπτώσεων (π.χ. υψηλό, μέσο, χαμηλό), μαζί με την πιθανότητα ή το ενδεχόμενο να προκύψει το συμβάν.

³⁴ *Ανάθεση ανασκόπησης κινδύνων*

Πρόκειται για μια διαδικασία «εκ των άνω προς τα κάτω». Συστήνεται μια ομάδα για να εξετάσει όλες τις λειτουργίες και τις δραστηριότητες του οργανισμού σε σχέση με τους στόχους του και να προσδιορίσει τους σχετικούς κινδύνους. Η ομάδα διενεργεί μια σειρά από συνεντεύξεις με εργαζόμενους σε κείριες θέσεις σε όλα τα επίπεδα του οργανισμού, για τη δημιουργία ενός προφίλ κινδύνου για όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων, προσδιορίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τους τομείς πολιτικής, τις δραστηριότητες και τις λειτουργίες που μπορεί να είναι ιδιαίτερα ευάλωτες σε κίνδυνο (συμπεριλαμβανομένου του κινδύνου απάτης και διαφθοράς).

Αυτοεκτίμηση κινδύνων

Πρόκειται για μια διαδικασία «εκ των κάτω προς τα άνω». Κάθε επίπεδο και τμήμα του οργανισμού καλείται να επανεξετάσει τις δραστηριότητές του και να προωθήσει προς τα ανώτερα κλιμάκια τις διαγνώσεις για τους κινδύνους που αντιμετωπίζονται. Αυτό μπορεί να γίνει μέσω τεκμηρίωσης (με ένα πλαίσιο για τη διάγνωση που ορίζεται μέσω ερωτηματολογίων) ή μέσω ομαδικής εργασίας.

Οι δύο αυτές προσεγγίσεις δεν αποκλείουν η μία την άλλη, ενώ συνιστάται ένας συνδυασμός των εισροών εκ των άνω προς τα κάτω και εκ των κάτω προς τα άνω στη διαδικασία εκτίμησης κινδύνων για να διευκολύνεται ο εντοπισμός των κινδύνων τόσο σε επίπεδο οργανισμού όσο και σε επίπεδο δραστηριότητας.

ελαχιστοποίηση των κατηγοριών, καθώς η υπερβολική ανάλυση μπορεί να οδηγήσει σε πλασματικό διαχωρισμό των επιπέδων τα οποία στην πραγματικότητα δεν μπορούν να διαχωριστούν σαφώς.

Μέσω της αξιολόγησης αυτής, είναι δυνατή η κατάταξη των κινδύνων προκειμένου να καθοριστούν οι προτεραιότητες διαχείρισης και να συγκεντρωθούν πληροφορίες για τις αποφάσεις της διοίκησης σχετικά με τους κινδύνους που πρέπει να αντιμετωπιστούν (όπως οι κίνδυνοι με σημαντικές δυνητικές επιπτώσεις και υψηλή πιθανότητα εκδήλωσης).

Εκτίμηση της προθυμίας ανάληψης κινδύνων από τον οργανισμό

Ένα σημαντικό ζήτημα κατά την εξέταση της αντιμετώπισης του κινδύνου είναι ο προσδιορισμός της «προθυμίας ανάληψης κινδύνων» από την οντότητα. Η προθυμία ανάληψης κινδύνου εκφράζει το μέγεθος του κινδύνου στο οποίο είναι διατεθειμένος ο φορέας να εκτεθεί προτού κρίνει αναγκαία την ανάληψη δράσης. Οι αποφάσεις σχετικά με τους τρόπους αντιμετώπισης του κινδύνου πρέπει να λαμβάνονται σε συνδυασμό με τον προσδιορισμό του επιπέδου του κινδύνου που μπορεί να γίνει ανεκτό.

Για τον ορισμό της διάθεσης ανάληψης κινδύνων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο οι εγγενείς όσο και οι υπολειμματικοί κίνδυνοι. Εγγενής κίνδυνος είναι ο κίνδυνος που διατρέχει μια οντότητα όταν εκλείπουν οι δράσεις της διοίκησης που θα μπορούσαν να επηρεάσουν είτε την πιθανότητα εκδήλωσης του κινδύνου είτε τις επιπτώσεις του. Υπολειμματικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος που παραμένει μετά από τη λήψη μέτρων της διοίκησης για την αντιμετώπιση του κινδύνου.

Η προθυμία ανάληψης κινδύνου ενός οργανισμού ποικίλλει ανάλογα με την αντιλαμβανόμενη σημασία των κινδύνων. Για παράδειγμα, η ανεκτή οικονομική ζημία μπορεί να ποικίλει ανάλογα με μια σειρά από χαρακτηριστικά, όπως το μέγεθος του σχετικού προϋπολογισμού, η πηγή της ζημίας, ή άλλοι συνδεδεμένοι κίνδυνοι, όπως η αρνητική δημοσιότητα. Ο προσδιορισμός της προθυμίας ανάληψης κινδύνου είναι υποκειμενικό ζήτημα, αλλά αποτελεί παρόλα αυτά ένα σημαντικό στάδιο στη διαμόρφωση της συνολικής στρατηγικής κινδύνου.

Ανάπτυξη των τρόπων αντιμετώπισης

Το αποτέλεσμα των ενεργειών που περιγράφονται ανωτέρω αποτελεί το προφίλ κινδύνου του οργανισμού. Έχοντας αναπτύξει ένα προφίλ κινδύνου, ο οργανισμός μπορεί στη συνέχεια να εξετάσει τον κατάλληλο τρόπο αντιμετώπισης.

Οι διάφοροι τρόποι αντιμετώπισης του κινδύνου μπορούν να διακριθούν σε τέσσερις κατηγορίες. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο κίνδυνος μπορεί να *μετεβιβασθεί, να γίνει ανεκτός ή να τερματιστεί*.³⁵ Ωστόσο, στις περισσότερες περιπτώσεις, ο κίνδυνος

³⁵ Για ορισμένους κινδύνους, η καλύτερη αντιμετώπιση είναι η μεταβίβασή τους. Τούτο μπορεί να γίνει μέσω της συμβατικής ασφάλισης, εκχωρώντας σε τρίτο την ευθύνη ανάληψης του κινδύνου με άλλο τρόπο, ή μπορεί να επιτευχθεί μέσω συμβατικών ρητρών.

πρέπει να αντιμετωπιστεί και η οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει και να διατηρεί ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικών δικλίδων προκειμένου να διατηρεί τον κίνδυνο σε αποδεκτό επίπεδο.

Σκοπός της αντιμετώπισης δεν είναι απαραίτητα η αποφυγή του κινδύνου αλλά ο περιορισμός του. Οι διαδικασίες που θεσπίζει ένας οργανισμός για την αντιμετώπιση των κινδύνων καλούνται δραστηριότητες εσωτερικών δικλίδων. Η εκτίμηση κινδύνου θα πρέπει να διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στην επιλογή των κατάλληλων δραστηριοτήτων δικλίδων που πρέπει να αναληφθούν. Και πάλι, είναι σημαντικό να επαναληφθεί ότι δεν είναι δυνατή η εξάλειψη κάθε κινδύνου και ότι οι εσωτερικές δικλίδες μπορούν να παρέχουν μόνο εύλογη διασφάλιση για την επίτευξη των στόχων του οργανισμού. Ωστόσο, οι οντότητες που δραστηριοποιούνται ενεργά με σκοπό τον προσδιορισμό και τη διαχείριση των κινδύνων είναι πιθανότερο να είναι καλύτερα προετοιμασμένες ώστε να ανταποκρίνονται γρήγορα σε δυσμενείς περιστάσεις και εν γένει σε επερχόμενες αλλαγές.

Κατά τον σχεδιασμό ενός συστήματος εσωτερικών δικλίδων, σημασία έχει η δραστηριότητα εσωτερικών δικλίδων που καθιερώνεται να είναι ανάλογη με τον κίνδυνο. Εκτός από το πιο ακραίο ανεπιθύμητο αποτέλεσμα, κατά κανόνα επαρκεί ο σχεδιασμός μίας δικλίδας που παρέχει εύλογη διασφάλιση περιορισμού των απωλειών εντός των ορίων προθυμίας ανάληψης κινδύνου του οργανισμού. Κάθε δικλίδα έχει ένα σχετικό κόστος και η δραστηριότητα της δικλίδας πρέπει να αποφέρει κατάλληλα αποτελέσματα σε σχέση με το κόστος της, όσον αφορά τον κίνδυνο που καλείται να αντιμετωπίσει.

Για ορισμένους κινδύνους, η δυνατότητα ανάληψης κάθε πιθανής δράσης ενδέχεται να είναι περιορισμένη, ή το κόστος ανάληψης δράσης μπορεί να είναι δυσανάλογο σε σχέση με το δυνητικό απορρέον όφελος. Στις περιπτώσεις αυτές, η καλύτερη αντιμετώπιση είναι η ανοχή των κινδύνων.

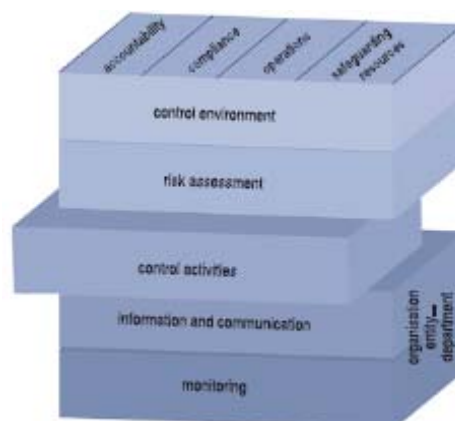
Ορισμένοι κίνδυνοι μπορούν να αντιμετωπιστούν ή να περιοριστούν σε αποδεκτά επίπεδα μόνο μέσω του τερματισμού της δραστηριότητας. Στο δημόσιο τομέα, η επιλογή του τερματισμού δραστηριοτήτων είναι συνήθως σημαντικά πιο περιορισμένη σε σύγκριση με τον ιδιωτικό τομέα. Στον κρατικό τομέα, διεξάγονται ορισμένες δραστηριότητες, επειδή οι συνδεόμενοι κίνδυνοι είναι τέτοιου βεληγκεούς ώστε να μην υπάρχει άλλος τρόπος επίτευξης της έκβασης ή του αποτελέσματος που απαιτείται για λόγους δημοσίου συμφέροντος.

Επειδή οι κυβερνητικές, οικονομικές, κλαδικές, ρυθμιστικές και λειτουργικές συνθήκες αλλάζουν συνεχώς, το περιβάλλον κινδύνου κάθε οργανισμού αλλάζει επίσης συνεχώς, και επομένως μετατοπίζονται και αλλάζουν οι προτεραιότητες των στόχων και η συνακόλουθη σημασία των κινδύνων. Θεμελιώδους σημασίας για την εκτίμηση των κινδύνων είναι η ύπαρξη μιας συνεχούς, επαναληπτικής διαδικασίας για τον εντοπισμό των μεταβαλλόμενων συνθηκών (κύκλος εκτίμησης κινδύνου) και η ανάληψη δράσεων, ανάλογα με τις ανάγκες. Τα προφίλ κινδύνου και οι σχετικές δικλίδες πρέπει να αναπροσαρμόζονται και να επανεξετάζονται τακτικά, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι το προφίλ κινδύνου εξακολουθεί να ισχύει, ότι οι τρόποι αντιμετώπισης του κινδύνου παραμένουν κατάλληλα στοχευμένοι και αναλογικοί, και οι δικλίδες για τον περιορισμό των κινδύνων παραμένουν αποτελεσματικοί καθώς οι κίνδυνοι μεταβάλλονται με την πάροδο του χρόνου.

Παραδείγματα

Ο αναγνώστης μπορεί να ανατρέξει στα παραρτήματα για ολοκληρωμένα παραδείγματα για καθέναν από τους στόχους και τα συστατικά των εσωτερικών δικλίδων.

2.3 Δραστηριότητες δικλίδων



λογοδοσία
συμμόρφωση
λειτουργίες
διασφάλιση πόρων
οργανισμός, οντότηταυπηρεσία
περιβάλλον δικλίδων
εκτίμηση κινδύνου
δραστηριότητες δικλίδων
πληροφόρηση και επικοινωνία
παρακολούθηση

Οι δραστηριότητες δικλίδων είναι οι πολιτικές και οι διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί για την αντιμετώπιση των κινδύνων και την επίτευξη των στόχων μιας οντότητας.

Προκειμένου να είναι αποτελεσματικές, οι δραστηριότητες δικλίδων πρέπει να είναι κατάλληλες, να λειτουργούν με συνέπεια, σύμφωνα με το σχέδιο (προγραμματισμό) καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου, και να είναι οικονομικά αποτελεσματικές, ολοκληρωμένες, εύλογες και να συνδέονται άμεσα με τους στόχους των δικλίδων.

Οι δραστηριότητες δικλίδων λαμβάνουν χώρα σε όλο τον οργανισμό, σε όλα τα επίπεδα και σε όλες τις λειτουργίες. Περιλαμβάνουν ένα εύρος διαπιστωτικών και προληπτικών δραστηριοτήτων δικλίδων όπως:

- (1) διαδικασίες εξουσιοδότησης και έγκρισης
- (2) διαχωρισμός των καθηκόντων (εξουσιοδότηση, επεξεργασία, καταγραφή, επανεξέταση)
- (3) δικλίδες για την πρόσβαση σε πόρους και αρχεία
- (4) επαληθεύσεις
- (5) συμφωνίες
- (6) επισκοπήσεις της απόδοσης των λειτουργιών της οντότητας
- (7) επισκοπήσεις των λειτουργιών, των διαδικασιών και των δραστηριοτήτων
- (8) εποπτεία (ανάθεση, επανεξέταση και έγκριση, καθοδήγηση και κατάρτιση).

Οι οντότητες θα πρέπει να επιτυγχάνουν την κατάλληλη ισορροπία μεταξύ των διαπιστωτικών και προληπτικών δραστηριοτήτων δικλίδων.

Οι διορθωτικές ενέργειες είναι ένα απαραίτητο συμπλήρωμα των δραστηριοτήτων

δικλίδων, προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι.

Οι δραστηριότητες δικλίδων είναι οι πολιτικές και οι διαδικασίες που θεσπίζονται και εκτελούνται για την αντιμετώπιση των κινδύνων και την επίτευξη των στόχων της οντότητας.

Για να είναι αποτελεσματικές, οι δραστηριότητες δικλίδων πρέπει:

- να είναι κατάλληλες (δηλαδή να πραγματοποιείται ο σωστός έλεγχος στο σωστό σημείο και να είναι ανάλογος προς τον ενεχόμενο κίνδυνο)·
- να λειτουργούν με συνέπεια σύμφωνα με το σχέδιο καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου (δηλαδή, θα πρέπει να τηρούνται προσεκτικά από όλους τους εμπλεκόμενους υπαλλήλους και να μην παρακάμπτονται όταν τα βασικά στελέχη απουσιάζουν ή είναι υψηλός ο φόρτος εργασίας)·
- να είναι αποτελεσματικές από άποψη κόστους (δηλαδή το κόστος υλοποίησης του δικλίδων δεν πρέπει να υπερβαίνει το όφελος που αποφέρει)·
- να είναι ολοκληρωμένες, εύλογες και να συνδέονται άμεσα με τους στόχους του δικλίδων.

Οι δραστηριότητες δικλίδων περιλαμβάνουν μια σειρά από ποικίλες πολιτικές και διαδικασίες όπως:

1. Διαδικασίες εξουσιοδότησης και έγκρισης

Η εξουσιοδότηση και εκτέλεση συναλλαγών και εργασιών διενεργείται μόνο από πρόσωπα που ενεργούν στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους. Η εξουσιοδότηση είναι το κύριο μέσο για να εξασφαλιστεί ότι πραγματοποιούνται μόνο έγκυρες συναλλαγές και γεγονότα, όπως προβλέπεται από τη διοίκηση. Οι διαδικασίες εξουσιοδότησης, οι οποίες θα πρέπει να τεκμηριώνονται και να γνωστοποιούνται με σαφήνεια σε διοικητικά στελέχη και υπαλλήλους, θα πρέπει να περιλαμβάνουν τους ειδικούς όρους και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες πρόκειται να υλοποιηθούν. Η συμμόρφωση με τους όρους μιας εξουσιοδότησης σημαίνει ότι οι εργαζόμενοι ενεργούν σύμφωνα με τις οδηγίες και τους περιορισμούς που τίθενται από τη διοίκηση ή τη νομοθεσία.

2. Διαχωρισμός των καθηκόντων (εξουσιοδότηση, επεξεργασία, καταγραφή, επανεξέταση)

Για να μειωθεί ο κίνδυνος σφάλματος, σπατάλης ή καταχρηστικών πράξεων, καθώς και ο κίνδυνος μη εντοπισμού των προβλημάτων αυτών, δεν θα πρέπει να αναλαμβάνει ένα μόνο άτομο ή ομάδα το σύνολο των κυρίων σταδίων μιας συναλλαγής ή εργασίας. Αντιθέτως, τα καθήκοντα και οι ευθύνες θα πρέπει να ανατίθενται συστηματικά σε περισσότερα άτομα για να εξασφαλιστεί ότι πραγματοποιούνται αποτελεσματικοί έλεγχοι και υφίστανται συμφωνίες. Στα βασικά καθήκοντα περιλαμβάνονται η έγκριση και η καταγραφή των συναλλαγών, η επεξεργασία, και η επανεξέταση ή ο έλεγχος των συναλλαγών. Ωστόσο, η αθέμιτη σύμπραξη μπορεί να μειώσει ή να καταστρέψει την αποτελεσματικότητα αυτής της δραστηριότητας εσωτερικής δικλίδας. Ένας μικρός οργανισμός μπορεί να διαθέτει πολύ περιορισμένο αριθμό υπαλλήλων, γεγονός που ενδέχεται να καθιστά δυσχερή την πλήρη εφαρμογή της δικλίδας αυτής. Στις περιπτώσεις αυτές, η διοίκηση πρέπει

να είναι ενήμερη για τους κινδύνους και να τους αντισταθμίζει με άλλες δικλίδες. Η εναλλαγή εργαζομένων μπορεί να συμβάλει στη διασφάλιση ότι δεν θα ασχολείται μόνο έναν άτομο με όλες τις βασικές πτυχές των συναλλαγών ή γεγονότων για αδικαιολόγητα μεγάλο χρονικό διάστημα. Επίσης, η ενθάρρυνση ή απαίτηση χορήγησης ετήσιων αδειών μπορεί να βοηθήσει στη μείωση του κινδύνου, επιφέροντας προσωρινή εναλλαγή καθηκόντων.

3. Δικλίδες πρόσβασης σε πόρους και αρχεία

Η πρόσβαση σε πόρους και αρχεία περιορίζεται σε εξουσιοδοτημένα άτομα που είναι υπεύθυνα για τη φύλαξη ή/και τη χρήση των πόρων. Η λογοδοσία για τη φύλαξη αποδεικνύεται από την ύπαρξη αποδείξεων, απογραφών, ή άλλων στοιχείων περί ανάθεσης της φύλαξης και καταχώρισης της μεταβίβασης της φύλαξης. Ο περιορισμός της πρόσβασης στους πόρους μειώνει τον κίνδυνο μη εξουσιοδοτημένης χρήσης ή απώλειας για το δημόσιο και βοηθά στην υλοποίηση των οδηγιών της διοίκησης. Ο βαθμός περιορισμού εξαρτάται από τον βαθμό ευπάθειας των πόρων και την αντίληψη του κινδύνου απώλειας ή την ακατάλληλη χρήση, και θα πρέπει να αξιολογούνται περιοδικά. Κατά τον προσδιορισμό της ευπάθειας ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη το κόστος, η δυνατότητα μεταφοράς και η δυνατότητα ανταλλαγής αυτού.

4. Επαληθεύσεις

Οι συναλλαγές και τα σημαντικά γεγονότα επαληθεύονται πριν και μετά από την επεξεργασία, π.χ. όταν παραλαμβάνονται εμπορεύματα, ο αριθμός τους αντιπαραβάλλεται με τον αριθμό των εμπορευμάτων που παραγγέλθηκαν. Στη συνέχεια, ο αριθμός των εμπορευμάτων που τιμολογούνται αντιπαραβάλλεται με τον αριθμό εκείνων που έχουν παραληφθεί. Τα αποθέματα επαληθεύονται με τη διενέργεια φυσικής απογραφής.

5. Συμφωνίες

Οι εγγραφές πρέπει να συμφωνούν με τα κατάλληλα έγγραφα σε τακτική βάση, π.χ. οι λογιστικές εγγραφές που σχετίζονται με τραπεζικούς λογαριασμούς να αντιπαραβάλλονται με τα αντίστοιχα αντίγραφα των τραπεζικών λογαριασμών (extrait)..

6. Επισκοπήσεις της απόδοσης των λειτουργιών

Οι λειτουργικές αποδόσεις επανεξετάζονται τακτικά με βάση ένα σύνολο προτύπων, για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας. Εάν από τις επισκοπήσεις των επιδόσεων κριθεί ότι τα πραγματικά αποτελέσματα δεν πληρούν τους καθορισμένους στόχους ή πρότυπα, θα πρέπει να επανεξεταστούν οι διαδικασίες και οι δραστηριότητες που έχουν δημιουργηθεί για την επίτευξη των στόχων, προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν ανάγκη για βελτιώσεις.

7. Επισκοπήσεις λειτουργιών, διαδικασιών και δραστηριοτήτων

Οι λειτουργίες, οι διαδικασίες και οι δραστηριότητες θα πρέπει να εξετάζονται περιοδικά για να διασφαλίζεται η συμμόρφωσή τους με τους ισχύοντες

κανονισμούς, πολιτικές, διαδικασίες, ή άλλες απαιτήσεις. Αυτό το είδος επισκόπησης των λειτουργιών ενός οργανισμού πρέπει να διακρίνεται σαφώς από την παρακολούθηση των εσωτερικών δικλίδων που εξετάζεται χωριστά στην ενότητα 2.5.

8. Εποπτεία (ανάθεση, επισκόπηση και έγκριση, καθοδήγηση και κατάρτιση)

Η αποτελεσματική εποπτεία βοηθά να διασφαλιστεί η επίτευξη των στόχων των εσωτερικών δικλίδων. Η ανάθεση, η επιθεώρηση και η έγκριση της εργασίας ενός υπαλλήλου περιλαμβάνουν:

- τη σαφή γνωστοποίηση των καθηκόντων, των αρμοδιοτήτων και των ευθυνών που έχουν ανατεθεί σε κάθε υπάλληλο
- τον συστηματικό έλεγχο των εργασιών κάθε υπαλλήλου στον απαραίτητο βαθμό
- την έγκριση εργασιών σε κρίσιμα σημεία για να εξασφαλιστεί ότι παρουσιάζουν την αναμενόμενη πρόοδο.

Η ανάθεση των εργασιών ενός επόπτη (supervisor) σε τρίτο δεν περιορίζει τη λογοδοσία του επόπτη για τις συγκεκριμένες υποχρεώσεις και τα καθήκοντα. Οι επόπτες παρέχουν επίσης στους εργαζομένους την αναγκαία καθοδήγηση και κατάρτιση προκειμένου να διασφαλιστεί η ελαχιστοποίηση τυχόν σφαλμάτων, σπαταλών και καταχρηστικών πράξεων και ότι οι οδηγίες της διοίκησης είναι κατανοητές και εφαρμόζονται.

Ο ανωτέρω κατάλογος δεν είναι εξαντλητικός, αλλά απαριθμεί τις πιο κοινές δραστηριότητες προληπτικών και διαπιστωτικών δικλίδων. Οι δραστηριότητες δικλίδων από το 1 έως το 3 είναι προληπτικές, από το 4 έως το 6 είναι περισσότερο διαπιστωτικές, ενώ από το 7 έως το 8 είναι τόσο προληπτικές όσο και διαπιστωτικές. Οι οντότητες θα πρέπει να επιτυγχάνουν την κατάλληλη ισορροπία μεταξύ των προληπτικών και διαπιστωτικών δραστηριοτήτων δικλίδων, σύμφωνα με την οποία ένας συνδυασμός των δικλίδων χρησιμοποιείται ώστε να αντισταθμιστούν τα ιδιαίτερα μειονεκτήματα των μεμονωμένων δικλίδων.

Αφού τεθεί σε εφαρμογή μια δραστηριότητα δικλίδων, είναι σημαντικό να διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητά της. Κατά συνέπεια, οι διορθωτικές ενέργειες αποτελούν απαραίτητο συμπλήρωμα των δραστηριοτήτων δικλίδων. Επιπλέον, πρέπει να καθίσταται σαφές ότι οι δραστηριότητες δικλίδων αποτελούν μόνο ένα στοιχείο του συστήματος εσωτερικών δικλίδων. Θα πρέπει να συλλειτουργεί από κοινού με τα τέσσερα συστατικά στοιχεία του συστήματος εσωτερικών δικλίδων.

Παραδείγματα

Ο αναγνώστης μπορεί να ανατρέξει στα παραρτήματα για ολοκληρωμένα παραδείγματα για καθέναν από τους στόχους και τα στοιχεία των εσωτερικών δικλίδων.

2.3.1 Δραστηριότητες δικλίδων στην πληροφορική τεχνολογία

Τα πληροφοριακά συστήματα απαιτούν συγκεκριμένους τύπους δραστηριοτήτων δικλίδων. Ως εκ τούτου, οι δικλίδες της πληροφορικής τεχνολογίας διακρίνονται σε δύο γενικές κατηγορίες:

(1) Γενικές δικλίδες

Οι γενικές δικλίδες περιλαμβάνουν τη δομή, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που ισχύουν για το σύνολο ή ένα μεγάλο τμήμα των πληροφοριακών συστημάτων μιας οντότητας και συμβάλλουν στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας τους. Δημιουργούν το περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν οι εφαρμογές του συστήματος και οι δικλίδες.

Οι κύριες κατηγορίες των γενικών δικλίδων είναι 1) ο σχεδιασμός και η διαχείριση του προγράμματος ασφάλειας σε επίπεδο οντότητας, 2) δικλίδες πρόσβασης, 3) δικλίδες σχετικά με την ανάπτυξη, τη συντήρηση και την αλλαγή του λογισμικού εφαρμογών, 4) δικλίδες του λογισμικού του συστήματος, 5) διαχωρισμός των καθηκόντων και 6) συνέχεια των υπηρεσιών.

(2) Δικλίδες εφαρμογής

Οι δικλίδες εφαρμογής περιλαμβάνουν τη δομή, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζονται σε χωριστά, μεμονωμένα συστήματα εφαρμογής, και σχετίζονται άμεσα με τις επιμέρους μηχανογραφημένες εφαρμογές. Οι δικλίδες αυτοί αποσκοπούν γενικά στην πρόληψη, τον εντοπισμό και τη διόρθωση σφαλμάτων και παρατυπιών κατά τη ροή πληροφοριών μέσω των πληροφοριακών συστημάτων.

Οι γενικές δικλίδες και οι δικλίδες εφαρμογής αλληλοσυνδέονται και είναι αμφότερα αναγκαίες για να διασφαλίζεται η πλήρης και ακριβής επεξεργασία των πληροφοριών. Επειδή η τεχνολογία των πληροφοριών αλλάζει με ταχείς ρυθμούς, οι συναφείς δικλίδες πρέπει να εξελίσσονται συνεχώς για να παραμένουν αποτελεσματικές.

Καθώς η τεχνολογία των πληροφοριών έχει προχωρήσει, οι οργανισμοί εξαρτώνται ολοένα και περισσότερο από μηχανογραφημένα συστήματα πληροφοριών για τη διεξαγωγή των εργασιών τους και την επεξεργασία, τη διατήρηση, και την αναφορά βασικών πληροφοριών. Συνεπώς, η αξιοπιστία και η ασφάλεια των ηλεκτρονικών δεδομένων και των συστημάτων που επεξεργάζονται, διατηρούν και αναφέρουν τα δεδομένα αυτά, αποτελεί σημαντικό μέλημα τόσο της διοίκησης όσο και των ελεγκτών των οργανισμών. Μολονότι τα συστήματα πληροφοριών συνεπάγονται συγκεκριμένους τύπους δραστηριοτήτων δικλίδων, η τεχνολογία των πληροφοριών δεν συνιστά «αυτοτελές» αντικείμενο δικλίδας. Αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των περισσότερων δραστηριοτήτων δικλίδων.

Η χρησιμοποίηση αυτοματοποιημένων συστημάτων για την επεξεργασία των πληροφοριών ενέχει αρκετούς κινδύνους που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τον οργανισμό. Οι κίνδυνοι αυτοί πηγάζουν, μεταξύ άλλων, από την ενιαία επεξεργασία των συναλλαγών, από πληροφοριακά συστήματα αυτοματοποιημένων συναλλαγών, αυξάνοντας έτσι την πιθανότητα μη εντοπισμού λαθών, την ύπαρξη, την πληρότητα και τον όγκο διαδρομών ελέγχου, τη φύση του χρησιμοποιούμενου υλικού και λογισμικού, και την καταγραφή ασυνήθιστων ή μη τυπικών συναλλαγών. Για παράδειγμα, ένας εγγενής κίνδυνος που ενυπάρχει στην ενιαία επεξεργασία των συναλλαγών είναι ότι κάθε σφάλμα που προκύπτει από προβλήματα προγραμματισμού ηλεκτρονικών υπολογιστών πρόκειται να επαναλαμβάνεται σε παρόμοιες συναλλαγές. Οι αποτελεσματικές δικλίδες της πληροφορικής τεχνολογίας μπορεί να παρέχουν στη διοίκηση την εύλογη βεβαιότητα ότι οι πληροφορίες που υποβάλλονται σε επεξεργασία μέσω των συστημάτων της πληρούν τους επιθυμητούς στόχους δικλίδων, όπως τη διασφάλιση της πληρότητας, της έγκαιρης υποβολής και εγκυρότητας των δεδομένων, καθώς και τη διατήρηση της ακεραιότητάς τους.

Οι δικλίδες της πληροφορικής τεχνολογίας διακρίνονται σε δύο γενικές κατηγορίες, τις γενικές δικλίδες και τις δικλίδες εφαρμογής..

Γενικές δικλίδες

Οι γενικές δικλίδες περιλαμβάνουν τη δομή, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που ισχύουν για το σύνολο ή ένα μεγάλο τμήμα των πληροφοριακών συστημάτων της οντότητας— όπως ο κεντρικός υπολογιστής, οι μίνι υπολογιστές, το δίκτυο και το περιβάλλον λειτουργίας του τελικού χρήστη— και συμβάλλουν στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας τους. Δημιουργούν το περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν τα συστήματα εφαρμογής και οι δικλίδες.

Οι κύριες κατηγορίες των γενικών δικλίδων είναι:

- (1) *Ο σχεδιασμός και η διαχείριση του προγράμματος ασφαλείας για το σύνολο της οντότητας* παρέχουν ένα πλαίσιο και έναν συνεχή κύκλο δραστηριοτήτων για τη διαχείριση κινδύνων, την ανάπτυξη πολιτικών ασφαλείας, την ανάθεση αρμοδιοτήτων, καθώς και την παρακολούθηση της επάρκειας των δικλίδων των πληροφοριακών συστημάτων που έχει υιοθετήσει η οντότητα. .
- (2) *Οι δικλίδες πρόσβασης* περιορίζουν ή εντοπίζουν την πρόσβαση σε πόρους του υπολογιστή (δεδομένα, προγράμματα, εξοπλισμό και εγκαταστάσεις), προστατεύοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τους πόρους αυτούς από μη εξουσιοδοτημένη τροποποίηση, απώλεια, και αποκάλυψη. Οι δικλίδες πρόσβασης περιλαμβάνουν τόσο φυσικές όσο και λογικές δικλίδες.
- (3) *Οι δικλίδες της ανάπτυξης*, της διατήρησης και της αλλαγής των εφαρμογών λογισμικού εμποδίζουν μη εξουσιοδοτημένα προγράμματα ή τροποποιήσεις στα υπάρχοντα προγράμματα.
- (4) *Οι δικλίδες του λογισμικού του συστήματος* περιορίζουν και παρακολουθούν την πρόσβαση στα ισχυρά προγράμματα και τα ευαίσθητα αρχεία που ελέγχουν το υλικό του υπολογιστή και προστατεύουν εφαρμογές που υποστηρίζονται από το σύστημα.
- (5) *Ο διαχωρισμός των καθηκόντων* συνεπάγεται τη θέσπιση πολιτικών, διαδικασιών και οργανωτικής δομής, προκειμένου να αποτρέπουν ένα άτομο

από το να ελέγχει όλες τις βασικές πτυχές των σχετικών με τους υπολογιστές λειτουργιών και ως εκ τούτου να διεξάγει μη εξουσιοδοτημένες ενέργειες ή να αποκτά μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση σε περιουσιακά στοιχεία ή αρχεία.

- (6) Οι δικλίδες συνέχειας των υπηρεσιών βοηθούν να διασφαλιστεί ότι όταν συμβαίνουν απροσδόκητα γεγονότα, οι κρίσιμες λειτουργίες συνεχίζουν χωρίς διακοπή ή επανέρχονται αμέσως σε λειτουργία και προστατεύονται κρίσιμα και ευαίσθητα δεδομένα.

Δικλίδες εφαρμογής

Οι δικλίδες εφαρμογής περιλαμβάνουν τη δομή, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζονται σε χωριστά, μεμονωμένα συστήματα εφαρμογής, –όπως υποχρεώσεις προς τρίτους (πληρωτέοι λογαριασμοί), απογραφή, μισθοδοσία, επιχορηγήσεις ή δάνεια– και είναι σχεδιασμένοι να καλύπτουν την επεξεργασία των δεδομένων μέσω ειδικού λογισμικού εφαρμογών.

Οι δικλίδες αυτές αποσκοπούν γενικά στην πρόληψη, στον εντοπισμό και στη διόρθωση σφαλμάτων και παρατυπιών κατά τη ροή πληροφοριών μέσω των πληροφοριακών συστημάτων.

Οι δικλίδες εφαρμογής και ο τρόπος με τον οποίο οι πληροφορίες ρέουν μέσα από τα συστήματα πληροφοριών μπορούν να διακριθούν σε τρία στάδια ενός κύκλου επεξεργασίας:

- εισροές: τα δεδομένα εγκρίνονται, μετατρέπονται σε μια αυτοματοποιημένη μορφή, και εισάγονται στην εφαρμογή κατά τρόπο ακριβή, πλήρη και έγκαιρο
- επεξεργασία: τα δεδομένα είναι σωστά επεξεργασμένα από τον υπολογιστή και τα αρχεία έχουν ενημερωθεί σωστά και
- εκροές: τα αρχεία και οι εκθέσεις που δημιουργούνται από την εφαρμογή απεικονίζουν συναλλαγές ή γεγονότα που έχουν πραγματικά συμβεί και αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια τα αποτελέσματα της επεξεργασίας, και οι αναφορές ελέγχονται και διανέμονται στους εξουσιοδοτημένους χρήστες.

Οι δικλίδες εφαρμογής μπορεί επίσης να χαρακτηρίζονται από τα είδη των στόχων του ελέγχου με τον οποίο σχετίζονται, όπως και από το κατά πόσον οι πράξεις και οι πληροφορίες είναι εγκεκριμένες, πλήρεις, ακριβείς και έγκυρες. Οι δικλίδες εξουσιοδότησης αφορούν το κύρος των συναλλαγών και συντελούν στη διασφάλιση ότι οι συναλλαγές αντιπροσωπεύουν τα γεγονότα που πραγματικά συνέβησαν κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου. Οι δικλίδες πληρότητας σχετίζονται με το αν όλες οι έγκυρες συναλλαγές καταγράφονται και ταξινομούνται σωστά. Οι δικλίδες ακρίβειας εξετάζουν το κατά πόσον οι συναλλαγές καταγράφονται σωστά και όλα τα στοιχεία των δεδομένων είναι ακριβή. Τυχόν ανεπάρκεια των δικλίδων που αφορούν την ακεραιότητα της επεξεργασίας των δεδομένων θα μπορούσε να ακυρώσει τα αποτελέσματα καθεμιάς από τις προαναφερόμενες δικλίδες εφαρμογής και να οδηγήσει στην πραγματοποίηση μη εγκεκριμένων πράξεων, καθώς και να συμβάλει στην παραγωγή ελλিপών και ανακριβών στοιχείων.

Οι δικλίδες εφαρμογής περιλαμβάνουν προγραμματισμένες δραστηριότητες δικλίδων, όπως αυτοματοποιημένες αλλαγές, και χειροκίνητη παρακολούθηση των ηλεκτρονικώς παραγόμενων εκροών, όπως αξιολογήσεις των αναφορών αναγνώρισης απορριφθέντων ή ασυνήθιστων δεδομένων.

Οι γενικές δικλίδες και οι δικλίδες εφαρμογής στα υπολογιστικά συστήματα είναι αλληλένδετες

Η αποτελεσματικότητα των γενικών δικλίδων είναι ένας σημαντικός παράγοντας για τον καθορισμό της αποτελεσματικότητας των δικλίδων εφαρμογής. Εάν οι γενικές δικλίδες είναι ανεπαρκείς, τότε μειώνεται σοβαρά η αξιοπιστία των δικλίδων που σχετίζονται με μεμονωμένες εφαρμογές. Χωρίς αποτελεσματικές γενικές δικλίδες, οι δικλίδες εφαρμογής μπορεί να καταστούν αναποτελεσματικές μέσω παράκαμψης, καταστρατήγησης ή τροποποίησης. Για παράδειγμα, οι έλεγχοι επεξεργασίας που έχουν σχεδιαστεί για να αποτρέπουν τους χρήστες από την καταχώρηση παράλογου αριθμού ωρών εργασίας (π.χ. άνω των 24 σε μία ημέρα), σε ένα σύστημα μισθοδοσίας μπορεί να είναι μία αποτελεσματική δικλίδα εφαρμογής. Ωστόσο, καμία επίκληση δεν μπορεί να γίνει στα πορίσματα της δικλίδας αυτής, εάν οι γενικές δικλίδες επιτρέπουν μη εξουσιοδοτημένες τροποποιήσεις του προγράμματος που θα μπορούσαν να επιτρέψουν την εξαίρεση ορισμένων συναλλαγών από την επεξεργασία.

Μολονότι οι βασικοί στόχοι των δικλίδων παραμένουν σταθεροί, οι ραγδαίες αλλαγές στην τεχνολογία των πληροφοριών απαιτούν την εξέλιξη των δικλίδων προκειμένου να παραμείνουν αποτελεσματικές. Αλλαγές όπως η αυξημένη εξάρτηση από τη δικτύωση, ισχυροί υπολογιστές που μετακυλύουν την ευθύνη για την επεξεργασία δεδομένων στα χέρια των τελικών χρηστών, το ηλεκτρονικό εμπόριο, και το διαδίκτυο επηρεάζουν τη φύση και την εφαρμογή συγκεκριμένων δραστηριοτήτων δικλίδων.

Περαιτέρω οδηγίες σχετικά με τις δραστηριότητες δικλίδων που εφαρμόζονται στην πληροφορική τεχνολογία μπορούν να ληφθούν από την ένωση ελεγκτών πληροφορικής τεχνολογίας (Information Systems Audit and Control Association - ISACA), ειδικότερα από το πλαίσιο αναφοράς στόχοι δικλίδων για πληροφορική τεχνολογία και σχετική τεχνολογία (Control Objectives for Information and Related Technology-COBIT) της ISACA, καθώς και από τα πρακτικά της ελεγκτικής επιτροπής ΤΠ του INTOSAI.

Παραδείγματα

Ο αναγνώστης μπορεί να ανατρέξει στα παραρτήματα για ολοκληρωμένα παραδείγματα σχετικά με καθέναν από τους στόχους και τα συστατικά των εσωτερικών δικλίδων.

2.4 Πληροφόρηση και επικοινωνία



λογοδοσία
συμμόρφωση
λειτουργίες
διασφάλιση πόρων
οργανισμός - οντότητα - υπηρεσία
περιβάλλον δικλίδων
εκτίμηση κινδύνου
δραστηριότητες δικλίδων
πληροφόρηση και επικοινωνία
παρακολούθηση

Η πληροφόρηση και η επικοινωνία είναι απαραίτητες λειτουργίες για την υλοποίηση όλων των στόχων των εσωτερικών δικλίδων.

Πληροφόρηση

Προϋπόθεση για αξιόπιστες και συναφείς πληροφορίες είναι η άμεση καταγραφή και η ορθή ταξινόμηση των συναλλαγών και των γεγονότων. Οι συναφείς πληροφορίες θα πρέπει να εντοπίζονται, να συλλέγονται και να διαβιβάζονται υπό τέτοια μορφή και εντός τέτοιου χρονοδιαγράμματος ώστε να καθίσταται δυνατή για το προσωπικό η διενέργεια εσωτερικών δικλίδων και άλλων καθηκόντων (έγκαιρη γνωστοποίηση στους κατάλληλους ανθρώπους). Επομένως, το σύστημα εσωτερικών δικλίδων καθαυτό και όλες οι συναλλαγές και τα σημαντικά γεγονότα θα πρέπει να είναι πλήρως τεκμηριωμένα.

Τα πληροφοριακά συστήματα παράγουν αναφορές οι οποίες περιέχουν λειτουργικές, χρηματοοικονομικές και μη πληροφορίες, καθώς και πληροφορίες σχετικές με τη συμμόρφωση και καθιστούν δυνατή τη λειτουργία και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων. Δεν επεξεργάζονται μόνο δεδομένα που παράγονται εσωτερικά, αλλά και πληροφορίες σχετικές με εξωτερικά γεγονότα, δραστηριότητες και προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη λήψη αποφάσεων και την υποβολή εκθέσεων.

Η ικανότητα της διοίκησης να λαμβάνει κατάλληλες αποφάσεις επηρεάζεται από την ποιότητα των πληροφοριών, γεγονός που σημαίνει ότι οι πληροφορίες θα πρέπει να είναι κατάλληλες, έγκαιρες, επίκαιρες, ακριβείς και προσβάσιμες.

Η πληροφόρηση και η επικοινωνία είναι απαραίτητες για την υλοποίηση όλων των στόχων των εσωτερικών δικλίδων. Για παράδειγμα, ένας από τους στόχους των εσωτερικών δικλίδων είναι η εκπλήρωση των υποχρεώσεων δημόσιας λογοδοσίας. Τούτο πραγματοποιείται με την ανάπτυξη και τη διατήρηση αξιόπιστων και συναφών χρηματοοικονομικών και μη πληροφοριών και διαβίβασης των εν λόγω πληροφοριών μέσω της κατάλληλης παρουσίασης των εγκαίρως υποβαλλόμενων αναφορών. Η πληροφόρηση και η επικοινωνία σχετικά με την απόδοση του οργανισμού προσφέρουν τη δυνατότητα αξιολόγησης της ευρυθμίας, της δεοντολογικής λειτουργίας, της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών του. Σε πολλές περιπτώσεις, η πληροφόρηση και η επικοινωνία είναι απαραίτητες, προκειμένου να συμμορφώνεται ο οργανισμός με τους νόμους και τους κανονισμούς.

Η πληροφόρηση απαιτείται σε όλα τα επίπεδα ενός οργανισμού, προκειμένου να υπάρχει αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικών δικλίδων και να επιτυγχάνονται οι στόχοι της οντότητας. Ως εκ τούτου, μια σειρά από συναφείς και αξιόπιστες πληροφορίες θα πρέπει να εντοπίζονται, να συλλέγονται και να διαβιβάζονται υπό τέτοια μορφή και εντός τέτοιου χρονοδιαγράμματος ώστε να καθίσταται δυνατή για το προσωπικό η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου και άλλων καθηκόντων. Προϋπόθεση για αξιόπιστες και συναφείς πληροφορίες είναι η άμεση καταγραφή και η ορθή ταξινόμηση των συναλλαγών και των γεγονότων.

Οι συναλλαγές και τα γεγονότα πρέπει να καταγράφονται αμέσως μόλις λαμβάνουν χώρα, εφόσον πρόκειται για πληροφορίες που είναι συναφείς και χρήσιμες στη διοίκηση για τον έλεγχο των λειτουργιών και τη λήψη αποφάσεων. Αυτό ισχύει για το σύνολο της διαδικασίας ή τον κύκλο ζωής μιας συναλλαγής ή γεγονότος, περιλαμβανομένων της έναρξης και της έγκρισης, όλων των σταδίων της διαδικασίας, και της τελικής καταχώρησής της σε συνοπτικά αρχεία. Το ίδιο ισχύει και για την άμεση επικαιροποίηση όλων των εγγράφων, ώστε να παραμένουν ενήμερα.

Απαιτείται επίσης σωστή ταξινόμηση των συναλλαγών και των γεγονότων για να διασφαλίζεται ότι η διοίκηση έχει πρόσβαση σε αξιόπιστες πληροφορίες. Αυτό συνεπάγεται την οργάνωση, την κατηγοριοποίηση και τη μορφοποίηση των πληροφοριών βάσει των οποίων καταρτίζονται αναφορές, χρονοδιαγράμματα και οικονομικές καταστάσεις.

Τα πληροφοριακά συστήματα παράγουν αναφορές οι οποίες περιέχουν λειτουργικές, χρηματοοικονομικές και μη πληροφορίες, καθώς και πληροφορίες σχετικές με τη συμμόρφωση, και που καθιστούν δυνατή την εκτέλεση και τον έλεγχο της δραστηριότητας. Τα συστήματα αυτά δεν επεξεργάζονται μόνο ποσοτικές ή ποιοτικές εκτιμήσεις των δεδομένων που παράγονται εσωτερικά, αλλά και πληροφορίες σχετικές με εξωτερικά γεγονότα, δραστηριότητες και προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη λήψη αποφάσεων και την υποβολή αναφορών.

Η ικανότητα της διοίκησης να λαμβάνει κατάλληλες αποφάσεις επηρεάζεται από την ποιότητα των πληροφοριών, γεγονός που σημαίνει ότι οι πληροφορίες θα πρέπει να είναι:

- κατάλληλες (περιλαμβάνονται οι απαραίτητες πληροφορίες;)
- έγκαιρες (είναι διαθέσιμες όταν απαιτούνται;)
- επίκαιρες (είναι οι πλέον πρόσφατα διαθέσιμες;)
- ακριβείς (είναι ορθές;)
- προσβάσιμες (έχουν τα ενδιαφερόμενα μέρη εύκολη πρόσβαση σε αυτές;).

Προκειμένου να διασφαλίζεται η ποιότητα των πληροφοριών και της αναφοράς, να εκτελούνται οι δραστηριότητες και τα καθήκοντα εσωτερικών δικλίδων, και να καθίσταται πιο αποτελεσματική και αποδοτική η παρακολούθηση, το σύστημα εσωτερικών δικλίδων καθαυτό και όλες οι συναλλαγές και τα σημαντικά γεγονότα θα πρέπει να τεκμηριώνονται κατά τρόπο πλήρη και σαφή (π.χ. διαγράμματα ροής και περιγραφικά σημειώματα). Η εν λόγω τεκμηρίωση πρέπει να είναι άμεσα διαθέσιμη σε περίπτωση εξέτασης.

Η τεκμηρίωση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων θα πρέπει να περιλαμβάνει τον προσδιορισμό της δομής και των πολιτικών ενός οργανισμού και των κατηγοριών λειτουργίας του, καθώς και των συναφών στόχων και διαδικασιών δικλίδων. Ένας οργανισμός πρέπει να τηρεί έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία των συστατικών στοιχείων της διαδικασίας εσωτερικών δικλίδων, συμπεριλαμβανομένων των στόχων του και των δραστηριοτήτων δικλίδων.

Ωστόσο, η έκταση της τεκμηρίωσης του συστήματος εσωτερικών δικλίδων μιας οντότητας διαφέρει ανάλογα με το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας και παρόμοιους παράγοντες.

Επικοινωνία

Η αποτελεσματική επικοινωνία θα πρέπει να ρέει προς όλα τα ιεραρχικά επίπεδα ενός οργανισμού (προς τα κάτω, δια μέσου και προς τα άνω), σε όλα τα συστατικά στοιχεία και το σύνολο της δομής του.

Τα ανώτατα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να καθιστούν σαφή σε όλο το προσωπικό τη σημασία των καθηκόντων που απορρέουν από τις δικλίδες. Οι εργαζόμενοι θα πρέπει να κατανοούν τον ρόλο που οι ίδιοι διαδραματίζουν στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων, καθώς και το πώς οι επιμέρους δραστηριότητές τους σχετίζονται με την εργασία των άλλων.

Επίσης, υπάρχει η ανάγκη αποτελεσματικής επικοινωνίας με εξωτερικούς φορείς.

Η πληροφόρηση αποτελεί τη βάση για την επικοινωνία, η οποία πρέπει να ανταποκρίνεται στις προσδοκίες των ομάδων και των ατόμων, και να τους επιτρέπει την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων. Η αποτελεσματική επικοινωνία θα πρέπει να ρέει προς όλα τα ιεραρχικά επίπεδα ενός οργανισμού (προς τα κάτω, δια μέσου και προς τα άνω), προς όλα τα συστατικά στοιχεία και τη συνολική δομή.

Ένας από τους πιο σημαντικούς διαύλους επικοινωνίας είναι ο διάυλος μεταξύ της διοίκησης και του προσωπικού της. Η διοίκηση πρέπει να ενημερώνεται σχετικά με τις επιδόσεις, τις εξελίξεις, τους κινδύνους και τη λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων, καθώς και για άλλα συναφή γεγονότα και ζητήματα. Με την ίδια λογική, η διοίκηση πρέπει να γνωστοποιεί στο προσωπικό της τις πληροφορίες που χρειάζεται και να παρέχει σχόλια και καθοδήγηση. Η διοίκηση θα πρέπει επίσης να παρέχει συγκεκριμένη και καθοδηγούμενη επικοινωνία που θα αφορά την προσδοκώμενη στάση του προσωπικού. Αυτό περιλαμβάνει σαφή δήλωση της φιλοσοφίας και της προσέγγισης της οντότητας περί εσωτερικών δικλίδων, καθώς και εκχώρηση αρμοδιοτήτων.

Η επικοινωνία θα πρέπει να συμβάλλει στην ευαισθητοποίηση σχετικά με τη σημασία και τη συνάφεια των αποτελεσματικών εσωτερικών δικλίδων, να γνωστοποιεί την προθυμία ανάληψης κινδύνου και τις ανοχές των κινδύνων της οντότητας, καθώς και να ενημερώνει το προσωπικό σχετικά με τους ρόλους και τις αρμοδιότητες που αναλαμβάνει για την πραγματοποίηση και την υποστήριξη των στοιχείων των εσωτερικών δικλίδων.

Εκτός από την εσωτερική επικοινωνία, η διοίκηση θα πρέπει να διασφαλίζει ότι υπάρχουν κατάλληλα μέσα επικοινωνίας με εξωτερικούς φορείς, καθώς και την απόκτηση πληροφοριών από αυτούς, καθώς οι εξωτερικές επικοινωνίες μπορούν να παράσχουν στοιχεία που ενδέχεται να έχουν πολύ σημαντικές συνέπειες στον βαθμό στον οποίο επιτυγχάνει ο οργανισμός τους στόχους του.

Με βάση τις εισρέουσες πληροφορίες από την εσωτερική και εξωτερική επικοινωνία, η διοίκηση πρέπει να λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα και να προβαίνει εγκαίρως στη λήψη μέτρων συμμόρφωσης.

Παραδείγματα

Ο αναγνώστης μπορεί να ανατρέξει στα παραρτήματα για ολοκληρωμένα παραδείγματα για καθέναν από τους στόχους και τα στοιχεία των εσωτερικών δικλίδων.

2.5 Παρακολούθηση



λογοδοσία
συμμόρφωση
λειτουργίες
διασφάλιση πόρων
οργανισμός οντότητα - υπηρεσία
περιβάλλον δικλίδων
εκτίμηση κινδύνου
δραστηριότητες δικλίδων
πληροφόρηση και επικοινωνία
παρακολούθηση

Τα συστήματα εσωτερικών δικλίδων θα πρέπει να παρακολουθούνται για την αξιολόγηση της ποιότητας της απόδοσης του συστήματος με την πάροδο του χρόνου. Η παρακολούθηση επιτυγχάνεται μέσω των συνήθων δραστηριοτήτων, χωριστών αξιολογήσεων ή συνδυασμού και των δύο.

(1) Συνεχείς παρακολουθήσεις

Η συνεχής παρακολούθηση των εσωτερικών δικλίδων αποτελεί μέρος των κανονικών, επαναλαμβανόμενων λειτουργικών δραστηριοτήτων μιας οντότητας. Περιλαμβάνει τακτικές δραστηριότητες διαχείρισης και εποπτείας, καθώς και άλλες δράσεις που πραγματοποιεί το προσωπικό κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του.

Οι δραστηριότητες συνεχούς παρακολούθησης καλύπτουν καθένα από τα συστατικά στοιχεία των εσωτερικών δικλίδων και περιλαμβάνουν μέτρα κατά παράνομων, αντιδεοντολογικών, πολυδάπανων, μη αποδοτικών και αναποτελεσματικών συστημάτων εσωτερικών δικλίδων.

(2) Ειδικές αξιολογήσεις

Το εύρος και η συχνότητα των ειδικών αξιολογήσεων θα εξαρτάται κατά κύριο λόγο από την εκτίμηση των κινδύνων και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών συνεχούς παρακολούθησης.

Ειδικές αξιολογήσεις καλύπτουν την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικών δικλίδων και διασφαλίζουν ότι οι εσωτερικές δικλίδες

επιτυγχάνουν τα επιθυμητά αποτελέσματα με βάση προκαθορισμένες μεθόδους και διαδικασίες. Τυχόν ανεπάρκειες του συστήματος δικλίδων πρέπει να αναφέρονται στο κατάλληλο επίπεδο διοίκησης.

Η παρακολούθηση θα πρέπει να διασφαλίζει την επαρκή και έγκαιρη εφαρμογή των πορισμάτων και των συστάσεων του ελέγχου.

Η παρακολούθηση των εσωτερικών δικλίδων αποσκοπεί στην εξασφάλιση ότι οι δικλίδες λειτουργούν όπως αναμένεται και ότι τροποποιούνται κατάλληλα ανάλογα με τις μεταβολές των συνθηκών. Η παρακολούθηση θα πρέπει επίσης να αξιολογεί κατά πόσον παράλληλα με την άσκηση της αποστολής της οντότητας, επιτυγχάνονται οι τιθέμενοι γενικοί στόχοι των εσωτερικών δικλίδων. Αυτό επιτυγχάνεται με τη διεξαγωγή δραστηριοτήτων συνεχούς παρακολούθησης, ειδικών αξιολογήσεων ή συνδυασμού και των δύο, με σκοπό να διασφαλίζεται ότι οι εσωτερικές δικλίδες εξακολουθούν να εφαρμόζονται σε όλα τα επίπεδα και στο σύνολο της οντότητας, και ότι επιτυγχάνονται τα επιθυμητά αποτελέσματα. Η παρακολούθηση των ίδιων των δραστηριοτήτων εσωτερικών δικλίδων αυτών καθαντών θα πρέπει να διακρίνεται σαφώς από την επισκόπηση των λειτουργιών μιας οντότητας, η οποία είναι μια δραστηριότητα εσωτερικών δικλίδων, όπως περιγράφηκε προηγουμένως στην ενότητα 2.3.

Η συνεχής παρακολούθηση των εσωτερικών δικλίδων λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια των κανονικών, επαναλαμβανόμενων λειτουργιών ενός οργανισμού. Εκτελείται συνεχώς και σε πραγματικό χρόνο, αντιδρά δυναμικά στις μεταβαλλόμενες συνθήκες και είναι βαθιά εδραιωμένη στις λειτουργίες της οντότητας. Ως εκ τούτου, είναι πιο αποτελεσματική από τις ειδικές αξιολογήσεις και οι διορθωτικές ενέργειες είναι δυνητικά λιγότερο δαπανηρές. Συχνά, οι ενέργειες συνεχούς παρακολούθησης επιτρέπουν τον ταχύτερο εντοπισμό των προβλημάτων, λαμβανομένου υπόψη ότι οι ειδικές αξιολογήσεις λαμβάνουν χώρα κατόπιν μετά την πραγματοποίηση ενός γεγονότος.

Το εύρος και η συχνότητα των ειδικών αξιολογήσεων θα πρέπει να εξαρτάται κατά κύριο λόγο από την εκτίμηση του κινδύνου και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών συνεχούς παρακολούθησης. Για τον καθορισμό τους, ο οργανισμός θα πρέπει να εξετάζει τη φύση και τον βαθμό των αλλαγών, οι οποίες απορρέουν τόσο από εσωτερικά όσο και από εξωτερικά γεγονότα, καθώς και τους συνδεόμενους με αυτές κινδύνους, την ικανότητα και την εμπειρία του προσωπικού να εφαρμόζει τρόπους διαχείρισης των κινδύνων και σχετικές δικλίδες, καθώς και τα αποτελέσματα της συνεχούς παρακολούθησης. Οι ειδικές αξιολογήσεις των δικλίδων μπορεί επίσης να είναι χρήσιμες, καθώς εστιάζουν απευθείας στην αποτελεσματικότητά τους σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Οι ειδικές αξιολογήσεις μπορεί να λαμβάνουν τη μορφή της αυτοαξιολόγησης, της αναθεώρησης του σχεδιασμού του δικλίδων και της άμεσης δοκιμασίας των εσωτερικών δικλίδων. Επίσης, οι ειδικές αξιολογήσεις μπορεί να διενεργούνται από Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα ή από εξωτερικούς ή εσωτερικούς ελεγκτές.

Συνήθως, ο συνδυασμός συνεχούς παρακολούθησης και ειδικών αξιολογήσεων βοηθά να διασφαλιστεί ότι οι εσωτερικές δικλίδες διατηρούν την αποτελεσματικότητά τους με την πάροδο του χρόνου.

Όλες οι ανεπάρκειες που εντοπίζονται κατά τη συνεχή παρακολούθηση ή μέσω ειδικών αξιολογήσεων θα πρέπει να γνωστοποιούνται στους αρμόδιους, ώστε να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα. Ο όρος «ανεπάρκεια» αναφέρεται σε μια κατάσταση που επηρεάζει την ικανότητα μιας οντότητας να επιτύχει τους γενικούς στόχους της. Ως εκ τούτου, μια ανεπάρκεια μπορεί να αντιστοιχεί σε μια αντιληφθείσα, δυνητική ή πραγματική αδυναμία ή μια ευκαιρία για την ενίσχυση των εσωτερικών δικλίδων προκειμένου να αυξηθεί η πιθανότητα επίτευξης των γενικών στόχων της οντότητας.

Η παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών σχετικά με τις ανεπάρκειες των εσωτερικών δικλίδων στον αρμόδιο φορέα είναι ζωτικής σημασίας. Θα πρέπει να καταρτίζονται πρωτόκολλα προκειμένου να καθορίζονται οι πληροφορίες που απαιτούνται σε ένα συγκεκριμένο διοικητικό επίπεδο για την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων. Τα πρωτόκολλα αυτά καταρτίζονται βάσει της γενικής αρχής σύμφωνα με την οποία ένα διοικητικό στέλεχος πρέπει να λαμβάνει πληροφορίες που αφορούν ενέργειες ή συμπεριφορές των εργαζομένων που υπάγονται στην αρμοδιότητά του, καθώς και τις πληροφορίες που απαιτούνται για την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων.

Οι πληροφορίες που παράγονται κατά τη διάρκεια των εργασιών αναφέρονται συνήθως μέσω των συνήθων διαύλων επικοινωνίας, γεγονός που σημαίνει ότι περιέρχονται στη γνώση του υπεύθυνου για τη συγκεκριμένη αυτή λειτουργία, καθώς και σε τουλάχιστον ένα διοικητικό επίπεδο πάνω από αυτόν .. Ωστόσο, θα πρέπει επίσης να υπάρχουν εναλλακτικοί δίαυλοι επικοινωνίας για την υποβολή ευαίσθητων πληροφοριών, όπως στοιχείων για παράνομες ή καταχρηστικές πράξεις.

Η παρακολούθηση των εσωτερικών δικλίδων θα πρέπει να περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες που αποσκοπούν στη διασφάλιση ότι τα ευρήματα των ελέγχων και άλλων μορφών αξιολογήσεων οδηγούν στην κατάλληλη και άμεση λύση των αντίστοιχων προβλημάτων. Τα διοικητικά στελέχη πρέπει: 1) να αξιολογούν αμέσως τα ευρήματα των ελέγχων και λοιπών αξιολογήσεων, συμπεριλαμβανομένων αυτών που εντοπίζουν ανεπάρκειες, καθώς και τις συστάσεις που διατυπώνονται από τους ελεγκτές και άλλους που διεξάγουν αξιολογήσεις των λειτουργιών μιας υπηρεσίας, 2) να καθορίζουν τα κατάλληλα μέτρα που πρέπει να λαμβάνονται σε συνέχεια των ευρημάτων και των συστάσεων που προκύπτουν από τους ελέγχους και τις άλλες μορφές αξιολόγησης, και 3) να ολοκληρώνουν, εντός των καθορισμένων χρονικών πλαισίων, όλες τις ενέργειες που διορθώνουν ή επιλύουν με άλλον τρόπο τα ζητήματα που υποπίπτουν στην αντίληψή τους.

Η διαδικασία επίλυσης αρχίζει όταν τα αποτελέσματα των ελέγχων ή των άλλων μορφών αξιολόγησης υποβάλλονται στη διοίκηση, και ολοκληρώνεται μόνον όταν έχει ληφθεί κάποιο μέτρο το οποίο 1) διορθώνει τις εντοπισθείσες ανεπάρκειες, 2) επιφέρει βελτιώσεις ή 3) καταδεικνύει ότι τα ευρήματα και οι συστάσεις δεν δικαιολογούν την ανάληψη δράσης εκ μέρους της διοίκησης.

Παραδείγματα

Ο αναγνώστης μπορεί να ανατρέξει στα παραρτήματα για ολοκληρωμένα παραδείγματα για καθέναν από τους στόχους και τα στοιχεία των εσωτερικών

δικλίδων.

3 Ρόλοι και αρμοδιότητες

Κάθε μέλος ενός οργανισμού αναλαμβάνει ορισμένες αρμοδιότητες σχετικές με τις εσωτερικές δικλίδες:

Διοικητικά στελέχη: είναι άμεσα υπεύθυνα για όλες τις δραστηριότητες ενός οργανισμού, συμπεριλαμβανομένων του σχεδιασμού, της υλοποίησης, της εποπτείας της εύρυθμης λειτουργίας, της διατήρησης και της τεκμηρίωσης του συστήματος εσωτερικών δικλίδων. Οι αρμοδιότητές τους ποικίλλουν ανάλογα με τη θέση τους στον οργανισμό και τα χαρακτηριστικά του οργανισμού.

Εσωτερικοί ελεγκτές: εξετάζουν και συμβάλλουν στη διαρκή αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικών δικλίδων μέσω των αξιολογήσεων που διενεργούν και των συστάσεων που διατυπώνουν και, συνεπώς, διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διεξαγωγή αποτελεσματικών εσωτερικών δικλίδων. Ωστόσο, δεν φέρουν την κύρια ευθύνη που φέρει η διοίκηση όσον αφορά τον σχεδιασμό, την υλοποίηση, τη διατήρηση και την τεκμηρίωση των εσωτερικών δικλίδων.

Προσωπικό: συμβάλλει επίσης στις εσωτερικές δικλίδες. Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούν ρητό ή σιωπηρό τμήμα των καθηκόντων καθενός. Κάθε μέλος του προσωπικού διαδραματίζει έναν ρόλο στη διεξαγωγή των δικλίδων και πρέπει να είναι υπεύθυνο για την αναφορά λειτουργικών προβλημάτων, μη συμμόρφωσης με τον κώδικα δεοντολογίας ή παραβιάσεων της πολιτικής του οργανισμού.

Τα εξωτερικά μέρη διαδραματίζουν επίσης σημαντικό ρόλο στη διαδικασία εσωτερικών δικλίδων. Μπορούν να συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού, ή να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για την πραγματοποίηση των εσωτερικών δικλίδων. Ωστόσο, δεν είναι υπεύθυνα για τον σχεδιασμό, την υλοποίηση, την ορθή λειτουργία, τη διατήρηση ή την τεκμηρίωση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων του οργανισμού.

Ανώτατα Ελεγκτικά Ιδρύματα (ΑΕΙ):	ενθαρρύνουν και υποστηρίζουν τη δημιουργία αποτελεσματικών εσωτερικών δικλίδων στον δημόσιο τομέα. Η αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων είναι απαραίτητη για τους ελέγχους συμμόρφωσης, τους χρηματοοικονομικούς ελέγχους και τους ελέγχους απόδοσης που διενεργούν τα ΑΕΙ. Γνωστοποιούν τα πορίσματά και τις συστάσεις τους στους ενδιαφερομένους.
Εξωτερικοί ελεγκτές:	διενεργούν ελέγχους σε ορισμένους κυβερνητικούς οργανισμούς σε διάφορες χώρες. Καλούνται να παρέχουν, από κοινού με τις επαγγελματικές ενώσεις που τους εκπροσωπούν, συμβουλές και συστάσεις σχετικά με τις εσωτερικές δικλίδες.
Νομοθετικές και ρυθμιστικές αρχές:	θεσπίζουν κανόνες και κατευθυντήριες οδηγίες σχετικά με τις εσωτερικές δικλίδες. Θα πρέπει να συμβάλλουν σε μια κοινή κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων.
Άλλα μέρη:	αλληλεπιδρούν με τον οργανισμό (δικαιούχοι, προμηθευτές, κ.λπ.) και παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την επίτευξη των στόχων του.

Οι εσωτερικές δικλίδες πραγματοποιούνται κατά κύριο λόγο από εσωτερικούς φορείς μιας οντότητας συμπεριλαμβανομένης της διοίκησης, των εσωτερικών ελεγκτών και του λοιπού προσωπικού. Ωστόσο, οι ενέργειες των άλλων ενδιαφερομένων επηρεάζουν επίσης το σύστημα εσωτερικών δικλίδων.

Διοικητικά στελέχη

Το σύνολο του προσωπικού του οργανισμού διαδραματίζει σημαντικό ρόλο ώστε να καταστεί λειτουργικές οι εσωτερικές δικλίδες. Ωστόσο, η διοίκηση έχει τη συνολική ευθύνη για τον σχεδιασμό, την υλοποίηση, την ορθή λειτουργία, τη διατήρηση και την τεκμηρίωση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων. Η δομή της διοίκησης μπορεί να περιλαμβάνει συμβούλια και ελεγκτικές επιτροπές, που έχουν διαφορετικούς ρόλους και συνθέσεις και υπόκεινται στη διαφορετική νομοθεσία κάθε χώρας.

Εσωτερικοί ελεγκτές

Συχνά, η διοίκηση συστήνει μια μονάδα εσωτερικού ελέγχου, ως μέρος του συστήματος εσωτερικών δικλίδων και την χρησιμοποιεί για να συμβάλει την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικών δικλίδων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν τακτικά πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων, οι οποίες επικεντρώνονται κυρίως στην αξιολόγηση του σχεδιασμού και της λειτουργίας των εσωτερικών δικλίδων. Γνωστοποιούν πληροφορίες σχετικά με τα πλεονεκτήματα και τις αδυναμίες και διατυπώνουν συστάσεις για τη βελτίωση του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητά τους θα πρέπει να είναι εγγυημένες.

Ως εκ τούτου, ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι μια ανεξάρτητη και αντικειμενική δραστηριότητα που παρέχει διασφαλίσεις και συμβουλές και ο οποίος προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του προσφέροντας μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, δικλίδων και διακυβέρνησης.

Ακόμη κι αν οι εσωτερικοί ελεγκτές αποτελούν ένα πολύτιμο εκπαιδευτικό και συμβουλευτικό όργανο των εσωτερικών δικλίδων, δεν θα πρέπει να λειτουργούν ως υποκατάστατο ενός ισχυρού συστήματος εσωτερικών δικλίδων.

Προκειμένου μια υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου να είναι αποτελεσματική, είναι απαραίτητο το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου να είναι ανεξάρτητο από τη διοίκηση, να εργάζεται με αμερόληπτο, σωστό και έντιμο τρόπο και να λογοδοτεί απευθείας στο υψηλότερο επίπεδο εξουσίας εντός του οργανισμού. Αυτό επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να διατυπώνουν αμερόληπτες απόψεις στις αξιολογήσεις τους, και να προτείνουν αντικειμενικές προτάσεις που αποβλέπουν στη διόρθωση των ανεπαρειών που ανακύπτουν. Για λόγους επαγγελματικής καθοδήγησης, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να χρησιμοποιούν το πλαίσιο επαγγελματικών πρακτικών (Professional Practices Framework-PPF) του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), συμπεριλαμβανομένων του ορισμού, του κώδικα δεοντολογίας, των προτύπων και των πρακτικών λεπτομερειών εφαρμογής. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τηρούν τον κώδικα δεοντολογίας του INTOSAI.

Εκτός από τον ρόλο της παρακολούθησης των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, το ικανό προσωπικό εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συμβάλει στην αποτελεσματικότητα των προσπαθειών εξωτερικού ελέγχου με την παροχή άμεσης βοήθειας στον εξωτερικό ελεγκτή. Η φύση, το πεδίο εφαρμογής, ή το χρονοδιάγραμμα των διαδικασιών που ακολουθεί ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να προσαρμόζονται ανάλογα με τον βαθμό στον οποίο μπορεί ο εξωτερικός ελεγκτής να βασιστεί στο έργο του εσωτερικού ελεγκτή.

Προσωπικό

Τα στελέχη και το λοιπό προσωπικό πραγματοποιούν επίσης τις εσωτερικές δικλίδες. Συχνά τα άτομα αυτά βρίσκονται στην πρώτη γραμμή και εφαρμόζουν δικλίδες, επανεξετάζουν δικλίδες, διορθώνουν δικλίδες που έχουν εφαρμοστεί λανθασμένα, και εντοπίζουν τυχόν προβλήματα που μπορούν να επιλυθούν μέσω δικλίδων, κατά τη διεξαγωγή των καθημερινών καθηκόντων τους.

Εξωτερικά μέρη

Η δεύτερη μεγάλη ομάδα των μερών που εμπλέκεται στις εσωτερικές δικλίδες είναι τα εξωτερικά μέρη, όπως οι εξωτερικοί ελεγκτές (συμπεριλαμβανομένων ΑΕΙ), οι νομοθετικές και ρυθμιστικές αρχές, καθώς και άλλα μέρη. Μπορούν να συμβάλλουν στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού, ή να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες για την πραγματοποίηση των εσωτερικών δικλίδων. Ωστόσο, δεν είναι υπεύθυνα για τον σχεδιασμό, την υλοποίηση, την ορθή λειτουργία, τη διατήρηση ή την τεκμηρίωση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων του οργανισμού.

ΑΕΙ και εξωτερικοί ελεγκτές

Τα καθήκοντα των εξωτερικών μερών, ιδίως των εξωτερικών ελεγκτών και των ΑΕΙ, περιλαμβάνουν την αξιολόγηση της λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών δικλίδων και την ενημέρωση της διοίκησης σχετικά με τα πορίσματά τους. Ωστόσο, η εξέταση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων από τα εξωτερικά μέρη καθορίζεται από την εντολή τους.

Η αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων από τους ελεγκτές συνεπάγεται:

- καθορισμό της σημασίας του κινδύνου, καθώς και της ευαισθησίας του κινδύνου, για τον οποίο αξιολογούνται οι δικλίδων
- εκτίμηση του κινδύνου που ενέχει η κακή χρήση των πόρων, η μη επίτευξη των στόχων που αφορούν θέματα δεοντολογίας, οικονομίας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, ή η αδυναμία εκπλήρωσης των υποχρεώσεων λογοδοσίας, και η μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς
- προσδιορισμό και κατανόηση των σχετικών δικλίδων
- καθορισμό των ήδη γνωστών στοιχείων σε σχέση με την αποτελεσματικότητα των δικλίδων
- αξιολόγηση της καταλληλότητας του σχεδιασμού των δικλίδων
- καθορισμό της αποτελεσματικότητας των δικλίδων, μέσω της διενέργειας δοκιμών
- υποβολή αναφορών σχετικά με τις αξιολογήσεις εσωτερικών δικλίδων και συζήτηση των απαραίτητων διορθωτικών ενεργειών.

Το Ανώτατο Ελεγκτικό Ίδρυμα έχει επίσης έννομο συμφέρον να διασφαλίζει την ύπαρξη ισχυρών μονάδων εσωτερικού ελέγχου, όπου αυτές είναι απαραίτητες. Οι εν λόγω μονάδες ελέγχου αποτελούν ένα σημαντικό στοιχείο των εσωτερικών δικλίδων, καθώς αποτελούν ένα συνεχές μέσο για τη βελτίωση των δραστηριοτήτων του οργανισμού. Ωστόσο, σε ορισμένες χώρες οι μονάδες εσωτερικού ελέγχου μπορεί να στερούνται ανεξαρτησίας, να μην έχουν σημαντική ισχύ ή να μην υπάρχουν. Στις περιπτώσεις αυτές, το ΑΕΙ θα πρέπει, όποτε είναι δυνατόν, να προσφέρει αρωγή και καθοδήγηση για τη δημιουργία και την ανάπτυξη των κλιμακίων αυτών και να διασφαλίζει την ανεξαρτησία των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή. Η αρωγή αυτή μπορεί να περιλαμβάνει την απόσπαση ή τον δανεισμό προσωπικού, τη διεξαγωγή διαλέξεων, την ανταλλαγή εκπαιδευτικού υλικού, καθώς και την ανάπτυξη μεθοδολογιών και προγραμμάτων εργασίας. Αυτό θα πρέπει να γίνεται χωρίς να υπονομεύεται η ανεξαρτησία του ΑΕΙ ή του

εξωτερικού ελεγκτή.

Το ΑΕΙ πρέπει επίσης να αναπτύσσει μια καλή σχέση συνεργασίας με τις μονάδες εσωτερικού ελέγχου ώστε να είναι δυνατή η ανταλλαγή εμπειριών και γνώσης και η δημιουργία συνεργιών και συμπληρωματικότητας. Η δυνατότητα συμπερίληψης των παρατηρήσεων του εσωτερικού ελέγχου και αναγνώρισης της συμβολής τους στην έκθεση εξωτερικού ελέγχου, κατά περίπτωση, μπορεί επίσης να τονώσει τη συνεργατική αυτή σχέση. Το ΑΕΙ πρέπει να αναπτύσσει διαδικασίες για την αξιολόγηση των εργασιών της μονάδας εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να καθορίζει σε ποιο βαθμό μπορεί να βασιστεί σε αυτήν. Μια ισχυρή μονάδα εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσε να μειώσει το ελεγκτικό έργο του ΑΕΙ και να συντελέσει στην αποφυγή άσκοπης επανάληψης εργασιών. Το ΑΕΙ θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι έχει πρόσβαση σε εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες σχετίζονται με έγγραφα εργασίας, καθώς και σε στοιχεία σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Τα ΑΕΙ πρέπει επίσης να διαδραματίζουν ηγετικό ρόλο για το σύνολο του δημόσιου τομέα με την καθιέρωση ενός πλαισίου εσωτερικών δικλίδων για το δικό τους οργανισμό, το οποίο θα συνάδει με τις αρχές που ορίζονται στις παρούσες κατευθυντήριες γραμμές.

Όχι μόνο τα ΑΕΙ αλλά και οι εξωτερικοί ελεγκτές διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην επίτευξη των στόχων των εσωτερικών δικλίδων, ιδίως όσον αφορά την «εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας» και τη «διαφύλαξη των πόρων». Αυτό συμβαίνει επειδή οι εξωτερικοί έλεγχοι των οικονομικών εκθέσεων και πληροφοριών είναι αναπόσπαστο κομμάτι της λογοδοσίας και της χρηστής διακυβέρνησης. Οι εξωτερικοί έλεγχοι εξακολουθούν να αποτελούν έναν πρωτεύοντα μηχανισμό τον οποίο χρησιμοποιούν τα εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη για να ελέγχουν την απόδοση, καθώς και μη οικονομικές πληροφορίες.

Νομοθετικές και ρυθμιστικές αρχές

Η νομοθεσία μπορεί να προσφέρει μια κοινή αντίληψη του ορισμού των εσωτερικών δικλίδων και των στόχων που πρέπει να επιτευχθούν. Μπορεί επίσης να θεσπίζει τις πολιτικές που πρέπει να ακολουθούν τα ενδιαφερόμενα μέρη εντός και εκτός ενός οργανισμού για την εκπλήρωση των αντίστοιχων ρόλων και αρμοδιοτήτων τους κατά τη διαδικασία των εσωτερικών δικλίδων.

Παράρτημα 1 Παραδείγματα

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας, παράδειγμα (1): Μια υπηρεσία αρμόδια για τη διαχείριση της ασφαλούς μεταφοράς μέσω θαλάσσιων και εσωτερικών πλωτών οδών συγκροτήθηκε από διάφορα τμήματα υπηρεσιών αρμόδια για την πλοήγηση, το σύστημα σηματοδότησης, τον έλεγχο της ποιότητας των υδάτων, την προώθηση της χρήσης των πλωτών οδών, τις επενδύσεις και τη συντήρηση των υποδομών (γέφυρες, φράγματα, κανάλια και δεξαμενές ανύψωσης).

Περιβάλλον δικλίδων	Εκτίμηση κινδύνων	Δραστηριότητες δικλίδων	Πληροφόρηση & επικοινωνία	Παρακολούθηση
Για κάθε τμήμα υπηρεσιών διορίζεται ένας επιχειρησιακός διευθυντής ο οποίος πρέπει να λογοδοτεί στον γενικό διευθυντή της υπηρεσίας. Οι επιχειρησιακοί διευθυντές διαθέτουν τις κατάλληλες δεξιότητες και έχουν την εξουσία να λαμβάνουν ορισμένες αποφάσεις. Επίσης, όλοι υπογράφουν έναν κώδικα δεοντολογίας.	Πιθανοί κίνδυνοι είναι η σύγκρουση πλοίων, η διαρροή τοξικών αποβλήτων ή καυσίμων, και η κατάρρευση των φραγμάτων. Εάν τα ατυχή περιστατικά οφείλονται σε αμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας, τότε η ευθύνη που μπορεί να της αποδοθεί λαμβάνει μεγάλες διαστάσεις.	Οι δραστηριότητες δικλίδων που μπορούν να εφαρμοστούν είναι η πλοήγηση των πλοίων από ικανούς πλοηγούς, η τοποθέτηση σηματοδότησεων, φάρων και δεικτών, η οπτική επιθεώρηση από τον αέρα και η λήψη δειγμάτων νερού.	Στην προκειμένη περίπτωση, η πληροφόρηση και η επικοινωνία περιλαμβάνουν την αναφορά των συγκρούσεων ώστε να προειδοποιούνται άλλα πλοία, την ενημέρωση των πλοίων για τις καιρικές συνθήκες, και τη δημοσίευση των ονομάτων των ρυπαντών και των κυρώσεων που αντιμετωπίζουν, καθώς και των διορθωτικών ενεργειών που αναλαμβάνονται.	Η παρακολούθηση του αριθμού των συγκρούσεων, των περιβαλλοντικών παραβιάσεων, των αποτελεσμάτων από τα δείγματα νερού και της σύγκρισης με άλλες χώρες και με ιστορικά δεδομένα, μπορεί να συμβάλει στην παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας της πλοήγησης των πλοίων, της τοποθέτησης των φάρων και δεικτών, των επιθεωρήσεων και των δειγμάτων νερού.

Εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας, παράδειγμα (2): Ο διευθυντής του τμήματος αθλητισμού έθεσε κατά το προηγούμενο έτος ως στόχο την αύξηση των αθλητικών δραστηριοτήτων κατά 15% τα επόμενα έτη.

Περιβάλλον δικλίδων	Εκτίμηση κινδύνων	Δραστηριότητες δικλίδων	Πληροφόρηση & επικοινωνία	Παρακολούθηση
<p>Λόγω της καλής φήμης του διευθυντή, η εκτελεστική επιτροπή τον εμπιστεύθηκε και δεν πραγματοποίησε τις συνήθεις συναντήσεις παρακολούθησης για να εξετάσει την πρόοδό του. <i>(Η προαναφερθείσα κατάσταση δεν αποτελεί παράδειγμα ορθής πρακτικής!)</i></p>	<p>Ο μη καθορισμός των στόχων, εγκυμονεί τον κίνδυνο μη επίτευξής τους. Επίσης, υπάρχει ο κίνδυνος μη έγκαιρης υποβολής αναφοράς, δεδομένου ότι ο διευθυντής θα θελήσει να την υποβάλει μόλις μπορεί να πει ότι επιτεύχθηκε ο στόχος της αύξησης του 15%. Επιπλέον, ο τρόπος μέτρησης της αύξησης ύψους 15% δεν έχει διευκρινιστεί, και επομένως μπορεί να δηλωθεί ότι η αύξηση του 15% αφορά είτε τον αριθμό των ανθρώπων είτε τον αριθμό των ωρών που οι άνθρωποι αθλούνται είτε ακόμη και τον αριθμό των αθλητικών κέντρων και αθλητικών συλλόγων. Με τον τρόπο αυτό, η ποιότητα των αναφερόμενων πληροφοριών φθίνει σημαντικά.</p>	<p>Ο κίνδυνος αυτός μπορεί να μειωθεί με την καθιέρωση κατάλληλων γραμμών υποβολής αναφορών και την υιοθέτηση ενός μοντέλου υποβολής αναφορών που καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται.</p>	<p>Η αναφορά αυτή θα πρέπει να υποβάλλεται εγκαίρως και σύμφωνα με το καθορισμένο μοντέλο υποβολής αναφορών. Πρέπει να διευκρινίζει τους στόχους της ανάπτυξης, τον τρόπο υπολογισμού της και την αιτιολόγηση του συγκεκριμένου τρόπου. Όλα παρακολούθησης. τα υποστηρικτικά στοιχεία θα πρέπει να είναι διαθέσιμα.</p>	<p>Η επιβεβαίωση του κατά πόσον η αναφορά είναι ικανοποιητική ή όχι και ποιες πληροφορίες παρέχονται ή εξακολουθούν να λείπουν μπορεί να συνιστά μια μορφή παρακολούθησης.</p>

Συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς, παράδειγμα: Το υπουργείο άμυνας θέλει να αγοράσει νέα μαχητικά αεροσκάφη με σύναψη δημόσιας σύμβασης και δημοσιεύει όλους τους όρους και τις διαδικασίες για τον εν λόγω δημόσιο διαγωνισμό. Όλες οι προσφορές που παραλαμβάνονται παραμένουν σφραγισμένες έως το τέλος της περιόδου υποβολής προσφορών. Τη στιγμή εκείνη, όλες οι προσφορές αποσφραγίζονται παρουσία των υπεύθυνων διευθυντών και ορισμένων υπαλλήλων. Μόνο οι συγκεκριμένες προσφορές θα εξετασθούν και συγκριθούν προκειμένου να αποφασιστεί ποια προσφορά είναι η καλύτερη.

Περιβάλλον δικλίδων	Εκτίμηση κινδύνων	Δραστηριότητες δικλίδων	Πληροφόρηση & επικοινωνία	Παρακολούθηση
<p>Η ομάδα που θα εκτελέσει τη διαδικασία αυτή αποτελείται από ικανά άτομα τα οποία έχουν υπογράψει ένα έγγραφο με το οποίο δηλώνουν ότι δεν έχουν καμία σχέση οικονομικής ή συγγενικής φύσεως με οποιονδήποτε από τους υποβάλλοντες προσφορά. Οι αρμόδιοι διευθυντές και οι υπάλληλοι υπέγραψαν επίσης το έγγραφο αυτό.</p>	<p>Ένας από τους κινδύνους που σχετίζεται με δημόσιους διαγωνισμούς και δημόσιες συμβάσεις είναι η αθέμιτη εκμετάλλευση εμπιστευτικών πληροφοριών. Ενδέχεται, ένας από τους υποβάλλοντες προσφορά να γνωρίζει εκ των προτέρων τις προσφορές των άλλων υποψηφίων και να υποβάλει μια προσφορά που θα γίνει δεκτή βάσει των πληροφοριών αυτών, με αποτέλεσμα να μην επιλεγεί εντέλει η καλύτερη προσφορά. Ένας άλλος κίνδυνος συνίσταται στην εσφαλμένη επιλογή προσφοράς που μπορεί να οδηγήσει στη σύναψη νέας δημόσιας σύμβασης, διότι η άλλη δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις. Επίσης, όσοι υποψήφιοι κρίνουν ότι δεν αντιμετωπίστηκαν ισότιμα μπορεί να υποβάλουν ένσταση.</p>	<p>Προκειμένου να μετριαστούν οι κίνδυνοι, θα πρέπει να αναπτύσσονται διαδικασίες και να εφαρμόζονται σύμφωνα με όλους τους σχετικούς νόμους και κανονισμούς που αφορούν τις δημόσιες συμβάσεις.</p>	<p>Οι διαδικασίες σχετικά με τη δημοσίευση όλων των όρων του εν λόγω δημόσιου διαγωνισμού, η αξιολόγηση των προσφορών που ελήφθησαν και η ανακοίνωση του επιλεγέντος υποψηφίου θα πρέπει να τεκμηριώνονται γραπτώς και να αναφέρουν λεπτομερώς όλες τις δράσεις που πρέπει να λάβουν χώρα. Κατά την αξιολόγηση των προσφορών, θα πρέπει να τεκμηριώνονται οι λόγοι επιλογής ή απόρριψης για κάθε προσφορά.</p>	<p>Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να προβαίνει σε επισκόπηση των φακέλων και παρακολούθηση των ενστάσεων.</p>

Εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών, παράδειγμα (1): Το Υπουργείο πολιτισμού θέλει να αυξήσει την επισκεψιμότητα των μουσείων από το κοινό. Για να επιτευχθεί αυτό, προτείνει την κατασκευή νέων μουσείων, την παροχή σε κάθε πολίτη μια «πολιτιστικής επιταγής» και τη μείωση των τιμών των εισιτηρίων. Προκειμένου οι πράξεις αυτές να είναι οικονομικές, αποτελεσματικές και αποδοτικές, η διοίκηση πρέπει να εξετάσει και να αξιολογήσει κατά πόσον οι στόχοι, όπως έχουν διατυπωθεί, μπορούν να επιτευχθούν βάσει των προτάσεών της και πόσο θα κοστίσει καθεμία από αυτές.

Περιβάλλον δικλίδων	Εκτίμηση κινδύνων	Δραστηριότητες δικλίδων	Πληροφόρηση & επικοινωνία	Παρακολούθηση
Το υπουργείο πολιτισμού πρέπει να βεβαιωθεί ότι διαθέτει την κατάλληλη οργανωτική δομή για να στηρίξει την επίβλεψη του σχεδιασμού και της κατασκευής των προτεινόμενων προσθηκών, καθώς και του σχεδιασμού και της λειτουργίας των νέων μουσείων.	Η αποτυχία αύξησης της επισκεψιμότητας στα μουσεία είναι ένας από τους πιθανούς κινδύνους. Επίσης, είναι πιθανός ο κίνδυνος ότι ορισμένες από τις προτάσεις θα αποβούν επιζήμιες και θα υπερβούν τον προϋπολογισμό τους. Για παράδειγμα, εάν η μείωση των τιμών των εισιτηρίων δεν αυξήσει την επισκεψιμότητα στα μουσεία, αυτό συνεπάγεται τη μείωση των εσόδων της κυβέρνησης. Επιπλέον, η κατασκευή νέων μουσείων χωρίς τον κατάλληλο σχεδιασμό και την εξέταση των απαιτήσεων φωτισμού, θερμοκρασίας και ασφαλείας μπορεί να οδηγήσουν σε δαπανηρές προσαρμογές κατά τη διάρκεια ή μετά το τέλος της κατασκευής.	Οι δραστηριότητες δικλίδων που σχετίζονται με τους προαναφερθέντες κινδύνους μπορεί να περιλαμβάνουν έναν έλεγχο του προϋπολογισμού, με σύγκριση των πραγματικών στοιχείων με τα εγγεγραμμένα στον προϋπολογισμό, παρατηρήσεις για την πρόοδο της κατασκευής, και την απαίτηση αιτιολόγησης των δαπανών που υπερβαίνουν τον προϋπολογισμό.	Η πληροφόρηση και η επικοινωνία σχετικά με αυτό το παράδειγμα μπορεί να περιλαμβάνουν την καταγραφή των συναντήσεων που πραγματοποιούνται με αρχιτέκτονες, την πυροσβεστική υπηρεσία (για της παρακολούθησης κανονισμούς ασφαλείας), καλλιτέχνες και άλλους. Μπορεί επίσης να περιλαμβάνει διαφορετικές αναφορές σχετικά με την παρακολούθηση του προϋπολογισμού και της προόδου των εργασιών κατασκευής.	Η ανάλυση της υπέρβαση του προϋπολογισμού και των συναφών τόκων λόγω καθυστέρησης των εργασιών ή των πληρωμών είναι μέρος (για της παρακολούθησης).

Εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών, παράδειγμα (2): Η κυβέρνηση επιθυμεί την ανάπτυξη της γεωργίας και την αύξηση της ποιότητας της ζωής στην ύπαιθρο. Παρέχει επομένως κονδύλια για την επιδότηση της κατασκευής αρδευτικών συστημάτων και τη διάνοιξη φρεατίων.

Περιβάλλον δικλίδων	Εκτίμηση κινδύνων	Δραστηριότητες δικλίδων	Πληροφόρηση & επικοινωνία	Παρακολούθηση
<p>Η κυβέρνηση πρέπει να εξασφαλίσει ότι διαθέτει κατάλληλη υπηρεσία ώστε να είναι σε θέση να εφαρμόσει και να κατευθύνει τη διαδικασία των επιδοτήσεων, καθώς και να δημιουργήσει το κατάλληλο κλίμα για την έγκαιρη και αποτελεσματική ολοκλήρωση του έργου αυτού.</p>	<p>Ο κίνδυνος έγκειται στο ενδεχόμενο να πληρούν τις προϋποθέσεις για τη χορήγηση επιδότησης, αλλά να μην χρησιμοποιήσουν τα κονδύλια για τον προβλεπόμενο σκοπό.</p>	<p>Οι δραστηριότητες δικλίδων μπορεί να περιλαμβάνουν:</p> <ul style="list-style-type: none"> - έλεγχο των προσόντων των συνεταιρισμών που υποβάλλουν αίτηση για επιδότηση. - επιτόπιο έλεγχο της προόδου των εργασιών κατασκευής και επισκόπηση των σχετικών αναφορών προόδου. - έλεγχο των δαπανών των συνεταιρισμών, με την επισκόπηση των τιμολογίων τους, και καθυστέρηση καταβολής του συνόλου (ή μέρους) της επιδότησης έως την ολοκλήρωση της επισκόπησης αυτής. 	<ul style="list-style-type: none"> - Αναφορές προόδου που αναφέρουν αναλυτικά το κόστος και τον αριθμό των γεωτρήσεων και τον αριθμό των στρεμμάτων που αρδεύονται. - Ως δικαιολογητικά ζητούνται τιμολόγια (αντίγραφα) για τις επιδοτούμενες δαπάνες. 	<p>Η παρακολούθηση μπορεί να περιλαμβάνει την παρακολούθηση των γεωτρήσεων και της κατασκευής των αρδευτικών συστημάτων και τη σύγκριση με άλλα παρόμοια έργα.</p> <p>Επίσης μπορεί να ληφθεί υπόψη η παρακολούθηση των εσόδων από τις αρδευόμενες εκτάσεις.</p>

Διαφύλαξη των πόρων, παράδειγμα (1): Το υπουργείο άμυνας διαθέτει κάποιες αποθήκες, αποθήκες πολεμοφοδίων και δεξαμενές καυσίμων. Πολιτική της στρατιωτικής ηγεσίας είναι ότι οι προμήθειες αυτές προορίζονται μόνο για επαγγελματική στρατιωτική χρήση και όχι για προσωπική χρήση.

Περιβάλλον δικλίδων	Εκτίμηση κινδύνων	Δραστηριότητες δικλίδων	Πληροφόρηση & επικοινωνία	Παρακολούθηση
Μία καλή πολιτική διαχείρισης ανθρώπινου κεφαλαίου θα ήταν αποτελεσματική στην πρόσληψη και η διατήρηση κατάλληλου προσωπικού για τη στελέχωση και λειτουργία τέτοιων αποθηκών.	Υπάρχει ο κίνδυνος ότι κάποιοι θα αποπειραθούν να κλέψουν όπλα με σκοπό την ακατάλληλη χρήση ή την πώληση. Επίσης, άλλες προμήθειες, όπως τα καύσιμα ενδέχεται να εκτεθούν στον κίνδυνο κλοπής.	Οι δραστηριότητες δικλίδων που αποσκοπούν στην αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών μπορεί να περιλαμβάνουν την τοποθέτηση φραχτών και τειχών γύρω από τις αποθήκες και τις δεξαμενές, ή την τοποθέτηση ενόπλων φρουρών με σκυλιά στις εισόδους. Ο τακτικός έλεγχος των αρχείων απογραφής και μια διαδικασία που θα προβλέπει ότι οι προμήθειες μπορούν να παραδίδονται μόνο κατόπιν έγκρισης ανώτερου αξιωματικού θα συμβάλλουν επίσης τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων.	Αναφορές σχετικά με κατεστραμμένους φράχτες και αποκλίσεις που παρατηρούνται κατά τη διάρκεια των απογραφών. Οι εγκρίσεις και οι διαδικασίες σχετικά με τις προμήθειες παρέχουν επίσης πληροφόρηση και επικοινωνία σχετικά με αυτόν το στόχο .	Η παρακολούθηση μπορεί να πραγματοποιείται με την επιθεώρηση του φράχτη, με αιφνιδιαστικές απογραφές, με την παρακολούθηση των κινήσεων των αποθεμάτων ή ακόμη και με τη διενέργεια μυστικής δοκιμασίας της ασφάλειας.

Διαφύλαξη των πόρων, παράδειγμα (2): Σε μια υπηρεσία του Υπουργείου δικαιοσύνης είναι αποθηκευμένοι μεγάλοι όγκοι ευαίσθητων πληροφοριών σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές. Ωστόσο, η σημασία των δικλίδων της Πληροφορικής Τεχνολογίας (ΠΤ) έχει παραμεληθεί και, κατά συνέπεια, οι δικλίδες ΠΤ παρουσιάζουν πολλές ελλείψεις.

Περιβάλλον δικλίδων	Εκτίμηση κινδύνων	Δραστηριότητες δικλίδων	Πληροφόρηση & επικοινωνία	Παρακολούθηση
<p>Η διοίκηση πρέπει να αναλαμβάνει τη δέσμευση για την απόκτηση ικανοτήτων και ορθής συμπεριφοράς σε σχέση με την ΠΤ, και να παρέχει την κατάλληλη κατάρτιση στον τομέα αυτό. Οι πολιτικές διαχείρισης του ανθρώπινου κεφαλαίου διαδραματίζουν επίσης σημαντικό ρόλο στη δημιουργία ενός θετικού περιβάλλοντος δικλίδων για θέματα ΠΤ.</p>	<p>Στο επίπεδο των γενικών δικλίδων, η υπηρεσία δεν:</p> <ul style="list-style-type: none"> - περιόρισε την πρόσβαση των χρηστών μόνο όπου χρειάζεται ώστε οι χρήστες να εκτελούν τα καθήκοντά τους - έχει αναπτύξει επαρκές σύστημα δικλίδων λογισμικού για την προστασία των προγραμμάτων και των ευαίσθητων δεδομένων - έχει τεκμηριώσει αλλαγές στο λογισμικό - έχει διαχωρίσει ασυμβίβαστα καθήκοντα - δεν έχει εξασφαλίσει τη συνέχεια των υπηρεσιών - έχει προστατεύσει το δίκτυό της από μη εξουσιοδοτημένη διακίνηση. <p>Στο επίπεδο των δικλίδων εφαρμογής, ο φορέας δεν έχει διατηρήσει τις εξουσιοδοτήσεις πρόσβασης.</p>	<p>Η υπηρεσία μπορεί:</p> <ul style="list-style-type: none"> - να εφαρμόσει δικλίδες λογικής (π.χ. κωδικοί πρόσβασης) και φυσικής πρόσβασης (π.χ. κλειδαριές, ταυτότητες, συναγερμοί). - να μην επιτρέπει τη δυνατότητα σύνδεσης στο λειτουργικό σύστημα για χρήστες εφαρμογών - να περιορίζει την πρόσβαση στο περιβάλλον παραγωγής για το προσωπικό ανάπτυξης εφαρμογών - να χρησιμοποιεί αρχεία καταγραφής ελέγχου για όλες τις προσβάσεις (ή απόπειρες) και να δίνει εντολή εντοπισμού των παραβιάσεων ασφαλείας - να τηρεί σχέδιο έκτακτης ανάγκης και αποκατάστασης καταστροφών προκειμένου να διασφαλίζεται η διαθεσιμότητα των κρίσιμων 	<p>Πριν από τη θέση σε λειτουργία ενός λογισμικού, ενός ελέγχου ΠΤ, μια θα πρέπει να υπάρχουν διαδικασίες επί των δικλίδων της ΠΤ και να έχουν καταγραφεί οι αλλαγές στο λογισμικό.</p> <p>Θα πρέπει να καταρτίζονται πολιτικές και περιγραφές των θέσεων εργασίας που υποστηρίζουν την αρχή του διαχωρισμού των καθηκόντων.</p> <p>Αρχεία καταγραφής ελέγχου σχετικά με την πρόσβαση (απόπειρες) και (μη εγκεκριμένες) εντολές θα πρέπει να αναφέρονται και να αξιολογούνται περιοδικά.</p>	<p>Η πραγματοποίηση ενός ελέγχου ΠΤ, μια άσκηση προσομοίωσης καταστροφών, καθώς και η παρακολούθηση της δραστηριότητας του εξυπηρετητή παγκόσμιου ιστού, μπορεί να αποτελούν μέρος της παρακολούθησης του περιβάλλοντος ΠΤ.</p>

(Η προαναφερθείσα κατάσταση δεν αποτελεί παράδειγμα ορθής πρακτικής!)

πόρων και να διευκολύνεται η συνέχιση των εργασιών

- να διαθέτει τείχη προστασίας και να παρακολουθεί τη δραστηριότητα του εξυπηρετητή παγκόσμιου ιστού για να διατηρεί ασφαλή την κυκλοφορία δικτύου.

Παράρτημα 2 Γλωσσάριο

Στόχος του παρόντος γλωσσάριου είναι να παράσχει μια ενιαία ερμηνεία των βασικών όρων που χρησιμοποιούνται στις παρούσες κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τους ορισμούς και τις πρακτικές των εσωτερικών δικλίδων. Εκτός από ορισμένους ορισμούς που παρουσιάσαμε στο παρόν έγγραφο, χρησιμοποιήσαμε επίσης υφιστάμενους ορισμούς από διάφορες πηγές, όπως αναφέρονται.

- Code of ethics and auditing standards, INTOSAI, 2001. (INTOSAI auditing standards)
- Internal Control – Integrated Framework, COSO, 1992. (COSO 1992)
- Glossarium, Office for official publications of the European communities, P. Everard and D. Wolter, 1989. (glossarium)
- Auditing and assurance services, an integrated approach, A. A. Arens, R. J. Elder and M. S. Beasley, Prentice Hall international edition, ninth edition, 2003. (Arens, Elder & Beasley)
- the COSO exposure draft “Enterprise Risk Management Framework”, COSO, 2003. (COSO ERM)
- Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements, IFAC, 2003. (IFAC)
- Transparency International Source Book 2000, (Transparency International)
- XVI INCOSAI, Montevideo, Uruguay, 1998, Principal Paper Theme 1A (Preventing and Detecting Fraud and Corruption), February 1997, (XVI INCOSAI, Uruguay, 1998)
- Professional Practices Framework, The Institute of Internal Auditors. (IIA)

C

COSO

Η Επιτροπή Χορηγών Οργανισμών της Επιτροπής Treadway (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission - COSO), μια ομάδα διάφορων οργανισμών λογιστικής. Το 1992, δημοσίευσε μια σημαντική μελέτη για τις εσωτερικές δικλίδες με τίτλο «Εσωτερικές Δικλίδες - Ολοκληρωμένο Πλαίσιο». Η μελέτη αναφέρεται συχνά ως έκθεση COSO.

A

Αβεβαιότητα (Uncertainty)

Αδυναμία εκ των προτέρων γνώσης της ακριβούς πιθανότητας εκδήλωσης ή του αντίκτυπου μελλοντικών γεγονότων. (COSO ERM)

Αθέμιτη Σύμπραξη (Collusion)

Μια συνεργατική προσπάθεια μεταξύ εργαζομένων με σκοπό την υπεξαίρεση μετρητών, αποθεμάτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. (Arens, Elder & Beasley)

Ακεραιότητα (Integrity)

Η ιδιότητα ή η κατάσταση του έχοντος ακλόνητες, ηθικές αρχές. Η ευθύτητα, η εντιμότητα και η ειλικρίνεια. Η βούληση να πράττει κανείς το σωστό, να πρεσβεύει και να ανταποκρίνεται σε ένα σύνολο αξιών και προσδοκιών. (COSO 1992)

Ανεξαρτησία (Independence)

- Η ελευθερία που παραχωρείται σε ένα όργανο ελέγχου και τους ελεγκτές

του να ενεργούν σύμφωνα με τις αρμοδιότητες ελέγχου που τους ανατίθενται χωρίς καμία εξωτερική παρέμβαση. (glossarium)

- Η ελευθερία που έχει το ΑΕΙ (SAI) σε θέματα ελέγχου να ενεργεί σύμφωνα με την εντολή ελέγχου του χωρίς εξωτερική κατεύθυνση ή παρεμβολή οποιουδήποτε είδους. (Ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI)
- Η ελευθερία αποφυγής συνθηκών που απειλούν την αντικειμενικότητα ή τη φαινόμενη αντικειμενικότητα. Τέτοιες απειλές για την αντικειμενικότητα πρέπει να διευθετούνται σε επίπεδο μεμονωμένου ελεγκτή, ανάθεσης, λειτουργίας και οργάνωσης. (IIA)
- Η ικανότητα του ελεγκτή να διατηρεί μια αμερόληπτη στάση κατά την εκτέλεση των επαγγελματικών υπηρεσιών (ανεξαρτησία εν τοις πράγμασι). (Arens, Elder & Beasley)
- Η ικανότητα του ελεγκτή να διατηρεί μια αμερόληπτη στάση έναντι τρίτων (ανεξαρτησία κατά τα φαινόμενα). (Arens, Elder & Beasley)

Ανεπάρκεια (Deficiency)

Μια διαπιστωθείσα, δυνητική ή πραγματική αδυναμία των εσωτερικών δικλίδων ή μια ευκαιρία για την ενίσχυση των εσωτερικών δικλίδων προκειμένου να αυξηθεί η πιθανότητα επίτευξης των στόχων του φορέα. (COSO 1992)

Ανοχή κινδύνου (Risk Tolerance)

Η αποδεκτή απόκλιση σε σχέση με την επίτευξη των στόχων. (COSO ERM)

Αντικειμενικότητα (Objectivity)

Μια αμερόληπτη διανοητική στάση που επιτρέπει στα ΑΕΙ (SAI) και τους εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές τους να εκτελούν αναθέσεις με τέτοιο τρόπο ώστε να έχουν ειλικρινή πεποίθηση για το προϊόν εργασίας τους, χωρίς σημαντικούς συμβιβασμούς από άποψη ποιότητας. Η αντικειμενικότητα επιβάλλει στους ελεγκτές να μην υποτάσσουν την κρίση τους για θέματα ελέγχου στην κρίση των άλλων.

Ανώτατο Ελεγκτικό Ίδρυμα (AEI) (SAI)

Δημόσιος φορέας ενός κράτους ο οποίος, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο διορίζεται, συστήνεται ή οργανώνεται, αποτελεί δυνάμει του νόμου, την ανώτατη δημόσια ελεγκτική υπηρεσία του εν λόγω κράτους. (Ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI & IFAC)

Αξιολόγηση κινδύνου (Risk Evaluation)

Σημαίνει την αξιολόγηση της σημασίας ενός κινδύνου και την εκτίμηση της πιθανότητας εκδήλωσης του.

Απάτη (Fraud)

Μια παράνομη αλληλεπίδραση μεταξύ δύο οντοτήτων, κατά την οποία το ένα μέρος εξαπατά σκοπίμως το άλλο μέσω της παρουσίασης ψευδών γεγονότων, με σκοπό να αποκομίσει παράνομο, άδικο όφελος. Περιλαμβάνει πράξεις εξαπάτησης, παραπλάνησης, απόκρυψης, ή παραβίασης της εμπιστοσύνης που χρησιμοποιούνται για την απόκτηση αθέμιτου ή ανέντιμου οφέλους. (XVI INCOSAI, Ουρουγουάη, 1998).

Αποδοτικός (Efficient)

Αφορά τη σχέση μεταξύ των χρησιμοποιούμενων πόρων και του παραγόμενου

αποτελέσματος για την επίτευξη των στόχων. Αυτό συνεπάγεται την ελαχιστοποίηση των εισρεόντων πόρων για την επίτευξη μιας δεδομένης ποσότητας και ποιότητας παραγόμενου αποτελέσματος ή την μεγιστοποίηση του παραγόμενου αποτελέσματος με μια δεδομένη ποσότητα και ποιότητα εισρεόντων πόρων.

Αποδοτικότητα (Efficiency)

- Η σχέση μεταξύ των εκροών, όσον αφορά αγαθά, υπηρεσίες ή άλλα αποτελέσματα, και των πόρων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή τους. (Ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI)
- Χρήση οικονομικών, ανθρώπινων και υλικών πόρων με τέτοιο τρόπο ώστε να μεγιστοποιείται τα παραγόμενο αποτέλεσμα για μια δεδομένη ποσότητα πόρων, ή να ελαχιστοποιούνται οι εισροές για δεδομένη ποσότητα ή ποιότητα παραγόμενου αποτελέσματος. (glossarium)

Αποτελεσματικός (Effective)

Αναφέρεται στην επίτευξη των στόχων ή στον βαθμό που το αποτέλεσμα μιας δραστηριότητας συνάδει με τον στόχο ή με τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα της εν λόγω δραστηριότητας.

Αποτελεσματικότητα (Effectiveness)

- Ο βαθμός στον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι και η σχέση μεταξύ του επιδιωκόμενου αντίκτυπου και του πραγματικού αντίκτυπου μιας δραστηριότητας. (Ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI)
- Ο βαθμός στον οποίο επιτυγχάνονται οι καθορισμένοι στόχοι με οικονομικά αποδοτικό τρόπο. (glossarium)

Γ

Γενικές δικλίδες (General Controls)

- Οι γενικές δικλίδες περιλαμβάνουν τη δομή, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που ισχύουν για το σύνολο ή ένα μεγάλο τμήμα των πληροφοριακών συστημάτων ενός φορέα και συμβάλλουν στη διασφάλιση της ορθής λειτουργίας τους. Δημιουργούν το περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν τα συστήματα εφαρμογής και οι δικλίδες.
- Πολιτικές και διαδικασίες που διασφαλίζουν τη συνεχή, εύρυθμη λειτουργία των μηχανογραφημένων πληροφοριακών συστημάτων. Περιλαμβάνουν δικλίδες διαχείρισης της πληροφορικής τεχνολογίας, των υποδομών της πληροφορικής τεχνολογίας, της διαχείρισης της ασφάλειας, καθώς και της απόκτησης, ανάπτυξης και συντήρησης λογισμικού. Οι γενικές δικλίδες υποστηρίζουν τη λειτουργία των προγραμματισμένων δικλίδων εφαρμογής. Άλλοι όροι που χρησιμοποιούνται μερικές φορές για να περιγράψουν τις γενικές δικλίδες είναι οι εξής: «γενικές δικλίδες ηλεκτρονικών υπολογιστών» και «δικλίδες της πληροφορικής τεχνολογίας». (COSO ERM)

Γραφήματα ροής (Flowcharting)

Απεικονίζουν τη ροή των διαδικασιών, πληροφοριών ή εγγράφων. Η τεχνική αυτή δίνει τη δυνατότητα μιας συνοπτικής περιγραφής πολύπλοκων κυκλωμάτων ή διαδικασιών. (glossarium)

Δ

Δεδομένα (Data)

Στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να κοινοποιηθούν και να χρησιμοποιηθούν.

Δημόσια Λογοδοσία (Public Accountability)

Οι υποχρεώσεις των προσώπων ή οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των δημοσίων επιχειρήσεων και εταιρειών, στους οποίους έχουν διατεθεί δημόσιοι πόροι, να είναι υπόλογοι για τις φορολογικές, διοικητικές και προγραμματικές αρμοδιότητες που έχουν ανατεθεί σε αυτούς, και να αναφέρονται σε αυτούς που τους έχουν αναθέσει τα εν λόγω καθήκοντα. (Ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI)

Δημόσιος τομέας (Public Sector)

Ο όρος «δημόσιος τομέας» αναφέρεται σε εθνικές κυβερνήσεις, σε περιφερειακές (για παράδειγμα, πολιτειακή κυβέρνηση, νομαρχίες, τοπικές αρχές) κυβερνήσεις, σε τοπικές (για παράδειγμα, πόλη, κοινότητα) κυβερνήσεις και στους σχετικούς κυβερνητικούς φορείς (για παράδειγμα, υπηρεσίες, συμβούλια, επιτροπές και επιχειρήσεις). (IFAC)

Διάγραμμα ροής (Flowchart)

Μια διαγραμματική αναπαράσταση των εγγράφων και αρχείων του πελάτη, και η σειρά με την οποία υποβάλλονται σε επεξεργασία. (Arens, Elder & Beasley)

Διαδικασία (Procedure)

Μια ενέργεια που υλοποιεί μια πολιτική. (COSO 1992)

Διαδικασίες διοίκησης (Management process)

Η σειρά των δράσεων που λαμβάνονται από τη διοίκηση για τη λειτουργία μιας οντότητας. Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούν μέρος των διαδικασιών διοίκησης και ενσωματώνεται σε αυτές.. (COSO 1992)

Διάθεση ανάληψης κινδύνων (Risk appetite)

- Το μέγεθος του κινδύνου στο οποίο είναι διατεθειμένος ο φορέας να εκτεθεί προτού κρίνει αναγκαία την ανάληψη δράσης.
- Το εύρος του κινδύνου που μια εταιρεία ή άλλη οντότητα είναι πρόθυμη να αποδεχθεί κατά την εκτέλεση της αποστολής ή του οράματός της. (COSO ERM)

Διαπιστωτική δικλίδα (Detective control)

Μία δικλίδα σχεδιασμένη ώστε να επισημάνει ένα ακούσιο γεγονός ή αποτέλεσμα (αντιπαραβολή με την προληπτική δικλίδα). (COSO 1992)

Διαφθορά (Corruption)

- Οποιαδήποτε μορφή αντιδεοντολογικής χρήσης της δημόσιας εξουσίας για προσωπικό ή ιδιωτικό όφελος. (XVI INCOSAI, Ουρουγουάη, 1998)
- Η κατάχρηση ανατεθείσας εξουσίας για ιδιωτικό όφελος. (Transparency International)

Διαχωρισμός καθηκόντων (Segregation or separation of duties)

Για να μειωθεί ο κίνδυνος σφάλματος, σπατάλης ή καταχρηστικών πράξεων, καθώς και ο κίνδυνος μη εντοπισμού των προβλημάτων αυτών, δεν θα πρέπει να

αναλαμβάνει ένα μόνο άτομο ή ομάδα το σύνολο των κυρίων σταδίων (έγκριση, επεξεργασία, καταγραφή, αναθεώρηση) μιας συναλλαγής ή γεγονότος.

Διεθνής Οργανισμός των Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI)

Ο INTOSAI είναι ο επαγγελματικός οργανισμός των ανώτατων ελεγκτικών ιδρυμάτων (ΑΕΙ) σε χώρες που ανήκουν στον Οργανισμό Ηνωμένων Εθνών ή σε εξειδικευμένους οργανισμούς τους. Τα ΑΕΙ διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στους ελέγχους λογαριασμών και δραστηριοτήτων του δημοσίου τομέα και στην προώθηση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και της λογοδοσίας στις κυβερνήσεις τους. Ο INTOSAI ιδρύθηκε το 1953 και τα μέλη του έχουν αυξηθεί από τις αρχικά 34 χώρες σε πάνω από 170 ΑΕΙ.

Δικλίδα (control)

• 1. Ουσιαστικό, που χρησιμοποιείται ως υποκείμενο, π.χ. ύπαρξη μίας δικλίδας- μια πολιτική ή διαδικασία που αποτελεί μέρος του συστήματος εσωτερικών δικλίδων. Μία δικλίδα μπορεί να πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο οποιουδήποτε από τα πέντε συστατικά στοιχεία. 2. Ουσιαστικό, που χρησιμοποιείται ως αντικείμενο, π.χ. πραγματοποίηση δικλίδας: το αποτέλεσμα των πολιτικών και των διαδικασιών που έχουν σχεδιαστεί ως δικλίδα, αυτό το αποτέλεσμα μπορεί να συνεπάγεται ή να μη συνεπάγεται μία αποτελεσματική εσωτερική δικλίδα. 3. Ρήμα, π.χ. ελέγγω – ρυθμίζω: δημιουργώ ή εφαρμόζω μια πολιτική που επηρεάζει τις δικλίδες. (COSO 1992)

• Κάθε δράση που λαμβάνεται από τη διοίκηση, το διοικητικό συμβούλιο, καθώς και άλλα μέρη για τη διαχείριση του κινδύνου και την αύξηση της πιθανότητας επίτευξης των καθορισμένων στόχων και σκοπών. Η διοίκηση σχεδιάζει, οργανώνει και διευθύνει την εκτέλεση επαρκών δράσεων για την παροχή εύλογης διασφάλισης ότι οι στόχοι και οι σκοποί θα επιτευχθούν. (ΠΑ)

Δικλίδες εφαρμογής (Application controls)

• Η δομή, οι πολιτικές και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται στα επιμέρους, μεμονωμένα συστήματα εφαρμογών, και οι οποίες αποσκοπούν στην κάλυψη της επεξεργασίας των δεδομένων σε συγκεκριμένες εφαρμογές λογισμικού.

• Προγραμματισμένες διαδικασίες σε εφαρμογές λογισμικού, καθώς και σχετικές χειροκίνητες διαδικασίες, οι οποίες σκοπό έχουν να συμβάλουν στη διασφάλιση της πληρότητας και της ακρίβειας της επεξεργασίας των πληροφοριών. Παραδείγματα περιλαμβάνουν ηλεκτρονικούς ελέγχους επεξεργασίας των δεδομένων εισόδου, ελέγχους αριθμητικής ακολουθίας και χειροκίνητες διαδικασίες για την παρακολούθηση των θεμάτων που αναφέρονται στις αναφορές παρατυπιών. (COSO 1992)

Δικλίδες Η/Υ (Computer controls)

1. Οι δικλίδες που πραγματοποιούνται μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή, δηλαδή, δικλίδες που προγραμματίζονται σε λογισμικό ηλεκτρονικού υπολογιστή (σε αντίθεση με τους χειροκίνητους ελέγχους).

2. Δικλίδες επί της επεξεργασίας πληροφοριών από Η/Υ, οι οποίοι συνίστανται σε γενικές δικλίδες και δικλίδες εφαρμογής (προγραμματισμένες και χειροκίνητες). (COSO 1992)

Δικλίδες λογισμικού συστήματος (System software controls)

Οι δικλίδες που αφορούν το σύνολο των προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών και συναφών προγραμμάτων που έχουν σχεδιαστεί να λειτουργούν και να ελέγχουν τις δραστηριότητες επεξεργασίας του εξοπλισμού πληροφορικής.

Δικλίδες πρόσβασης (Access control)

Στην πληροφορική τεχνολογία, οι δικλίδες που αποσκοπούν στην προστασία των πόρων από μη εξουσιοδοτημένη τροποποίηση, απώλεια ή αποκάλυψη.

Δικλίδες προϋπολογισμού (Budgetary control)

Δικλίδες με τις οποίες μια αρχή, η οποία έχει διαθέσει σε μια οντότητα έναν προϋπολογισμό, διασφαλίζει ότι ο προϋπολογισμός αυτός έχει εκτελεστεί σύμφωνα με τις εκτιμήσεις, τις εγκρίσεις και τους κανονισμούς. (glossarium)

Δικλίδες συνέχισης των υπηρεσιών (Service continuity control)

Αυτό το είδος δικλίδων βοηθούν να διασφαλιστεί ότι όταν συμβαίνουν απροσδόκητα γεγονότα, οι κρίσιμες λειτουργίες συνεχίζουν χωρίς διακοπή ή επανέρχονται αμέσως σε λειτουργία και τα κρίσιμα και ευαίσθητα δεδομένα προστατεύονται.

Δίκτυο (Network)

Στην πληροφορική τεχνολογία, μια ομάδα ηλεκτρονικών υπολογιστών και συναφών συσκευών που συνδέονται μέσω τηλεπικοινωνιακών εγκαταστάσεων. Ένα δίκτυο μπορεί να περιλαμβάνει μόνιμες συνδέσεις, όπως καλώδια, ή προσωρινές συνδέσεις που γίνονται μέσω τηλεφώνου ή άλλων συνδέσεων επικοινωνίας. Ένα δίκτυο μπορεί να είναι τόσο μικρό όσο ένα τοπικό δίκτυο που αποτελείται από μερικούς ηλεκτρονικούς υπολογιστές, εκτυπωτές, και άλλες συσκευές, ή μπορεί να αποτελείται από πολλούς μικρούς και μεγάλους ηλεκτρονικούς υπολογιστές καταναμημένους σε μια ευρύτερη γεωγραφική περιοχή.

Διοίκηση (Management)

Περιλαμβάνει αξιωματούχους και άλλους που εκτελούν επίσης ανώτερα διευθυντικά καθήκοντα. Η διοίκηση περιλαμβάνει τους διευθυντές και την ελεγκτική επιτροπή μόνο σε εκείνες τις περιπτώσεις που εκτελούν τέτοια καθήκοντα. (IFAC)

Δραστηριότητα δικλίδων (Control activity)

Οι δραστηριότητες δικλίδων είναι οι πολιτικές και οι διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί για την αντιμετώπιση των κινδύνων και την επίτευξη των στόχων μιας οντότητας. Οι διαδικασίες που θεσπίζει ένας οργανισμός για την αντιμετώπιση των κινδύνων καλούνται δραστηριότητες εσωτερικών δικλίδων. Οι δραστηριότητες εσωτερικών δικλίδων αποτελούν τρόπο αντιμετώπισης του κινδύνου, δεδομένου ότι είναι σχεδιασμένες ούτως ώστε να περιέχουν την αβεβαιότητα του αποτελέσματος που έχει προσδιοριστεί.

E

Εισαγωγή (Input)

Κάθε δεδομένο που εισάγεται σε έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή ή η διαδικασία εισαγωγής δεδομένων στον ηλεκτρονικό υπολογιστή.

Εκτίμηση κινδύνου (Risk assessment)

Η εκτίμηση κινδύνου είναι η διαδικασία προσδιορισμού και ανάλυσης των σχετικών με την επίτευξη των στόχων ενός φορέα κινδύνων, καθώς και καθορισμού του κατάλληλου τρόπου αντιμετώπισης.

Ελεγκτική επιτροπή (Audit Committee)

Επιτροπή του διοικητικού συμβουλίου της οποίας ο ρόλος επικεντρώνεται κατά κανόνα στην υποβολή χρηματοοικονομικών αναφορών και την παρακολούθηση των διαδικασιών της οντότητας για τη διαχείριση των επιχειρηματικών και χρηματοοικονομικών κινδύνων, καθώς και της συμμόρφωσης με σημαντικές ισχύουσες νομικές, ηθικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Η ελεγκτική επιτροπή κατά κανόνα παρέχει συνδρομή στο διοικητικό συμβούλιο σε σχέση με την εποπτεία α) της ακεραιότητας των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, β) της συμμόρφωσης της οντότητας με τις νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, γ) των προσόντων και της ανεξαρτησίας των ανεξάρτητων ελεγκτών, δ) της επίδοσης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου της οντότητας και των ανεξάρτητων ελεγκτών και ε) των αποδοχών των εταιρικών στελεχών (σε περίπτωση απουσίας επιτροπής αποδοχών).

Ελεγκτικό Ίδρυμα (Audit Institution)

Δημόσιος φορέας ο οποίος, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο διορίζεται, συστήνεται ή οργανώνεται, εκτελεί καθήκοντα εξωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τον νόμο. (glossarium)

Έλεγχοι επεξεργασίας (Edit checks)

Προγραμματισμένες δικλίδες που ενσωματώνονται στα πρώτα στάδια της διαδικασίας εισαγωγής για τον εντοπισμό εσφαλμένων πεδίων δεδομένων. Για παράδειγμα, αλφαριθμητικοί χαρακτήρες που έχουν συμπληρωθεί σε αριθμητικά πεδία μπορεί να απορριφθούν με τη δικλίδα αυτή. Οι προγραμματισμένες δικλίδες επεξεργασίας μπορούν επίσης να εφαρμοστούν, για παράδειγμα, όταν τα δεδομένα συναλλαγών εισάγονται στον κύκλο επεξεργασίας από άλλη εφαρμογή.

Έλεγχος (Audit)

Επισκόπηση των δραστηριοτήτων και των λειτουργιών ενός οργανισμού ώστε να διασφαλιστεί ότι αυτές εκτελούνται ή λειτουργούν σύμφωνα με τους στόχους, τον προϋπολογισμό, τους κανόνες και τα πρότυπα. Στόχος της επισκόπησης αυτής είναι να εντοπίζει, σε τακτά χρονικά διαστήματα, τυχόν αποκλίσεις που ενδέχεται να απαιτούν διορθωτικές ενέργειες. (glossarium)

Ενδιαφερόμενα μέρη (Stakeholders)

Τα μέρη που επηρεάζονται από την οντότητα, όπως μέτοχοι, οι κοινότητες εντός των οποίων λειτουργεί η οντότητα, εργαζόμενοι, πελάτες και προμηθευτές. (COSO ERM)

Ενδογενείς περιορισμοί (Inherent limitations)

Οι περιορισμοί όλων των συστημάτων εσωτερικών δικλίδων. Οι περιορισμοί σχετίζονται με τους περιορισμούς της ανθρώπινης κρίσης, τους περιορισμένους πόρους και την ανάγκη να ληφθεί υπόψη το κόστος των δικλίδων σε σχέση με τα

αναμενόμενα οφέλη, την πραγματικότητα ότι μπορούν να προκύψουν προβλήματα και τη δυνατότητα παράκαμψης της διοίκησης και της αθέμιτης σύμπραξης. (COSO 1992)

Ενδογενής κίνδυνος (Inherent risk)

Ο κίνδυνος που διατρέχει μια οντότητα χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι ενέργειες της διοίκησης προκειμένου να αλλάξει είτε την πιθανότητα εκδήλωσης του κινδύνου είτε τον αντίκτυπό του. (COSO ERM)

Εξωτερικός έλεγχος (External audit)

Ο έλεγχος που πραγματοποιείται από φορέα που δεν υπάγεται ούτε εξαρτάται από τον ελεγχόμενο, με σκοπό να διατυπώσει γνώμη και να υποβάλει αναφορά επί των λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεων, την κανονικότητα και τη νομιμότητα των εργασιών ή/και την οικονομική διαχείριση. (glossarium)

Επεξεργασία (Processing)

Στην πληροφορική τεχνολογία, η εκτέλεση εντολών του προγράμματος από την κεντρική μονάδα επεξεργασίας του ηλεκτρονικού υπολογιστή.

Εσωτερικός (-οί) ελεγκτής (-ές) (Internal auditor(s))

Εξετάζουν και συμβάλλουν στη συνεχή αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικών δικλίδων μέσω των αξιολογήσεων και των συστάσεων τους, αλλά δεν έχουν την πρωταρχική ευθύνη για το σχεδιασμό, εφαρμογή, διατήρηση και καταγραφή του.

Εσωτερικός έλεγχος (Internal audit)

- Τα λειτουργικά μέσα με τα οποία τα διοικητικά στελέχη μιας οντότητας λαμβάνουν διασφάλιση από εσωτερικές πηγές ότι οι διαδικασίες για τις οποίες είναι υπόλογα λειτουργούν με τρόπο που ελαχιστοποιεί την πιθανότητα εμφάνισης απάτης, λάθους ή αναποτελεσματικών και αντιοικονομικών πρακτικών. Έχει πολλά από τα χαρακτηριστικά του εξωτερικού ελέγχου, αλλά μπορεί να εκτελεί δεόντως τις οδηγίες το επιπέδου της διαχείρισης στο οποίο λογοδοτεί. (Ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI)

- Μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα η οποία παρέχει διασφάλιση και συμβουλές με σκοπό να προσθέσει αξία και να βελτιώσει τις λειτουργίες του οργανισμού.. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του προσφέροντας μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διεργασιών διαχείρισης κινδύνου, δικλίδων και διακυβέρνησης. (IIA)

- Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια δραστηριότητα αξιολόγησης που σχεδιάζεται εντός μιας οντότητας ως υπηρεσία παρεχόμενη στην οντότητα. Οι λειτουργίες του περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, την εξέταση, την αξιολόγηση και την παρακολούθηση της επάρκειας και της αποτελεσματικότητας των συστημάτων λογιστικής και εσωτερικών δικλίδων. (IFAC)

Εσωτερικές δικλίδες (Internal control)

Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούν μια ολοκληρωμένη διαδικασία, η οποία πραγματοποιείται από τη διοίκηση και το προσωπικό μιας οντότητας και έχει σχεδιασθεί ώστε να αντιμετωπίζει τους κινδύνους και να παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι για την επίτευξη της αποστολής του οργανισμού, επιτυγχάνονται οι

ακόλουθοι γενικοί στόχοι: εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών, εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας, συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς και διασφάλιση των πόρων έναντι απώλειας, κακής χρήσης και ζημίας.

Εύλογη διασφάλιση (Reasonable assurance)

- Ισοδυναμεί με ένα ικανοποιητικό επίπεδο εμπιστοσύνης λαμβάνοντας υπόψη το κόστος, τα οφέλη και τους κινδύνους.
- Η ιδέα σύμφωνα με την οποία οι εσωτερικές δικλίδες, ανεξαρτήτως του πόσο καλά σχεδιασμένες και λειτουργικές είναι, δεν μπορούν να εγγυηθούν ότι οι στόχοι μιας οντότητας θα επιτευχθούν. Αυτό συμβαίνει λόγω των ενδογενών περιορισμών που ενυπάρχουν σε όλα τα συστήματα εσωτερικών δικλίδων. (COSO 1992)

Εύρυθμος (Orderly)

Σημαίνει με έναν καλά οργανωμένο τρόπο ή μεθοδικά..

Εφαρμογή (Application)

Ένα πρόγραμμα Η/Υ σχεδιασμένο ώστε να βοηθά τους ανθρώπους στην εκτέλεση ενός συγκεκριμένου τύπου εργασίας, συμπεριλαμβανομένων συγκεκριμένων λειτουργιών, όπως της μισθοδοσίας, της επίβλεψης των αποθεμάτων, της λογιστικής διαχείρισης και υποστήριξης έργου. Αναλόγως με την εργασία για την οποία έχει σχεδιασθεί, μία εφαρμογή μπορεί να επεξεργάζεται κείμενα, αριθμούς, γραφήματα, ή έναν συνδυασμό αυτών των στοιχείων.

H

Ηθικές αξίες (Ethical values)

Οι ηθικές αξίες που επιτρέπουν στον υπεύθυνο για τη λήψη αποφάσεων να καθορίζει την κατάλληλη συμπεριφορά που θα υιοθετήσει. Οι αξίες αυτές θα πρέπει να βασίζονται σε καθετί «ορθό», το οποίο μπορεί να εκτείνεται πέραν των απαιτήσεων του νόμου. (COSO 1992)

Ηθικός (Ethical)

Σχετίζεται με τις ηθικές αρχές.

I

Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors - IIA)

Το ΙΕΕ είναι ένας οργανισμός που καθιερώνει πρότυπα ηθικής και πρακτικής, παρέχει εκπαίδευση και ενθαρρύνει τον επαγγελματισμό των μελών του.

K

Κεντρικός ηλεκτρονικός υπολογιστής (Mainframe)

Ένας ηλεκτρονικός υπολογιστής υψηλού επιπέδου σχεδιασμένος για τις πιο εντατικές υπολογιστικές εργασίες. Οι κεντρικοί ηλεκτρονικοί υπολογιστές χρησιμοποιούνται συχνά από πολλούς χρήστες που είναι συνδεδεμένοι με τον ηλεκτρονικό υπολογιστή μέσω τερματικών.

Κίνδυνος (Risk)

Η πιθανότητα να συμβεί ένα γεγονός και να επηρεάσει αρνητικά την επίτευξη των στόχων. (COSO ERM)

Κύκλος εκτίμησης κινδύνων (Risk assessment cycle)

Μια συνεχής, επαναληπτική διαδικασία για τον προσδιορισμό και την ανάλυση μεταβαλλόμενων συνθηκών, ευκαιριών και κινδύνων και η λήψη μέτρων όπου κρίνεται απαραίτητο, ιδίως για την τροποποίηση των εσωτερικών δικλίδων έτσι ώστε να αντιμετωπίζουν τους μεταβαλλόμενους κινδύνους. Τα προφίλ κινδύνου και οι σχετικές δικλίδες πρέπει να επανεξετάζονται και να αναπροσαρμόζονται τακτικά προκειμένου να διασφαλίζεται ότι το προφίλ κινδύνου εξακολουθεί να ισχύει, ότι οι τρόποι αντιμετώπισης του κινδύνου παραμένουν κατάλληλα στοχευμένοι και αναλογικοί, και οι δικλίδες για τον περιορισμό των κινδύνων παραμένουν αποτελεσματικές καθώς οι κίνδυνοι μεταβάλλονται διαχρονικά.

Λ

Λειτουργίες (Operations)

- Χρησιμοποιούνται με τους «στόχους» ή τις «δικλίδες»: έχουν να κάνουν με την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των δραστηριοτήτων μιας οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των στόχων επίδοσης και κερδοφορίας, καθώς και τη διαφύλαξη των πόρων. (COSO 1992)
- Οι λειτουργίες, οι διαδικασίες και οι δραστηριότητες με τις οποίες επιτυγχάνονται οι στόχοι μιας οντότητας.

Λογική πρόσβαση (Logical access)

Η πράξη απόκτησης πρόσβασης σε δεδομένα Η/Υ. Η πρόσβαση μπορεί να περιορίζεται σε «μόνο για ανάγνωση», ενώ ευρύτερα δικαιώματα πρόσβασης περιλαμβάνουν τη δυνατότητα τροποποίησης δεδομένων, δημιουργίας νέων αρχείων και διαγραφής υπαρχόντων αρχείων. (βλέπε επίσης φυσική πρόσβαση)

Λογισμικό συστήματος (System software)

Λογισμικό που κατά κύριο λόγο αφορά τον συντονισμό και τον έλεγχο του μηχανογραφικού εξοπλισμού και των επικοινωνιακών πόρων, την πρόσβαση σε αρχεία και μητρώα, καθώς και τον έλεγχο και τον προγραμματισμό των εφαρμογών.

Λογοδοσία (Accountability)

- Η διαδικασία κατά την οποία οι δημόσιοι φορείς και το προσωπικό τους έχουν την ευθύνη για τις αποφάσεις και τις ενέργειές τους, συμπεριλαμβανομένων της διαχείρισης δημόσιων πόρων και όλων των πτυχών της επίδοσης τους.
- Το καθήκον που επιβάλλεται σε ένα πρόσωπο ή οντότητα που υπόκειται σε έλεγχο να αποδεικνύει ότι έχει διαχειριστεί ή ελέγξει τα κονδύλια που διατίθενται σε αυτόν σε συμμόρφωση με τους όρους βάσει των οποίων του χορηγήθηκαν τα κονδύλια αυτά. (glossarium)

M

Μηχανογραφημένο σύστημα πληροφοριών (Computer Information System)

Το περιβάλλον ενός μηχανογραφημένου συστήματος πληροφοριών (Computer Information System - CIS) υφίσταται όταν ένας ηλεκτρονικός υπολογιστής

οποιοδήποτε τύπου ή μεγέθους εμπλέκεται στην επεξεργασία που διεξάγει η οντότητα στις (οικονομικές) πληροφορίες που είναι σημαντικές για τον έλεγχο, είτε ο ηλεκτρονικός υπολογιστής χρησιμοποιείται από την οντότητα είτε από τρίτο. (IFAC)

Μονάδα εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit Unit)

- Τμήμα (ή δραστηριότητα) εντός μιας οντότητας, στο οποίο έχει ανατεθεί από τη διοίκησή του η διενέργεια ελέγχων και η αξιολόγηση των συστημάτων και των διαδικασιών της οντότητας, προκειμένου να ελαχιστοποιηθεί η πιθανότητα απάτης, σφαλμάτων και αναποτελεσματικών πρακτικών. Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι ανεξάρτητος εντός του οργανισμού και να λογοδοτεί απευθείας στη διοίκηση. (glossarium)
- Μια υπηρεσία, τμήμα, ομάδα συμβούλων ή άλλων επαγγελματιών που παρέχει ανεξάρτητη και αντικειμενική διασφάλιση και συμβουλές στον οργανισμό για την προσθήκη αξίας και τη βελτίωση των υπηρεσιών του. Η δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του προσφέροντας μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας διαχείρισης κινδύνου, των δικλίδων και των διαδικασιών διακυβέρνησης. (IIA)

N

Νομοθετικό σώμα (Legislature)

Η νομοθετική εξουσία μιας χώρας, για παράδειγμα, το Κοινοβούλιο. (Ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI)

O

Οικονομία (Economy)

- Ελαχιστοποίηση του κόστους των πόρων που χρησιμοποιούνται για μια δραστηριότητα, λαμβάνοντας υπόψη την κατάλληλη ποιότητα. (Ελεγκτικά πρότυπα INTOSAI)
- Απόκτηση στο σωστό χρόνο και στο χαμηλότερο κόστος των οικονομικών, ανθρώπινων και υλικών πόρων που είναι κατάλληλοι τόσο από πλευράς ποιότητας όσο και ποσότητας. (glossarium)

Οικονομικός (Economic)

Μη σπάταλος ή πολυδάπανος. Αυτό σημαίνει λήψη της σωστής ποσότητας πόρων, με την κατάλληλη ποιότητα, και παράδοση στον σωστό τόπο και χρόνο, στο χαμηλότερο κόστος.

Οντότητα (Entity)

Ένας οργανισμός οποιουδήποτε μεγέθους που συστήνεται για έναν συγκεκριμένο σκοπό. Ένας φορέας, για παράδειγμα, μπορεί να είναι μια επιχείρηση, ένας μη-κερδοσκοπικός οργανισμός, κυβερνητικός φορέας ή ακαδημαϊκό ίδρυμα. Ως συνώνυμα χρησιμοποιούνται και άλλοι όροι όπως ο οργανισμός και η υπηρεσία. (COSO 1992)

Π

Παραγόμενο αποτέλεσμα (Output)

Στην πληροφοριακή τεχνολογία, πρόκειται για δεδομένα/πληροφορίες που παράγονται από επεξεργασία ηλεκτρονικού υπολογιστή, όπως η γραφική απεικόνιση σε ένα τερματικό ή έντυπη μορφή.

Παράκαμψη της διοίκησης (Management Override)

Η παράκαμψη εκ μέρους της διοίκησης των προβλεπόμενων πολιτικών ή διαδικασιών για παράνομους σκοπούς με την πρόθεση προσωπικού κέρδους ή βελτιωμένη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης μιας οντότητας ή του καθεστώτος συμμόρφωσης (αντιπαραβολή με τον όρο «παρέμβαση της διοίκησης») (COSO 1992)

Παρακολούθηση (Monitoring)

Η παρακολούθηση είναι ένα συστατικό στοιχείο των εσωτερικών δικλίδων και αποτελεί τη διαδικασία που αξιολογεί την ποιότητα της επίδοσης του συστήματος εσωτερικών δικλίδων διαχρονικά.

Παρέμβαση της διοίκησης (Management Intervention)

Οι ενέργειες της διοίκησης για την παράκαμψη προβλεπόμενων πολιτικών ή διαδικασιών για νόμιμους σκοπούς, η παρέμβαση της διοίκησης είναι συνήθως αναγκαία για την αντιμετώπιση μη-επαναλαμβανόμενων και μη τυποποιημένων συναλλαγών ή γεγονότων που διαφορετικά θα υφίσταντο ακατάλληλο χειρισμό από το σύστημα. (αντιπαραβολή με τον όρο «παράκαμψη της διοίκησης») (COSO 1992)

Περιβάλλον δικλίδων (Control Environment)

Το περιβάλλον δικλίδων δίνει τον τόνο ενός οργανισμού, εφόσον επηρεάζει τη συνείδηση του προσωπικού του όσον αφορά τις δικλίδες. Αποτελεί το θεμέλιο για όλα τα υπόλοιπα συστατικά στοιχεία των εσωτερικών δικλίδων, παρέχοντας πειθαρχία και δομή.

Πολιτική (Policy)

Η εντολή της διοίκησης σχετικά με το τι πρέπει να γίνει για την πραγματοποίηση των δικλίδων. Μια πολιτική χρησιμεύει ως βάση για την υλοποίησή της μέσω διαδικασιών. (COSO 1992)

Πρόγραμμα ασφαλείας (Security program)

Ένα πρόγραμμα που εφαρμόζεται σε όλο τον οργανισμό για τον σχεδιασμό και τη διαχείριση της ασφάλειας, το οποίο αποτελεί το θεμέλιο της δομής δικλίδων της ασφάλειας ενός οργανισμού και αντανακλά τη δέσμευση των ανώτερων διοικητικών στελεχών για την αντιμετώπιση των κινδύνων ασφαλείας. Το πρόγραμμα θα πρέπει να δημιουργεί ένα πλαίσιο και έναν συνεχή κύκλο δραστηριοτήτων για την εκτίμηση των κινδύνων, την ανάπτυξη και την εφαρμογή αποτελεσματικών διαδικασιών ασφαλείας, καθώς και την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών αυτών.

Προγράμματα τελικών χρηστών (End user computing)

Αναφέρεται στη χρήση μη-κεντροποιημένης επεξεργασίας (δηλαδή, που δεν προέρχεται από το τμήμα ΠΤ) δεδομένων με τη χρήση αυτοματοποιημένων διαδικασιών που αναπτύσσονται από τους τελικούς χρήστες, γενικώς με τη βοήθεια πακέτων λογισμικού (π.χ., υπολογιστικά φύλλα και βάσεις δεδομένων). Οι

διεργασίες των τελικών χρηστών μπορεί να είναι εξελιγμένες και να αποτελέσουν μια εξαιρετικά σημαντική πηγή διοικητικών πληροφοριών. Ωστόσο, δεν είναι βέβαιο το κατά πόσον είναι επαρκώς δοκιμασμένες και τεκμηριωμένες.

Προληπτική δικλίδα (Preventive control)

Μία δικλίδα με σκοπό να αποτρέψει ένα ακούσιο γεγονός ή αποτέλεσμα (σε αντίθεση με τη διαπιστωτική δικλίδα) (COSO 1992)

Προϋπολογισμός (Budget)

Ποσοτική, οικονομική έκφραση ενός προγράμματος μέτρων που προβλέπονται για μια δεδομένη χρονική περίοδο. Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται με σκοπό τον σχεδιασμό μελλοντικών ενεργειών και τη διενέργεια εκ των υστέρων ελέγχων των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων. (glossarium)

Προφίλ κινδύνου (Risk profile)

Μια επισκόπηση ή ένας τρισδιάστατος πίνακας των βασικών κινδύνων που αντιμετωπίζει ένας φορέας ή επιμέρους μονάδα και περιλαμβάνει το επίπεδο των επιπτώσεων (π.χ. υψηλό, μέσο, χαμηλό) μαζί με την πιθανότητα ή το ενδεχόμενο να συμβεί το γεγονός.

Σ

Συμμόρφωση (Compliance)

- Συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς που ισχύουν για μια οντότητα. (COSO 1992)
- Συμμόρφωση και τήρηση των πολιτικών, σχεδίων, διαδικασιών, νόμων, κανονισμών, συμβάσεων ή άλλων απαιτήσεων. (ΠΑ)

Συστατικό στοιχείο εσωτερικών δικλίδων (Component of Internal Control)

Ένα από τα πέντε στοιχεία των εσωτερικών δικλίδων. Τα συστατικά στοιχεία των εσωτερικών δικλίδων είναι το περιβάλλον δικλίδων μιας οντότητας, η εκτίμηση κινδύνου, οι δραστηριότητες δικλίδων, η πληροφόρηση και επικοινωνία, και η παρακολούθηση. (COSO 1992)

Σύστημα εσωτερικών δικλίδων (ή διεργασία ή αρχιτεκτονική) (Internal Control System or Process or Architecture)

Συνώνυμο των εσωτερικών δικλίδων που εφαρμόζονται σε μια οντότητα. (COSO 1992)

Σχεδιασμός (Design)

1. Πρόθεση: Όπως χρησιμοποιείται στον ορισμό, οι εσωτερικές δικλίδες αποσκοπούν στην παροχή εύλογης διασφάλισης ως προς την επίτευξη των στόχων. Όταν η πρόθεση αυτή υλοποιείται, το σύστημα μπορεί να θεωρηθεί αποτελεσματικό.
2. Σχέδιο: ο τρόπος με τον οποίο ένα σύστημα θα έπρεπε να λειτουργεί, σε αντίθεση με το πώς λειτουργεί πραγματικά. (COSO 1992)

Σχέση κόστους-οφέλους (Value for money)

Βλέπε Οικονομία, Αποτελεσματικότητα και Αποδοτικότητα.

T

Τεκμηρίωση (Documentation)

- Η τεκμηρίωση της δομής των εσωτερικών δικλίδων είναι το υλικό και οι έγγραφες αποδείξεις των συστατικών στοιχείων της διαδικασίας εσωτερικών δικλίδων, συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού της δομής και των πολιτικών ενός οργανισμού και των κατηγοριών λειτουργίας του, των συναφών στόχων και δραστηριοτήτων δικλίδων. Αυτά θα πρέπει να εμφανίζονται σε έγγραφα όπως οδηγίες διαχείρισης, διοικητικές πολιτικές, εγχειρίδια διαδικασιών και λογιστικά εγχειρίδια.

Υ

Υπολειμματικός κίνδυνος (Residual risk)

Ο κίνδυνος που παραμένει μετά από την ανταπόκριση της διοίκησης στον κίνδυνο.

Φ

Φυσική πρόσβαση (Physical Access)

Σε δικλίδες πρόσβασης, η απόκτηση πρόσβασης σε φυσικούς χώρους και οντότητες. (βλέπε λογική πρόσβαση)

Χειροκίνητες Δικλίδες (Manual Controls)

Οι δικλίδες που πραγματοποιούνται χειροκίνητα, όχι από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή (σε αντίθεση με τις δικλίδες H/Y). (COSO 1992)

