



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Ο ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΜΚΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Του

ΜΙΛΤΙΑΔΗ ΠΙΤΑΡΟΥΔΗ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Αγγελική Σαμαρά

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Σεπτέμβριος 2022

**Αφιερώνεται στην οικογένειά μου υποστηρίζοντάς με σε όλη τη διάρκεια των
φοιτητικών μου χρόνων ποικιλόμορφα,
Και ιδιαίτερος στα εκλιπόντα μέλη αυτής.**

Ευχαριστίες

Με την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής μου εργασίας, ολοκληρώνονται με επιτυχία οι μεταπτυχιακές μου σπουδές στο κορυφαίο Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, στο οποίο ήταν τιμή μου να σπουδάσω δίπλα σε μια ομάδα εξαιρετικών και μοναδικών στο είδος τους καθηγητών του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής, οι οποίοι ήταν πάντοτε διαθέσιμοι για συνεργασία σε όλη την διάρκεια των εξαμήνων.

Στο σημείο αυτό, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερος την επιβλέπουσα καθηγήτρια Κα Σαμαρά Αγγελική. Με την αποδοτικότητα, την μεταδοτικότητα και τις εξαιρετικές της γνώσεις επάνω στο αντικείμενο της Ελεγκτικής Επιστήμης, σε συνδυασμό με την δική μου ενασχόληση και προτίμηση για την ελεγκτική, επιλέχθηκε αυτό το άκρως ενδιαφέρον θέμα προς διερεύνηση. Την ευχαριστώ ιδιαίτερος για την επιλογή της να συνεργαστούμε, η οποία επιλογή ήταν φυσικά αμοιβαία, καθώς και για την μακρά υποστήριξη και συνεργασία που παρείχε σε όλη τη διάρκεια για την ορθή επίτευξη της διπλωματικής μου εργασίας.

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες.....	3
Περίληψη.....	6
Abstract	6
Κεφάλαιο 1.....	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	7
1.2 Στόχος Εργασίας.....	9
1.3 Δομή Εργασίας.....	9
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ.....	11
2.1 Εισαγωγή.....	11
2.2 Χρηματοδότηση Και Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις Των Μ.Κ.Ο.	12
2.2.1 Πηγές Χρηματοδότησης Και Ο Ρόλος Των Προϋπολογισμών.....	12
2.2.2 Περιεχόμενο Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	16
2.3 Κοινά Σημεία Και Διαφορές Μεταξύ ΜΚΟ Και Εταιριών Που Επιδιώκουν Το Κέρδος	18
2.4 Οικονομικός Έλεγχος Και Διαφάνεια Στις Μ.Κ.Ο.....	20
2.5 Συμπεράσματα	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	25
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	25
3.1 Εισαγωγή.....	25
3.2 Η Ελεγκτική Επιστήμη	26
3.3 Ελεγκτικές Διαδικασίες	29
3.4 Φορείς Ελέγχου Σε Μ.Κ.Ο.....	31
3.4.1 Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ).....	32
3.4.2 Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (ΔΟΑ).....	33
3.5 Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις (Μ.Κ.Ο.).....	34
3.5.1 Ορισμοί.....	34
3.5.2 Νομικό Πλαίσιο Των ΜΚΟ	35
3.5.3 Τύποι ΜΚΟ.....	37
3.5.4 Το Φορολογικό Καθεστώς Των ΜΚΟ.....	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	41
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	41
4.1 Το Οικονομικό Σκάνδαλο της UNICEF Ελλάδος.....	41
4.2 Τα Οικονομικά Στοιχεία Της UNICEF	43
4.3 Τα Πορίσματα Του Εξωτερικού Ελέγχου Από Ανεξάρτητη Αρχή.....	47

4.4 Συμπέρασμα - Τα Αίτια των Αυθαιρεσιών.....	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	52
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	52
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	57

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1	Κονδύλια της ΕΕ για τα οποία αναλήφθηκε δέσμευση προς διάθεση σε ΜΚΟ την περίοδο 2014-2017, βάσει του λογιστικού συστήματος της Επιτροπής
Πίνακας 2	Διαφορές μεταξύ Κερδοσκοπικών και Μη Οργανισμών
Πίνακας 3	Ισολογισμός 31ης Δεκεμβρίου 2013 – 34η Χρήση (01/01/13 – 31/12/13)
Πίνακας 4	Ισολογισμός 31ης Δεκεμβρίου 2014 – 35η Χρήση (01/01/14 – 31/12/14)
Πίνακας 5	Ισολογισμός 31ης Δεκεμβρίου 2015 – 36η Χρήση (01/01/15 – 31/12/15)

Περίληψη

Η παρούσα εργασία θίγει ένα από τα πιο συζητούμενα θέματα τα τελευταία χρόνια στην Ευρωπαϊκή Ένωση αλλά και στην Ελλάδα, αφού αυτήν αφορά άμεσα και σε μεγάλο βαθμό, αυτό των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων που εμπλέκονται στο πολύ κρίσιμο και μεγάλο ζήτημα της διαχείρισης των παράνομων μεταναστευτικών ροών στη χώρα. Ειδικότερα, εστιάζει στον οικονομικό έλεγχο των ΜΚΟ, με την μορφή εξωτερικού ανεξάρτητου ελέγχου, πόσο επαρκής είναι μέχρι σήμερα, ποιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται καθώς και εάν υπήρχε μέχρι σήμερα επαρκής διαφάνεια στις οικονομικές συναλλαγές και δραστηριότητες των ΜΚΟ στην Ελλάδα. Μέσα από την προσπάθεια αρχικά της κατανόησης της φύσης των οργανώσεων, τον γενικό τους ρόλο και των διαφορών τους με τις παραδοσιακές επιχειρήσεις, αποκαλύπτονται στον αναγνώστη πηγές χρηματοδότησης, τρόποι διαχείρισης, πιθανά κενά στην λογοδοσία, καθώς το ενδιαφέρον τραβά η αποκαλυπτική έκθεση ελέγχου σε ΜΚΟ, από ειδικό ελεγκτικό μηχανισμό της ίδιας της Ε.Ε., δίνοντας στο φως της δημοσιότητας άκρως ενδιαφέρουσες πληροφορίες για την έλλειψη λογοδοσίας και διαφάνειας στα οικονομικά των συγκεκριμένων οργανώσεων. Για την καλύτερη κατανόηση του φαινομένου, παρουσιάζεται μελέτη περίπτωσης, αυτή της UNICEF Ελλάδος σχετικά με το οικονομικό σκάνδαλο που είχε ξεσπάσει, τις μεθόδους αποκάλυψής του και τις επιπτώσεις αυτού στην κοινωνία και το κράτος. Συμπερασματικά, με τα εφόδια που παρέχει στον αναγνώστη η συγκεκριμένη επιστημονική έρευνα στην παρούσα εργασία, είναι αρκετά επαρκής ώστε να τον κάνει να σχηματίσει μια σφαιρική γνώμη και άποψη γύρω από το ζήτημα των οικονομικών ελέγχων στις ΜΚΟ με μια παράλληλη ώθηση για περαιτέρω προσωπική έρευνα και ενασχόληση με το θέμα, μιας και όπως παρουσιάζεται οι επιπτώσεις δεν είναι μόνο οικονομικές αλλά είναι και κοινωνικές, ηθικές και αξιακές.

Abstract

The present study it affects one of the most discussed topics in the last years in European Union but mainly in Greece which topic is more relevant in this country, the topic of the Non Profit Organizations which are involved in one very critical issue, the management of illegal immigration flows into the country. In particular, it focuses on the financial control of NGO's, in the form of an external independent audit, how adequate it is to date, which financial statements are audited as well as whether there has been sufficient transparency in the financial transactions and activities of NGO's in Greece to date. Through the effort to initially understand the nature of the

organizations, their general role and their differences with traditional businesses, sources of funding, ways of management, possible gaps in accountability are revealed to the reader, the interest is drawn by the revealing audit report on NGO's, by a special control mechanism of the EU itself, bringing to light very interesting information about the lack of accountability and transparency in the finances of the specific organizations. For the better understanding of the phenomenon, a case study is also presented, that of Unicef Greece regarding the financial scandal that had broken out, the methods of its disclosure and its effects on society and the state. In conclusion, with the resources provided to the reader by the specific scientific research in this paper, it is sufficient to make him form a global opinion and view around the issue of financial audits in NGO's with a parallel impetus for further personal research and engagement with the subject, since as it is presented, the effects are not only economic but also social, moral and valuable.

Κεφάλαιο 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Κάνοντας ένα βήμα πίσω και παρατηρώντας τα πολυδιάστατα θέματα που ταλανίζουν την σημερινή ελληνική κοινωνία, θα μπορούσε κανείς να επισημάνει ότι τα ζητήματα αυτά είτε έχουν επηρεάσει την καθημερινότητα και τον τρόπο ζωής των πολιτών ήδη, είτε πρόκειται να το πραγματοποιήσουν στο άμεσο μέλλον. Εν έτη 2021 και έπειτα από την παγκόσμια κρίση που προκάλεσε σε όλα τα επίπεδα η πανδημία του COVID-19 από τον Μάρτιο του 2020, αδιαμφισβήτητα το πρωτεύων ζήτημα που χρήζει αντιμετώπισης από την πολιτεία αλλά και από τους πολίτες σε προσωπικό επίπεδο είναι αυτό της υγειονομικής κρίσης. Η εξέλιξη αυτή άλλαξε δραματικά και βίαια την καθημερινότητα των ανθρώπων και πιο συγκεκριμένα για την Ελλάδα, των

Ελλήνων πολιτών, σε σύντομο χρονικό διάστημα, επηρεάζοντας όχι μόνο την υγεία αλλά και την οικονομία σε βαθμό μη αναστρέψιμο σε βραχυχρόνια περίοδο, αφού ακόμα δεν έχουν προσδιοριστεί οι ακριβείς οικονομικές συνέπειες αυτής της υγειονομικής κρίσης, όπως πολλοί έγκριτοι οικονομολόγοι επισημαίνουν. Πέραν τούτου όμως, τα ζητήματα που ταλαιπωρούσαν και έκαναν την ελληνική κοινωνία συνεχώς να ζητά εφαρμόσιμες λύσεις, εξακολούθησαν να το κάνουν με αμείωτο ρυθμό, μη παραμελώντας την σημαντικότητά τους αφού μπορούν να επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό έναν από τους βασικούς πυλώνες του κράτους όπως είναι η οικονομία, την οποία θα μπορούσε να χαρακτηρίσει κάποιος πολύπαθη, έπειτα από την μακρά οικονομική κρίση που βιώνει η Ελλάδα τα τελευταία χρόνια.

Ένα από τα ζητήματα αυτά που έλαβε εξαιρετικά μεγάλες διαστάσεις για τα ελληνικά δεδομένα αφού εμφανίστηκε σε έντονο βαθμό κυρίως από το 2015 και μετά, είναι αυτό των παράνομων μεταναστευτικών ροών ερχόμενων από ανατολικές χώρες, με σκοπό την μετεγκατάσταση σε χώρες της Ευρώπης. Η μετεγκατάσταση όμως αυτή απαιτούσε την διέλευση των μεταναστευτικών ροών από την Ελλάδα, αφού αποτελεί τον πρώτο ευρωπαϊκό προορισμό κατά την είσοδο στην Ε.Ε¹. Το πρωτόγνωρο αυτό φαινόμενο δεν άργησε να στρέψει την προσοχή της κοινής γνώμης, γεγονός που δημιούργησε “στρατόπεδα” απόψεων και θέσεων εντός της ελληνικής κοινωνίας ως προς διάφορα ζητήματα που θα μπορούσε να δημιουργήσει, όπως την ενδεχόμενη επιβάρυνση της ήδη δοκιμασμένης οικονομίας του κράτους για την αντιμετώπιση των ροών, το ανεξέλεγκτο της κατάστασης, της ανάμειξης των πληθυσμών, της περιβαλλοντικής καταστροφής στους τόπους των δομών φιλοξενίας κ.α. Ανάμεσα σε όλα αυτά τα θέματα που με την πάροδο του χρόνου απασχολούν όλο και πιο μεγάλο μέρος των Ελλήνων, άρχισαν να πληθαίνουν επί ελληνικού εδάφους ανεξάρτητες ομάδες εθελοντών, κυρίως πολιτών της Ε.Ε., με σκοπό την παροχή πολύπλευρης βοήθειας διάσωσης σε αρχικό στάδιο των παράνομων μεταναστών από τα ελληνικά νησιά και εν συνεχεία την παροχή των βασικών αναγκών επιβίωσης. Οι εθελοντικές αυτές ομάδες δεν άργησαν να πάρουν την μορφή των Μ.Κ.Ο.² αναλαμβάνοντας πρωταγωνιστικό ρόλο σε αυτή τη προσπάθεια και καταλήγοντας ουσιαστικά διαχειριστές αυτού του προβλήματος χωρίς ωστόσο να είναι ξεκάθαρο το κατά πόσον

¹ Ευρωπαϊκή Ένωση

² Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις

μπορούν να διαχειριστούν ένα τέτοιο βάρος, με ένα κράτος ανήμπορο να ανταπεξέλθει στην τόσο μεγάλη και ξαφνική έξαρση του φαινομένου.

1.2 Στόχος Εργασίας

Η κρίσιμότητα και το επίκαιρο της κατάστασης αυτής αποτέλεσε το ερέθισμα για την παρακάτω εργασία και την ακαδημαϊκή έρευνα, ώστε να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα για την ακριβή δράση των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων στην Ελλάδα, τον ακριβή τους στόχο, για τις πηγές χρηματοδότησής τους, για το πως διαχειρίζονται τα χρηματοδοτούμενα κεφάλαια από τα αρμόδια τμήματα, καθώς και για το αντίκτυπο που αφήνουν στο σύνολο της ελληνικής κοινωνίας. Θα δοθεί έμφαση στην σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων περί του τί οφείλουν να παρουσιάζουν και να δημοσιοποιούν, τί περιλαμβάνουν ακριβώς και ποιες είναι οι ιδιαιτερότητες που παρουσιάζουν σε σχέση με τις παραδοσιακές επιχειρήσεις που γνωρίζουμε. Γενικότερα, εμμένοντας στην έννοια των ιδιαιτεροτήτων, τα ερευνητικά ερωτήματα που πρόκειται να αναπτυχθούν καθ'όλη τη διάρκεια της εργασίας θα βασίζονται σε αυτήν, αποτελώντας την βασική ιδέα του θέματος της διπλωματικής εργασίας. Εν συνεχεία, θα επιχειρηθεί να δοθεί μια σαφής εικόνα στον αναγνώστη σχετικά με τον βαθμό διαφάνειας και λογοδοσίας των ΜΚΟ, παραθέτοντας έρευνες και μελέτες περιπτώσεων που θα δώσουν επαρκείς και ολοκληρωμένες απαντήσεις σχετικά με αυτό το καίριο ζήτημα. Τέλος, εμβαθύνοντας και συγκεκριμενοποιώντας για την ελεγκτική επιστήμη, θα εξεταστεί η τυχόν ύπαρξη και επάρκεια του εσωτερικού ελέγχου εντός των Μ.Κ.Ο., γεγονός που θα βοηθήσει να εξαχθούν συμπεράσματα και για τον εξωτερικό έλεγχο από τους αρμόδιους φορείς του κράτους, καθώς εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος είναι αλληλένδετες ενέργειες με άμεσες συνέπειες στην αποτελεσματικότητά τους.

1.3 Δομή Εργασίας

Η παρούσα εργασία συγγράφηκε στα πλαίσια μιας συγκεκριμένης δομής παρουσίασης των στοιχείων και απάντησης των ερευνητικών ερωτημάτων, η οποία

διαμορφώνεται ως εξής: Εισαγωγή, Βιβλιογραφική Επισκόπηση, Θεσμικό Πλαίσιο γύρω από την ελεγκτική επιστήμη, τις ΜΚΟ και τους φορείς ελέγχου, Μελέτη Περίπτωσης (Case Study) του οικονομικού σκανδάλου της UNICEF, τα Συμπεράσματα, καθώς και τις προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο, περιέχονται οι εισαγωγικές πληροφορίες, εισάγοντας ομαλά τον αναγνώστη στο βασικό θέμα ενασχόλησης της εργασίας, τον στόχο της, καθώς και την δομή που ακολουθείται στο σύνολό της.

Στην συνέχεια, στο κεφάλαιο δύο της βιβλιογραφικής επισκόπησης, παρουσιάζονται σημαντικές έρευνες και άρθρα σχετικά με τις πηγές εισοδημάτων των ΜΚΟ, τις οικονομικές καταστάσεις που οφείλουν να δημοσιεύουν και τι πράττουν στην πράξη. Επίσης, για την καλύτερη κατανόηση της φύσης των ΜΚΟ, παρουσιάζονται στο κεφάλαιο οι ιδιαιτερότητες που διέπουν τέτοιου τύπου οργανώσεις, νομικά, οικονομικά, φορολογικά κτλπ, συγκρίνοντάς τες με τις παραδοσιακές εταιρίες που επιδιώκουν το κέρδος, έτσι ώστε να δωθεί μια σαφέστερη εικόνα σύγκρισης στον αναγνώστη. Κλείνοντας, το κεφάλαιο δύο της βιβλιογραφικής επισκόπησης μέσα από ειδικευμένα οικονομικά και ερευνητικά άρθρα, εστιάζει και κλείνει, συνδιάζοντας τις προηγούμενες πληροφορίες με το βασικό θέμα, αυτό του οικονομικού ελέγχου και της υψηλής ανάγκης ύπαρξης διαφάνειας στις οικονομικές δραστηριότητες, μέσα από άκρως ενδιαφέρουσες δημοσιονομικές έρευνες και μετρήσεις.

Περνώντας στο τρίτο κεφάλαιο, θα γίνει μια σύντομη εννοιολογική αναφορά στους βασικούς πυλώνες του θέματος της εργασίας. Αυτοί είναι η ελεγκτική επιστήμη, οι φορείς που την υιοθετούν στην Ελλάδα, καθώς και τί ρόλο έχει στις ελληνικές ΜΚΟ που μελετούνται, όπως επίσης και το θεσμικό πλαίσιο γύρω από τις ίδιες τις ΜΚΟ, ο ακριβής τους ορισμός, το νομικό και φορολογικό πλαίσιο που τους διέπει, καθώς και τί τύποι ΜΚΟ μπορούν σύμφωνα με τους αντίστοιχους νόμους να ιδρυθούν και να λειτουργήσουν επί ελληνικού εδάφους.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, προτιμήθηκε η μελέτη μιας πολύ ενδιαφέρουσας περίπτωσης (Case Study), αυτή της UNICEF Ελλάδος, ώστε μέσα από αυτή την περίπτωση να δοθεί μια σαφέστερη εικόνα των εκτάσεων που μπορεί να λάβει η έλλειψη ανεξάρτητου εξωτερικού οικονομικού ελέγχου. Παρουσιάζονται οικονομικές

καταστάσεις, γεγονότα, μεταγενέστεροι έλεγχοι και πρακτικές για τους σκοπούς αυτούς.

Τέλος, στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο της εργασίας, ανακεφαλαιώνονται τα καταληκτικά συμπεράσματα της έρευνας και τονίζονται τα βασικά και κύρια σημεία που εντοπίστηκαν σε όλη την διάρκειά της. Κλείνοντας, παράλληλα με τα συμπεράσματα, παρατίθενται κάποιες ενδεικτικές προτάσεις για μελλοντική έρευνα, που θα βοηθούσαν στο κοινωνικό έργο της διαφάνειας των οικονομικών δραστηριοτήτων των ΜΚΟ στην Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Οι μη κυβερνητικές οργανώσεις είναι γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια έχουν διαδραματίσει πρωταγωνιστικό ρόλο στο παγκόσμιο πολιτικό, κοινωνικό, οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον, παρακινώντας όλο και περισσότερους ερευνητές στην ενασχόληση επί του θέματος. Ξεκινώντας, στο κεφάλαιο αυτό της βιβλιογραφικής επισκόπησης, θα γίνει αναφορά σε σημαντικούς ερευνητές που ασχολήθηκαν με το φαινόμενο των μη κυβερνητικών οργανώσεων και της αντιμετώπισής τους από τους κρατικούς φορείς αλλά και την κοινωνία, καλύπτοντας κατα κύριο λόγο το οικονομικό φάσμα που τους διέπει. Πιο συγκεκριμένα, θα εξαχθούν αξιοσημείωτα συμπεράσματα για τις οικονομικές δραστηριότητες, τις πηγές χρηματοδότησης καθώς και την οικονομική τους διαχείριση δίνοντας μια σαφέστερη εικόνα του οικονομικού τους γίνεσθαι. Επίσης, θα παρατεθεί το τί περιλαμβάνουν οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις αναλυτικά, εστιάζοντας κυρίως στις ιδιαιτερότητες που μπορεί να

προβάλουν σε σχέση με τις παραδοσιακές επιχειρήσεις που βασίζονται στα Δ.Λ.Π.³ Ιδιαίτερης σημασίας έρευνα θα αποτελέσει αυτή των ελεγκτών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής βάση της οποίας θα προσδιοριστεί η διαφάνεια και η λογοδοσία των ΜΚΟ δίνοντας στους αναγνώστες πληροφορίες που σε άλλες περιπτώσεις θα χρειαζόταν μακροσκελή έρευνα για να τις αποκτήσει, εστιάζοντας στο ελεγκτικό κομμάτι που αφορά και την συγκεκριμένη εργασία και καταλήγοντας σε χρήσιμα συμπεράσματα αλλά και συστάσεις για την αντιμετώπιση της κατάστασης.

2.2 Χρηματοδότηση Και Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις Των Μ.Κ.Ο.

2.2.1 Πηγές Χρηματοδότησης Και Ο Ρόλος Των Προϋπολογισμών

Με την τροπή που έχει πάρει η προσφυγική κρίση στην Ελλάδα αλλά και στον κόσμο γενικότερα τα τελευταία χρόνια, η οικονομική διαχείριση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών που έχουν από την αρχή αναλάβει την αντιμετώπιση του ζητήματος σε συνεργασία με τα κράτη, αποτελεί ζήτημα που αφορά το σύνολο της κοινωνίας των πολιτών η οποία οφείλει να είναι ενήμερη για τυχόν κακοδιαχείριση των οικονομικών πόρων που προσφέρουν είτε άμεσα με δωρεές όπως θα δούμε στη συνέχεια είτε έμμεσα με την καταβολή των φόρων. Οι Μ.Κ.Ο. σύμφωνα με τον πολυέμπειρο καθηγητή Harold Averkamp⁴ δεν έχουν ιδιοκτήτες στους οποίους να ανήκουν, και τα κεφάλαιά τους για τις οικονομικές τους δραστηριότητες τα αντλούν από:

- Συνεισφορές πολιτών,
- Συνδρομές μελών,

³ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)

⁴ Επίτημος Καθηγητής του Πανεπιστημίου Ουινσκόνσιν, Η.Π.Α., ιδρυτής της εκπαιδευτικής λογιστικής ιστοσελίδας AccountingCoach.com

- Έσοδα διάφορων προγραμμάτων που διενεργούν,
- Εκδηλώσεις συγκέντρωσης χρημάτων,
- Δημόσιες κρατικές ή ιδιωτικές επιχορηγήσεις,
- Κέρδη από διενεργούμενες επενδύσεις.

Παρατηρείται ήδη λοιπόν μια από τις βασικές διαφορές ανάμεσα στους τύπους των εταιριών-οργανισμών των μη κυβερνητικών οργανώσεων και των εμπορικών επιχειρήσεων που επιδιώκουν το κέρδος, που είναι οι πηγές άντλησης των κεφαλαίων τους.

Τα τελευταία χρόνια ένας μεγάλος αριθμός μελετητών έχει στρέψει την προσοχή του στην αξιοπρόσεκτη αύξηση που έχει γνωρίσει η χρηματοδότηση των Μ.Κ.Ο. στις δυτικές χώρες με την πεποίθηση ότι κάτι τέτοιο αρμόζει στις σημερινές σύγχρονες κοινωνίες των πολιτών προβάλλοντας την ανάπτυξη της αλληλεγγύης και του κοινωνικού καλού, και έχοντας την βεβαιότητα ότι πολλές φορές το συγκεκριμένο έργο το επιτυγχάνουν σε καλύτερο βαθμό από τις ίδιες τις κυβερνήσεις των χωρών που δραστηριοποιούνται (Edwards and Hulme,2002). Από μια διαφορετική σκοπιά άλλων ερευνητών, η ραγδαία αύξηση των χρηματοδοτήσεων στις οργανώσεις αυτές καταλογίζεται σε μια προοδευτική παγκόσμια νόρμα, καθώς η πεποίθηση της ανάπτυξης αυτής παρατηρείται στο σύνολο της Ευρώπης αλλά και των Η.Π.Α., επεμβαίνοντας στο παγκόσμιο διακρατικό σύστημα και δημιουργώντας ενδεχομένως εσωτερικές κοινωνικές αναταραχές στα κράτη (Murdie and Bhasin,2010). Επιπλέον, αυτές οι ξένες χρηματοδοτήσεις σε Μ.Κ.Ο. ως πράκτορες αλλαγών, μπορούν να δημιουργήσουν κι άλλου είδους ανησυχίες όπως υποψίες για ελλείψεις λογοδοσίας στις τοπικές αρχές, αποδυνάμωση της τοπικής ικανότητας να πετύχει τους στόχους της, την διάβρωση της κοινωνικής πρόνοιας και την δημιουργία μη βιώσιμων και περιττών έργων με άμεσο αντίκτυπο στην ανάπτυξη των ουσιαστικών έργων (Watson and Burles,2018).

Οι Μ.Κ.Ο. ως οργανώσεις με ιδιαίτερη μορφή, καταρτίζουν ετήσιους προϋπολογισμούς οι οποίοι μπορούν να αποτελέσουν χρήσιμο εργαλείο στην κατανόηση και ανάλυση καθώς και στον έλεγχο των πηγών χρηματοδότησής τους. Η Blazek (2008) αναφέρει ότι οι προϋπολογισμοί είναι το βασικό λειτουργικό σχέδιο των οργανισμών για μια οικονομική περίοδο. Εκφράζουν σε νομισματικούς όρους τις αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου και του προσωπικού σχετικά με τον τρόπο που ο οργανισμός θα εκπληρώσει τον δεδηλωμένο σκοπό του. Το διοικητικό συμβούλιο με

την βοήθεια του προσωπικού, αποφασίζει ποια προγράμματα θα αναληφθούν για το επόμενο οικονομικό έτος. Το προσωπικό στη συνέχεια τίθεται στη διαθεσιμότητα των προγραμμάτων για να εξασφαλιστεί η υλοποίησή τους. Στην κατάρτιση του προϋπολογισμού από τους οικονομικούς διαχειριστές, παρουσιάζεται η κατεύθυνση για την κατανομή και τη μεγιστοποίηση της χρήσης των διαθέσιμων πόρων. Ακόμη επιχειρείται εντοπισμός τυχόν οικονομικών προβλημάτων που θα μπορούσαν να προκύψουν κατά το επόμενο έτος αλλά και εξετάζεται η πιθανότητα επέμβασης και στην διάρκειά του.

Ο προϋπολογισμός αλλά και ο λογαριασμός διαχείρισης των διαθέσιμων οικονομικών πόρων είναι δύο τομείς που είναι εξαιρετικής σημασίας για μια Μ.Κ.Ο. Η καθεμία οργάνωση πρέπει να έχει ένα εξαιρετικά ικανό οικονομικό τμήμα στελεχωμένο με το κατάλληλο υπαλληλικό προσωπικό, έτσι ώστε να διαχειρίζεται με ιδιαίτερη προσοχή και ακρίβεια τα ταμειακά διαθέσιμα και αποθέματα για να συνεχίσει να παρέχει υπηρεσίες στους ωφελούμενους. Επίσης, πρέπει να τονιστεί ότι η ταμειακή ροή σε τέτοιου είδους επιχειρήσεις μπορεί να αποδειχθεί μια εξαιρετικά δύσκολη υπόθεση, καθώς οι οργανισμοί αυτοί βασίζονται, όπως έχει προαναφερθεί, αποκλειστικά σε έσοδα χρηματοδοτών με την μορφή δωρεών (Robert and Young,2008).

Από τις κυριότερες πηγές χρηματοδότησης των ΜΚΟ που δραστηριοποιούνται στην Ευρώπη και πιο συγκεκριμένα στην Ελλάδα, είναι η Ευρωπαϊκή Ένωση και τα αρμόδια όργανά της που στηρίζουν την δράση των ΜΚΟ ποικιλότροπα. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον αποτελεί η δημοσιευμένη ειδική έκθεση του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι ελεγκτές του οποίου εξέτασαν εάν τα κονδύλια της Ε.Ε. συλλέγονται και χρησιμοποιούνται σωστά έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ποιότητα της δημοσιονομικής διαχείρισης και η διαφάνεια εντός της ένωσης. Στην έκθεση αυτή με τίτλο "Διάθεση κονδυλίων της ΕΕ μέσω ΜΚΟ: απαιτούνται περισσότερες προσπάθειες για την ενίσχυση της διαφάνειας"(2018) γίνεται αναφορά μεταξύ άλλων στο ύψος των χρηματοδοτήσεων στις οργανώσεις αυτές. Η επιτροπή διαθέτει, κατ' εκτίμηση, το 1,7% του προϋπολογισμού της ΕΕ και το 6,8% των Ευρωπαϊκών Ταμείων Ανάπτυξης (ΕΤΑ) μέσω ΜΚΟ. Σε πολλούς τομείς πολιτικής, όπως η ανθρωπιστική και αναπτυξιακή βοήθεια, το περιβάλλον, καθώς και η έρευνα και η καινοτομία, ΜΚΟ βοηθούν την Επιτροπή στον σχεδιασμό, την υλοποίηση και την παρακολούθηση των προγραμμάτων της Ε.Ε., έτσι ώστε να χρηματοδοτούνται. Σύμφωνα με εκτιμήσεις του

Ε.Ε.Σ. την περίοδο 2014-2017 η Επιτροπή δέσμευσε 11,3 δισεκατομμύρια ευρώ για διάθεση σε ΜΚΟ. Επίσης, άξιο αναφοράς είναι το γεγονός ότι το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο μεταξύ άλλων έχει εκφράσει συχνά το ενδιαφέρον του για τις ΜΚΟ και την χρηματοδότησή τους τα τελευταία χρόνια⁵. Σύμφωνα με το λογιστικό σύστημα της επιτροπής (ΑΒΑC) του Ευρωπαϊκού Ελεγκτικού Συνεδρίου, στον παρακάτω πίνακα αναλύεται το προαναφερθέν δεσμευμένο ποσό προς διάθεση, παρουσιάζοντας αναλυτικότερα το ύψος των χρηματοδοτήσεων.

Πίνακας 1: Κονδύλια της ΕΕ για τα οποία αναλήφθηκε δέσμευση προς διάθεση σε ΜΚΟ την περίοδο 2014-2017, βάσει του λογιστικού συστήματος της Επιτροπής

Τομείς του πολυετούς δημοσιονομικού πλαισίου (ΠΔΠ) και Ευρωπαϊκά Ταμεία Ανάπτυξης		Ποσά για τα οποία αναλήφθηκε δέσμευση υπέρ ΜΚΟ Περίοδος: 2014-2017 (σε εκατ. ευρώ)
1.1	Έξυπνη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη/Ανταγωνιστικότητα για την ανάπτυξη και την απασχόληση	4 032
1.2	Έξυπνη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη/Οικονομική, κοινωνική και εδαφική συνοχή	19
2	Βιώσιμη ανάπτυξη: φυσικοί πόροι	248
3	Ασφάλεια και ιθαγένεια	350
4	Η Ευρώπη ως παγκόσμιος παράγοντας	5 448
-	Ευρωπαϊκά Ταμεία Ανάπτυξης	1 217
Σύνολο		11 314

Πηγή: ΕΕΣ, βάσει στοιχείων που παρασχέθηκαν από τη Γ.Δ. Προϋπολογισμού

Παρατηρείται ότι το μεγαλύτερο μέρος των κονδυλίων που διατίθενται σε ΜΚΟ προορίζεται για την εξωτερική δράση. Στον τομέα αυτό, οι ΜΚΟ εισπράττουν πόρους στο πλαίσιο του τομέα 4 - «Η Ευρώπη ως παγκόσμιος παράγοντας» - ύψους 5,4 δισεκατομμυρίων ευρώ του πολυετούς δημοσιονομικού πλαισίου (ΠΔΠ), καθώς και από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Ανάπτυξης ύψους 1,2 δισεκατομμυρίων ευρώ. Τα παραπάνω ποσά είναι ξεκάθαρο ότι αποτελούν εξαιρετικά σημαντικά μεγέθη, εάν αναλογιστεί κανείς τα περιορισμένα κονδύλια της Επιτροπής για προγράμματα εκτός ΜΚΟ, όπου πέρα από τον οικονομικό περιορισμό τα τελευταία χρόνια έχουν καταστεί

⁵ Ειδική Έκθεση Ε.Ε.Σ., αρ.35, "Διάθεση κονδυλίων της ΕΕ μέσω ΜΚΟ", υποβαλλόμενη δυνάμει του άρθρου 287, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ

και οι απαιτήσεις ένταξης σε αυτά τα προγράμματα αρκετά υψηλές (Dennis Wernerus,2018).

2.2.2 Περιεχόμενο Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Ο ερευνητής Warren Ruppel (2012) ο οποίος ασχολήθηκε με το θέμα των οικονομικών καταστάσεων των μη κυβερνητικών οργανώσεων και της λογιστικής αντιμετώπισής τους, θεωρεί την έκδοση του Statement of Financial Accounting Standards 117 του Financial Accounting Standards Board (FASB) που είναι το αρμόδιο συμβούλιο για τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα, ως μια ολοκληρωμένη ενέργεια προώθησης μιας ενιαίας μορφής σύνταξης οικονομικών καταστάσεων από ΜΚΟ. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό οι ΜΚΟ συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με διπλογραφικό σύστημα σε «δεδουλευμένη βάση». Συγκεκριμένα οφείλουν να συντάσσουν και να κοινοποιούν:

- Ισολογισμό (Κατάσταση Οικονομικής Θέσης)
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Σημειώσεις

Αξίζει να σημειωθεί ότι αποτελεί απαίτηση του προτύπου ιδιαίτερα για τις ΜΚΟ να λαμβάνονται υπόψιν τυχόν διαχειριστικοί ή χρονικοί περιορισμοί που ενδέχεται να θέτουν οι χρηματοδότες, γεγονός που μπορεί να επηρεάσει την διαδικασία σύνταξης των καταστάσεων σε μεγάλο βαθμό. Επίσης, μεγάλης σημασίας αλλαγή που υποστηρίχθηκε και από σημαντικά διεθνή οικονομικά όργανα όπως Ε.Ε., Δ.Ν.Τ.⁶, Παγκόσμια Τράπεζα, θεωρείται και η προσαρμογή της μεθόδου σύνταξης, παρακολούθησης και ελέγχου από την «ταμειακής βάσης» σε «δεδουλευμένη βάση» με παράλληλη εφαρμογή του διπλογραφικού συστήματος, συμβάλλοντας με αυτόν τον τρόπο στην καλύτερη παρακολούθηση, στη διαφάνεια, στη συγκρισιμότητα αλλά και στον ορθότερο και πιο λεπτομερή έλεγχο από τους φορείς.

⁶ Διεθνές Νομισματικό Ταμείο

Σύμφωνα με το ίδιο πρότυπο του FASB που ενσωματώνει και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (Δ.Λ.Π.Δ.Δ.) αφού είναι αλληλένδετα και αλληλοεπηρεαζόμενα, τα λογιστικά συστήματα για τις οργανώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα θα πρέπει να βασίζονται και να ενσωματώνονται στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που παρουσιάζουν οι χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις αλλά και το έργο τους. Πιο συγκεκριμένα, οι ιδιαιτερότητες που παρουσιάζουν και έχουν άμεσο αντίκτυπο στις καταστάσεις που δημοσιεύουν αφορούν μια σειρά από δραστηριότητες που είναι ξεχωριστές στην λογιστική και την χρηματοοικονομική αναφορά των μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Μερικές από αυτές αποτυπώνονται παρακάτω:

- Λογιστική Διαχείριση των Κεφαλαίων. Αποτελεί το σύστημα καταχώρησης των μοναδικών πηγών χρηματοδότησης που διαθέτουν μέσω δωρεών έτσι ώστε να επιτελούν το δηλωθέν έργο τους.
- Συνεισφορές. Ένα πολύ σημαντικό μέρος των εργασιών των ΜΚΟ, υποστηρίζεται από μη χρηματικές συναλλαγές συμπεριλαμβάνοντας π.χ. εισφορές σε είδος, γεγονός που κάνει τις συνεισφορές ένα ξεχωριστό τύπο εισφορών που θα πρέπει να αποτυπωθεί με ακρίβεια στις καταστάσεις.
- Συναλλαγές με Μεταβιβάσεις. Σύμφωνα με την έκδοση FAS 136 του προτύπου FASB (2008b), πραγματοποιούνται συναλλαγές στις οποίες μια οντότητα (ο δωρητής) προβαίνει σε μια συνεισφορά μεταφέροντας περιουσιακά στοιχεία σε μια μη κερδοσκοπική οργάνωση που δέχεται τα συγκεκριμένα στοιχεία με σκοπό είτε να τα χρησιμοποιήσει για δικό της όφελος, είτε να τα ανταλλάξει με μια άλλη οντότητα που θα καθοριστεί από τον δωρητή ως επενδυτικό στοιχείο.
- Προϋπολογισμός. Όπως έχει προαναφερθεί, αποτελεί ένα ουσιαστικό στοιχείο στην οικονομική διαχείριση των ΜΚΟ. Μπορεί να θεωρηθεί επαρκής όταν αποτυπώνει με πλήρη και ακριβή στοιχεία τα προϋπολογισμένα ετήσια έσοδα και έξοδα του οργανισμού αλλά και παραπλανητικός στην περίπτωση των μη δικαιολογούμενων αποτυπωμένων χρηματικών ποσών (FASB, 2019).

Όσον αφορά την Ελλάδα, το 2014 ήταν ένα κομβικό έτος για την χώρα από φορολογική και λογιστική άποψη καθώς με τον ν.4308/14 άλλαξε ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων, εισάγοντας έτσι ένα νέο για τα ελληνικά δεδομένα, πλαίσιο λογιστικών κανόνων για ένα πλήθος τύπων επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων και των οντοτήτων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εφόσον αποκτούν εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα. Υπάρχει εσφαλμένα η πεποίθηση ότι ένας οργανισμός που έχει χαρακτηριστεί ως «μη κερδοσκοπικός» δεν μπορεί να είναι κερδοφόρος. Στην πραγματικότητα όπως και έχει αποδειχθεί από επιτόπιους ελέγχους των φορέων στους οργανισμούς, αναπτύσσουν δραστηριότητες έτσι ώστε να ανταποκριθούν σε καταστάσεις που χρειάζονται άμεσα χρήματα. Μερικές από αυτές είναι απροσδόκητες δαπάνες, απροειδοποίητη μείωση εσόδων από τις χρηματοδοτήσεις, αύξηση του κόστους λόγω πληθωρισμού, αύξηση αναγκών του προσωπικού, αγορά ή αντικατάσταση εξοπλισμού. Παράλληλα όμως με την ανάπτυξη αυτών των κερδοφόρων δραστηριοτήτων δημιουργείται η αναγκαιότητα και η υποχρέωση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών να παρουσιάζουν αναλυτικό οικονομικό απολογισμό στους χρηματοδότες και στο κράτος, να ανταποκρίνονται επαρκώς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις καθώς και να αποτυπώνουν ορθά τα λογιστικά αρχεία τους έτσι ώστε να διευκολύνουν τον εξωτερικό έλεγχο τους από τους αρμόδιους ελεγκτικούς φορείς (Καραμπέλιας Γ.,2014).

2.3 Κοινά Σημεία Και Διαφορές Μεταξύ ΜΚΟ Και Εταιριών Που Επιδιώκουν Το Κέρδος

Για την καλύτερη κατανόηση των ιδιαιτεροτήτων που παρουσιάζουν οι ΜΚΟ σε ένα πλήθος παραγόντων συμπεριλαμβανομένων και των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, ως οργανώσεις με κοινωνικούς σκοπούς και στόχους χωρίς την επίτευξη του κέρδους, η διερεύνηση των διαφορών μεταξύ αυτών των οργανώσεων και των εταιριών που επιδιώκουν το κέρδος μπορεί να καταστεί χρήσιμη.

Είναι γεγονός ότι η σχέση μεταξύ των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων και των εταιριών με την παραδοσιακή έννοια, είναι από πολλές απόψεις ανταγωνιστική. Οι ΜΚΟ, μέσω των δραστηριοτήτων τους, πολλές φορές πιέζουν τις επιχειρήσεις και να ανταποκρίνονται στις κοινωνικές προσδοκίες με παράλληλη απόλυτη συνέπεια στις νομικές και φορολογικές τους υποχρεώσεις, αλλά και να επιδιώκουν την αλλαγή στις κοινωνικές ισορροπίες και συνήθειες σχετικά με την εταιρική κοινωνική ευθύνη και την κυβερνητική ρύθμιση, την ίδια στιγμή που οι αντίστοιχες υποχρεώσεις των ΜΚΟ

μπορούν να θεωρηθούν ελάχιστες ως προς αυτό. Επομένως, τα βασικά σημεία στα οποία οι παραδοσιακές επιχειρήσεις αντιτίθενται και γίνονται ανταγωνιστικές με τις ΜΚΟ είναι η ιδιαίτερη αντιμετώπιση που έχουν από τις κυβερνήσεις, κυρίως ως προς την φορολογική τους μεταχείριση, το ελλειπές νομικό πλαίσιο που τους διέπει, δίνοντάς τους αρκετές ελευθερίες σε σχέση με τις παραδοσιακές εταιρίες. Επίσης, οι επιχειρήσεις έχουν παρατηρήσει ότι αρκετές φορές υφίσταται εντός των ΜΚΟ μικρές επιχειρηματικές δραστηριότητες που ο κρατικός μηχανισμός δεν τις εντοπίζει με ευκολία διότι πραγματοποιούνται υπό το πέπλο της μή κυβερνητικής οργάνωσης και δυσκολεύεται να τις φορολογήσει αναλόγως (J.Doh and M.Yaziji,2009).

Ταυτόχρονα, ΜΚΟ και επιχειρήσεις μπορούν να αναπτύξουν περισσότερες συνεργατικές σχέσεις σχετικά με την υπόθεση ότι αυτές οι συνεργασίες μπορούν να αποδώσουν εξαιρετικά οφέλη για το ανθρώπινο δυναμικό που εργάζεται και επωφελείται από αυτές τις οργανώσεις αλλά και για τους ίδιους τους μετόχους των εταιριών. Μέσα από την συνεργασία αυτών των δύο τύπων οργανισμών δημιουργούνται προσβάσεις σε διάφορες πηγές και προκύπτουν δυνατότητες για επιχειρηματικές δραστηριότητες με πολλά οφέλη, που σε διαφορετική περίπτωση δεν θα ήταν διαθέσιμες χωρίς αυτή τη συνεργασία των φορέων. Αρκετά ενδιαφέρον για παράδειγμα, είναι το γεγονός ότι οι ιδιαίτεροι πόροι και οι ιδιαίτερες ικανότητες που οι ΜΚΟ μπορούν να αποδώσουν στα πλαίσια της συνεργασίας, είναι αρκετά συχνά αυτό ακριβώς που οι επιχειρήσεις χρειάζονται για να ανταποκριθούν στις συνεχώς αυξημένες απαιτήσεις της αγοράς αλλά και των ίδιων των μετόχων. Επίσης, μέσα από αυτή τη διαδικασία δημιουργείται και υψηλού επιπέδου εξειδίκευση σε ποικίλους τομείς και για τα δύο μέρη, η οποία στις σύγχρονες αγορές συχνά θεωρείται απαραίτητη για την μακροχρόνια επιβίωση οποιουδήποτε οργανισμού, συμπεριλαμβανομένων τεχνικών ικανοτήτων, μάρκετινγκ, διαχείρισης κινδύνων κ.α. (J.Selsky and B.Parker,2005).

Οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ κερδοσκοπικών και Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών μπορούν να γίνουν αντιληπτές ερευνώντας τους βασικούς πυλώνες ίδρυσης και επιβίωσης ενός οργανισμού. Συγκριτικά αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 2: Διαφορές μεταξύ Κερδοσκοπικών και Μη Οργανισμών

	Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί	Μη κερδοσκοπικοί Οργανισμοί
Ιδιοκτησιακό Καθεστώς	Μέτοχοι ή εταίροι	Κανένας προσωπικά
Κύρια Αποστολή	Παροχή Κερδών στους ιδιοκτήτες	Παροχή υπηρεσιών προς την κοινωνία
Φορολογικό Καθεστώς	Φορολογείται ο ίδιος ο οργανισμός αλλά και οι ιδιοκτήτες του	Στις περισσότερες χώρες για την πλειοψηφία των εσόδων απαλλάσσονται της φορολογίας
Πηγές Χρηματοδότησης	Οι ιδιοκτήτες του οργανισμού και τρίτοι που παρέχουν χρηματικά διαθέσιμα στον οργανισμό έναντι αντιτίμου	Ιδιώτες εθελοντές και κρατικοί φορείς χωρίς συγκεκριμένο αντίτιμο

Πηγή: <https://www.accountingcoach.com/nonprofit-accounting/explanation>, Harold Averkamp

Ενώ λοιπόν στις επιχειρήσεις ο κύριος σκοπός είναι να αποφέρουν κέρδη στους ιδιοκτήτες, μετόχους ή εταίρους ανάλογα τον τύπο της εταιρίας, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί επικεντρώνονται στην κάλυψη των αναγκών της κοινωνίας γι' αυτό και σε πολλές χώρες προβλέπεται να κατατίθεται στις αρχές "Δήλωση Δραστηριότητας" αντί του γνωστού "Λογαριασμού Αποτελεσμάτων". Παρ' όλα αυτά, έχουν την υποχρέωση να παρουσιάζουν αναλυτικό οικονομικό απολογισμό στο κράτος, στους χρηματοδότες αλλά και την κοινωνία που δραστηριοποιούνται, γεγονός που αναδεικνύει την αναγκαιότητα της ορθής λογιστικής αποτύπωσης των οικονομικών τους, αναλυτικά (Harold Averkamp, 2016).

2.4 Οικονομικός Έλεγχος Και Διαφάνεια Στις Μ.Κ.Ο.

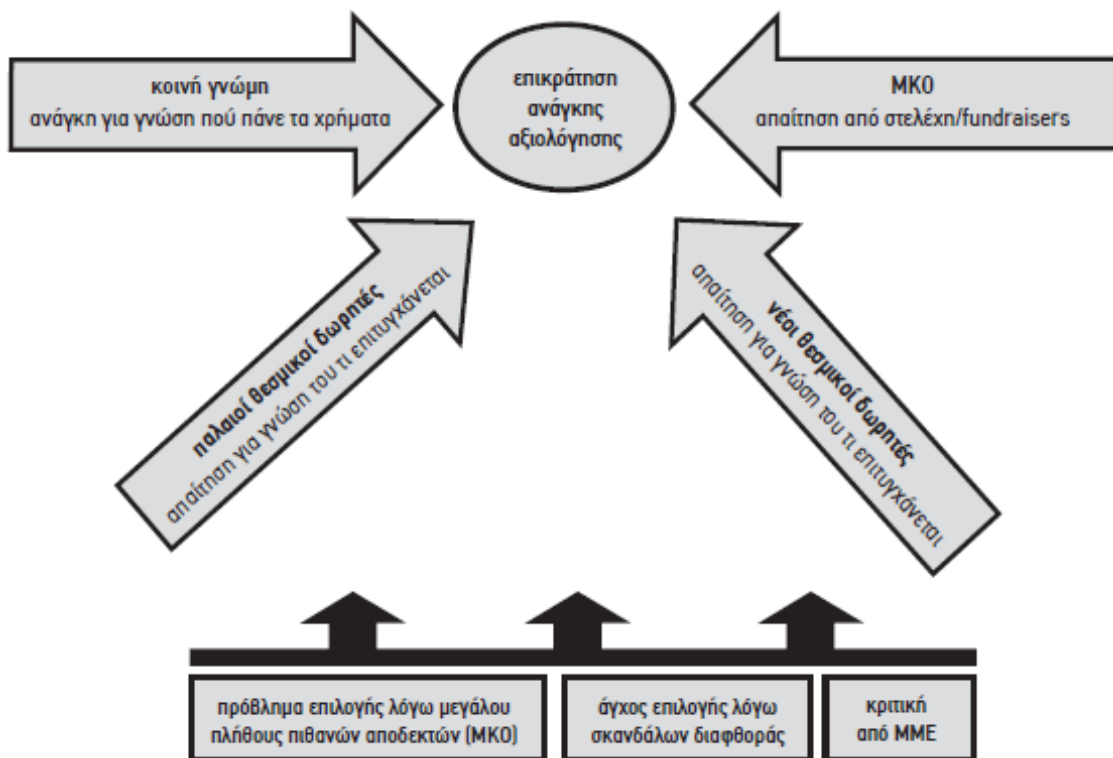
Οι Brown και Moore (2001) αναφέρουν στην προσπάθειά τους να ερευνήσουν την σχέση των οργανώσεων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με τον έλεγχο, ότι η χρήση του όρου «λογοδοσία» δεν είχε μεγάλη αξία στα πρώτα χρόνια ανάπτυξης των ΜΚΟ, καθώς ήταν γενικά αποδεκτό ότι είχαν ως κύριο ενδιαφέρον και μοναδικό σκοπό την εκπλήρωση της υπόσχεσης που έδιναν δημόσια, την καταπολέμηση του εκάστοτε

κοινωνικού προβλήματος ανά τον κόσμο. Καθώς όμως η αλληλεξάρτηση μεταξύ ΜΚΟ και δωρητών σταδιακά αυξήθηκε, η ανάγκη να επικεντρωθεί η λογοδοσία (στις ιδρυτικές αρχές) και στις οικονομικές ενέργειες των διοικούντων και όχι κυρίως στους στόχους των δωρητών που ως επί το πλείστον αφορούν αμιγώς την συναισθηματική συνεισφορά τους προς το κομμάτι της κοινωνίας που το έχει ανάγκη, αποτέλεσε ένα σημαντικό ζήτημα.

Συνολικά, η επίτευξη λογοδοσίας μέσω μέτρων εσωτερικού ποιοτικού ελέγχου ή εξωτερικής πιστοποίησης των ΜΚΟ έχει πλέον αποκτήσει δυναμική, ενώ η έλλειψη διαφάνειας αποτελεί επίσης ένα σημαντικό ζήτημα προς επίλυση. Σύμφωνα με μία έρευνα της Charity Commission το 2014 τον κρατικό φορέα του Ηνωμένου Βασιλείου, που είναι υπεύθυνο στην επιτήρηση και εποπτεία των φιλανθρωπικών οργανώσεων που δραστηριοποιούνται στη χώρα, το ευρύ κοινό που μπορεί να αποτελέσει έναν από τους βασικούς χρηματοδότες των ΜΚΟ μέσω δωρεών και όχι μόνο, όπως έχει προαναφερθεί, ενδιαφέρεται πολύ έντονα στην απόκτηση συγκεκριμένων πληροφοριών από τις φιλανθρωπικές οργανώσεις. Πιο συγκεκριμένα, το 85% των ερωτηθέντων δήλωσε ότι θεωρεί «σημαντικό» ή «πολύ σημαντικό» οι ΜΚΟ να δημοσιεύουν τις εκθέσεις για τις δράσεις τους για το που ξοδεύουν τα διαθέσιμα χρήματα που λαμβάνουν, ενώ το 84% δήλωσαν ότι τους ενδιαφέρει να ενημερώνονται για το αντίκτυπο και την αποτελεσματικότητα των δράσεών τους, θέλοντας να εξάγουν χρήσιμα πορίσματα για το εάν οι υπέρογκοι οικονομικοί πόροι που απορροφούν οι ΜΚΟ αξίζουν να δίνονται σε αντιστοίχιση με την ποιότητα του κοινωνικού σκοπού που επιτελούν.

Γίνεται λοιπόν αντιληπτό ότι, καθώς τόσο οι παλιοί όσο και οι νέοι δωρητές δίνουν πλέον ιδιαίτερη έμφαση σε ζητήματα όπως η αποδοτικότητα, ο αντίκτυπος, η μέτρηση των αποτελεσμάτων, η λογοδοσία, η οργάνωση των οικονομικών κ.α., οι ΜΚΟ οφείλουν να ενσωματώσουν αλλά και να ενισχύσουν τις διαδικασίες αξιολόγησης και ελέγχου, έτσι ώστε να επιτευχθούν και των δύο μερών οι στόχοι. Πιο αναλυτικά, οι πιέσεις που δέχονται οι οργανώσεις από το εξωτερικό τους περιβάλλον προς ενίσχυση των διαδικασιών αξιολόγησής τους, απεικονίζονται στο παρακάτω διάγραμμα.

Διάγραμμα 1: Οι πιέσεις προς ενίσχυση των διαδικασιών αξιολόγησης και ελέγχου



Οι Ruiz et.al. (2018) που αποτελούν ειδικό κλιμάκιο ελεγκτών του ευρωπαϊκού ελεγκτικού συνεδρίου, ασχολήθηκαν, στην ειδική έκθεση που δημοσίευσαν, με το θέμα της διάθεσης κονδυλίων της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς ΜΚΟ, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στην έννοια της διαφάνειας και του ελέγχου, συνυπολογίζοντας τις ιδιαιτερότητες που υπάρχουν ανάμεσα στον τομέα τους και τον τομέα των μη κερδοσκοπικών οργανώσεων, εξάγοντας χρήσιμα συμπεράσματα προς ενημέρωση των ενδιαφερομένων μερών. Στο πλαίσιο του ελέγχου εξετάστηκε η γενικότερη διαφάνεια των διαδικασιών χρηματοδότησης και λογοδοσίας, κατά πόσον ήταν αξιόπιστος ο χαρακτηρισμός από την Επιτροπή, οντοτήτων ως ΜΚΟ, καθώς και αν ήταν διαφανής η διαδικασία επιλογής των ΜΚΟ που υλοποιούν τις χρηματοδοτούμενες από την Ε.Ε. δράσεις. Ακόμη, εξετάστηκε αν η διαδικασία συλλογής, ελέγχου και γνωστοποίησης πληροφοριών σχετικά με τις ΜΚΟ διεξαγόταν με τον κατάλληλο και διαφανή τρόπο.

Η ειδική έκθεση κατέληξε σε αξιοσημείωτα συμπεράσματα αναφέροντας μεταξύ άλλων ότι δεν υπάρχει επαρκής διαφάνεια σε επίπεδο Επιτροπής όσον αφορά τη διάθεση των κονδυλίων της ΕΕ μέσω ΜΚΟ, γεγονός που το οφείλουν σε μια σειρά από παράγοντες όπως το ότι δεν υφίσταται κοινό σύστημα εγγραφής των αιτούντων

για χρηματοδότηση. Όλοι οι αιτούντες πρέπει να εγγραφούν στο σύστημα προκειμένου να μπορούν να υποβάλλουν αίτηση χρηματοδότησης στους διάφορους τομείς πολιτικής της ΕΕ. Εντούτοις, οι γενικές διευθύνσεις που σχετίζονται με τις ΜΚΟ που έλεγξε το κλιμάκιο δεν διαθέτουν ακόμη κοινό σύστημα εγγραφής των αιτούντων. Στη συνέχεια, επισημάνθηκαν και άλλα γεγονότα που δεν συνάδουν με την έννοια της διαφάνειας όπως

- η διαπίστωση των ελεγκτών ότι οι διαφορετικές υπηρεσίες της Επιτροπής δεν εφαρμόζουν ομοιόμορφα τις διαδικασίες χορήγησης των διαδοχικών επιχορηγήσεων,
- οι διαδικασίες των ελεγχθέντων οργανισμών των Ηνωμένων Εθνών για την επιλογή των ΜΚΟ δεν είναι πάντοτε διαφανείς,
- η Επιτροπή δεν είχε συλλέξει ούτε εξακρίβωνε πάντοτε με τον κατάλληλο τρόπο τις πληροφορίες σχετικά με τις ΜΚΟ, ώστε να τις γνωστοποιήσει στους ενδιαφερομένους,
- καθώς και γενικότερες αδυναμίες στην διαφάνεια των υπογεγραμμένων συμβάσεων μεταξύ Ηνωμένων Εθνών, Ευρωπαϊκής Επιτροπής και ΜΚΟ ως προς την εκπλήρωση των αναληφθέντων υποχρεώσεων.

Η ειδική έκθεση έπειτα από την αναλυτική αναφορά των ανωτέρω αδυναμιών του ευρωπαϊκού συστήματος διάθεσης των κονδυλίων και του οικονομικού ελέγχου, παραθέτει μια σειρά από συστάσεις που θα βελτίωναν την κατάσταση. Οι συστάσεις των ευρωπαϊκών ελεγκτών αφορούν την βελτίωση της αξιοπιστίας των πληροφοριών για τις ΜΚΟ ώστε να ενισχυθεί η διαφάνεια στα οικονομικά στοιχεία που δημοσιεύουν, ενδελεχή έλεγχο της εφαρμογής των κανόνων για τη χορήγηση διαδοχικών επιχορηγήσεων, αναθεώρηση των όρων των συμβάσεων που υπογράφονται με τις ΜΚΟ, καθώς και βελτίωση των πληροφοριακών συστημάτων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με στόχο την εναρμόνιση και βελτίωση της ακρίβειας των οικονομικών και όχι μόνο πληροφοριών των καταχωρούμενων στα συστήματα μη κυβερνητικών οργανώσεων.

2.5 Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας, με τις παραπάνω βιβλιογραφικές αναφορές και επιστημονικές έρευνες επιχειρήθηκε να δωθεί μια σαφέστερη εικόνα σχετικά με τα βασικότερα θέματα που απασχολούν τις σημερινές κοινωνίες και αφορούν τις μη κυβερνητικές οργανώσεις που δεν επιδιώκουν το κέρδος. Πιο συγκεκριμένα, έγιναν σαφέστερες οι πηγές χρηματοδότησής τους με παράλληλη αναφορά σε συγκεκριμένα ποσά από την πιο κύρια πηγή χρηματοδότησης, αυτή της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επισημάνθηκε το ανεξήγητα μεγάλο ύψος αυτής, δαπανώντας αρκετά εκατομμύρια ευρώ σε περιόδους οικονομικής ύφεσης σε αρκετά από τα κράτη της Ένωσης, παρουσιάζοντας και τις ενδιαφέρουσες απόψεις διαφόρων ερευνητών που αναλύουν την δική τους οπτική σε αυτήν την τάση αύξησης των παροχών σε ΜΚΟ.

Στην συνέχεια, κάνοντας αναφορά στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις καθορίστηκαν ποιές οφείλουν να καταρτίζουν σύμφωνα με τον νόμο, αναφέρθηκαν τα κοινά σημεία αυτών με τις καταστάσεις των εμπορικών επιχειρήσεων που επιδιώκουν το κέρδος, δίνοντας παράλληλα έμφαση και απαντώντας σε ένα από τα ερευνητικά ερωτήματα, στις ιδιαιτερότητες που αυτές προβάλλουν και στην ιδιαίτερη διαχείριση που τα οικονομικά τμήματα οφείλουν να πράττουν. Από την άλλη, η έρευνα σχετικά με την αναζήτηση των κοινών σημείων και διαφορών μεταξύ των ΜΚΟ και των παραδοσιακών επιχειρήσεων που αναζητούν το κέρδος μέσα από τις δραστηριότητές τους, αποκάλυψε μια σειρά από διαφορές που αφορούν βασικούς πυλώνες ενός οργανισμού όπως είναι το ιδιοκτησιακό και φορολογικό καθεστώς, η κύρια αποστολή καθώς και οι πηγές χρηματοδότησης, προσδιορίζοντας έτσι την φύση και τον ακριβή ρόλο των μη κυβερνητικών οργανώσεων στα κράτη και την κοινωνία. Τέλος, στο κομμάτι του οικονομικού ελέγχου και του προσδιορισμού της διαφάνειας στις ΜΚΟ που δραστηριοποιούνται στην Ευρώπη, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι οι φόβοι και οι ανησυχίες που οι κοινωνίες είχαν και συνεχίζουν να έχουν σύμφωνα με την παρατιθέμενη έρευνα του φορέα του Ηνωμένου Βασιλείου σχετικά με την διαφάνεια και την λογοδοσία των οργανώσεων αυτών, ίσως και να επιβεβαιώνονται. Στο συμπέρασμα αυτό συμβάλλει η αναλυτικότερη ειδική έρευνα των ορκωτών ελεγκτών της Ευρωπαϊκής Επιτροπής που αποκαλύπτει μεταξύ άλλων αδυναμίες πάσης φύσεως

στα εσωτερικά συστήματα της Επιτροπής κυρίως στην διάθεση των κονδυλίων αλλά και την γενικότερη διαχείριση των οικονομικών πακέτων που διατίθενται από την Ε.Ε. σε ΜΚΟ. Λαμβάνοντας τα παραπάνω υπ' όψιν, η έλλειψη διαφάνειας και λογοδοσίας στην οικονομική διαχείριση των οργανισμών μπορούν κάλλιστα να οδηγήσουν σε περιπτώσεις απάτης και διαφθοράς και σε θεωρήσεις ότι μπορεί να ενεργούν στοχευμένα βάσει ατζέντας, εκμεταλλεύοντας τα υπέρογκα ποσά που λαμβάνουν μέσω επιχορηγήσεων για την εξυπηρέτηση συμφερόντων των (ιδιοκτητών), παρεκκλίνοντας από τον σκοπό ίδρυσής τους, δηλαδή την αντιμετώπιση κοινωνικών ζητημάτων με εθελοντικό χαρακτήρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Το κεφάλαιο αυτό του θεσμικού πλαισίου θα κινηθεί σε δύο ταχύτητες. Αρχικά, θα γίνει προσπάθεια προσέγγισης και οριοθέτησης της έννοιας και του περιεχομένου της ελεγκτικής επιστήμης, αφού αυτή θεωρείται και η κύρια κατεύθυνση πάνω στην οποία κινείται η παρούσα εργασία. Θα εξεταστεί το αντικείμενο της ελεγκτικής, οι διακρίσεις ελέγχων, οι ελεγκτικές διαδικασίες καθώς και οι φορείς που έχουν επιφορτιστεί με τον έλεγχο των ΜΚΟ στην Ελλάδα και συμμετέχουν ενεργά στις επιχειρήσεις του κράτους. Στην συνέχεια, περνώντας στο επιμέρους θέμα των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων, θα δοθεί ο ορισμός αυτών με τον ακριβή τους στόχο, όπως επίσης και το νομικό πλαίσιο που τους διέπει όσον αφορά την ίδρυση και τους τύπους ΜΚΟ, πάντα προσκείμενο στα ελληνικά νομικά πλαίσια.

3.2 Η Ελεγκτική Επιστήμη

Η ελεγκτική αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Ασχολείται με την διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενό της συνιστά ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά την διάρκεια του διαχειριστικού έτους και διενεργείται από πρόσωπα ανεξάρτητα προς την οικονομική μονάδα, όπως είναι οι ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές. Τα προαναφερθέντα, διενεργούνται στα πλαίσια του νόμου που διέπει τους περισσότερους τύπους εταιριών προκειμένου να ελεγχθούν και να επιβεβαιωθεί το κατά πόσο τα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία είναι αξιόπιστα (Νεγκάκης Χ, Ταχυνάκης Π., 2017).

Σύμφωνα με την Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association), η Ελεγκτική ορίζεται ως "μία συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες". Με άλλα λόγια, ο σκοπός της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος με σκοπό: (α) την πρόληψη, αποκάλυψη ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών και (β) την πιστοποίηση, μετά από την επιτυχή διενέργεια των συστηματικών ελέγχων και επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας καθώς και της ορθής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων (Τσακλάγκανος Α., 2001).

Ο Καζαντζής (2006) αναφέρει στην προσπάθειά του να γίνουν κατανοητοί οι διακρίσεις των ελέγχων αλλά και οι κατηγορίες των ελεγκτών, ότι οι έλεγχοι δεν είναι ίδιοι για όλες τις επιχειρήσεις. Διακρίνονται ανάλογα με μια σειρά από παράγοντες όπως είναι το εύρος, η περιοδικότητα, ο σκοπός και η ιδιότητα του ελεγκτή. Βασική διάκριση αποτελεί η εξάρτηση του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρία και γι' αυτόν τον λόγο υπάρχει ο πιο βασικός διαχωρισμός σε εξωτερικό και εσωτερικό έλεγχο.

- Εξωτερικός καλείται ο έλεγχος που το διενεργούμενο πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρία, δεν σχετίζεται

οικονομικά με αυτήν τόσο ο ίδιος όσο και τα συγγενικά του πρόσωπα, ούτε με τους μετόχους ή ιδιοκτήτες αυτής, έχει λάβει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος στις περιπτώσεις που απαιτείται και διαθέτει τα προβλεπόμενα προσόντα που θα του επιτρέψουν να διενεργήσει τον οικονομικό έλεγχο με επιτυχία.

- Εσωτερικός έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο που απαιτείται να διαθέτει τα ίδια επαγγελματικά προσόντα και τις ίδιες γνωστικές ικανότητες με αυτόν του εξωτερικού, με την διαφορά ότι έχει την ιδιότητα σε αυτή τη περίπτωση του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρίας και ταυτόχρονα σχετίζεται άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη που καθορίζουν την πορεία της. Επίσης, ο εσωτερικός ελεγκτής καθώς υπάρχει αυτή η υπαλληλική σχέση, είναι "υποχρεωμένος" να υπακούει στους εσωτερικούς κανονισμούς της εταιρίας, οι οποίοι μπορεί και να αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα.

Όσον αφορά το εύρος των ελέγχων, αυτοί διακρίνονται σε:

- Γενικούς, που αφορούν τον έλεγχο του συνόλου των δραστηριοτήτων μια εταιρίας, πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και αποσκοπούν στην έκφραση γνώμης για την ορθή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την επίτευξη του σκοπού της και
- Ειδικούς, που αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς της εταιρίας π.χ. έλεγχος ταμείου, αποβλέποντας στην αποκάλυψη λαθών ή παραλείψεων εσκεμμένων ή μη καθώς συνήθως έχουν αιφνιδιαστικό χαρακτήρα.

Στη συνέχεια, σύμφωνα με την Σκόρδου Β. (1987), ανάλογα με την περιοδικότητα οι οικονομικοί έλεγχοι διακρίνονται σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους, ανάλογα με τον σκοπό που επιτελούν, σε προληπτικούς και κατασταλτικούς, ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους περιβάλλει, σε υποχρεωτικούς, προαιρετικούς και ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν, σε διαχειριστικούς, διοικητικούς και φορολογικούς.

Η πανδημία του COVID-19 όπως αναλύει ο Goodell W. (2020), ανάμεσα στις οικονομικές και χρηματοοικονομικές συνέπειες που προκάλεσε με άμεσο αντίκτυπο το αίσθημα αβεβαιότητας στις αγορές και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, επηρέασε σε μεγάλο βαθμό την ελεγκτική επιστήμη καθώς και το έργο

των ελεγκτών λογιστών. Οι ιδιαίτερες συνθήκες που δημιουργήθηκαν με την συρρίκνωση της παγκόσμιας οικονομίας έβαλαν σε ρίσκο την ποιότητα του παρεχόμενου ελεγκτικού έργου, αποτελώντας μια ιδιαίτερη πρόκληση, καθώς από την ποιότητα της ελεγκτικής καθορίζονται ορισμένοι βασικοί πυλώνες των οικονομιών όπως είναι το αίσθημα άνεσης και ασφάλειας των επενδυτών και η εμπιστοσύνη στην ακρίβεια και πιστότητα των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων από όλους τους χρήστες. Πιο αναλυτικά, οι κυριότεροι τομείς που επηρεάστηκαν στο ελεγκτικό έργο από την πανδημία είναι οι παρακάτω⁷:

- Οι χρεώσεις του ελεγκτικού έργου. Οι δραματικές αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση του ρίσκου στις αγορές, με παράλληλη μείωση της εμπιστοσύνης όσον αφορά τις πιστοληπτικές ικανότητες των συνδεδεμένων μερών των επιχειρήσεων. Το γεγονός αυτό είχε ως αντίκτυπο την άμεση ανταπόκριση των ελεγκτών οι οποίοι καλούνται να εφαρμόσουν ευρύτερες και πιο σύγχρονες διαδικασίες ελέγχου και να αφιερώσουν περισσότερες εργασιακές ώρες, αυξάνοντας έτσι τις χρεώσεις του έργου τους.
- Η εκτίμηση του οικονομικού κεκτημένου. Με αυτή τη κατάσταση, ανάμεσα σε πολλά άλλα έχουν μειωθεί σημαντικά οι πωλήσεις και οι τζίροι των περισσότερων επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να είναι δύσκολο για τους οικονομικούς ελεγκτές να εκτιμήσουν με ακρίβεια την διάρκεια αυτής της κατάστασης και τις αναλυτικές συνέπειες, καθώς θα πρέπει να εκτιμηθεί η πολύ σημαντική βιωσιμότητα της κάθε επιχείρησης.
- Οι ελεγκτικές διαδικασίες. Λόγω του ότι πολλές επιχειρήσεις οδηγήθηκαν στην χρεοκοπία ή παραποίησαν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις προς όφελός τους έτσι ώστε να επιβιώσουν κατά τη διάρκεια της κρίσης, οι ελεγκτές θα πρέπει να αυξήσουν την ποιότητα και να επικαιροποιήσουν την χρήση των αναλυτικών και εξονυχιστικών ελεγκτικών διαδικασιών έτσι ώστε να μειώσουν τους περαιτέρω κινδύνους για τις οικονομίες που μπορούν να δημιουργηθούν μέσω των κινδύνων οικονομικής απάτης.

⁷ Albitar K.,Gerged M.,Kikhia H., “Auditing In Times Of Social Distancing: The Effect of COVID-19 on Auditing Quality”,2020.

3.3 Ελεγκτικές Διαδικασίες

Τόσο στον εξωτερικό όσο και στον εσωτερικό έλεγχο που αναλαμβάνουν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές για λογαριασμό των πελατών τους, εφαρμόζονται συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες έτσι ώστε να εκφράσουν μια σωστή και ολοκληρωμένη άποψη για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και για να συντάξουν την τελική έκθεση ελέγχου.

Ο Τσακλάγκανος Α. και Σπαθής Χ. (2017) αναφέρουν ότι οι ελεγκτές κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους προσδιορίζουν την οικονομική κατάσταση και τις δραστηριότητες του πελάτη τους, αναλύουν λογαριασμούς καθολικών, συγκεντρώνουν τις απαραίτητες πληροφορίες και σχεδιάζουν πλάνο διόρθωσης συμπληρώνοντας φύλλα εργασίας για την συγκέντρωση αυτού του υλικού. Επομένως, τα φύλλα εργασίας είναι ένα από τα σημαντικότερα κομμάτια των ελεγκτικών διαδικασιών, αποτελώντας το αποδεικτικό υλικό που χρησιμοποίησαν οι ελεγκτές για να αποδείξουν την μεθοδολογία εργασίας που εφάρμοσαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν, αποτελώντας παράλληλα τον συνδετικό κρίκο ανάμεσα στα λογιστικά βιβλία του πελάτη και την έκθεση των ελεγκτών. Συνοπτικά τα φύλλα εργασίας εξυπηρετούν τους εξής βασικούς σκοπούς:

- α) Οργάνωση και συντονισμός της ελεγκτικής εργασίας
- β) Παροχή πληροφοριών για τα πρακτικά ελέγχου και για την εξαγωγή συμπερασμάτων από την εξέταση των ελεγκτών
- γ) Αποτελούν οδηγό για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου
- δ) Θεμελίωση της τελικής έκθεσης ελέγχου

Εκτός από τα παραπάνω, παρέχουν χρήσιμες και έγκυρες πληροφορίες για τη σύνταξη της φορολογικής δήλωσης, νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία για οποιονδήποτε σκοπό, καθώς και σημαντικά πρακτικά που μπορούν να αποδειχθούν ιδιαίτερα βοηθητικά για μεταγενέστερους ελέγχους.

Σύμφωνα με τον Λουμιώτη Β. (2006) οι ελεγκτικές διαδικασίες θα πρέπει να εκτελούνται από την αρμόδια ομάδα ελεγκτών-λογιστών που έχουν αναλάβει έναν οικονομικό έλεγχο, βάσει συγκεκριμένου προγράμματος που θα έχει καθοριστεί και σχεδιαστεί προτού ξεκινήσει το έργο τους. Ο προγραμματισμός της καταγραφής των αναλυτικών διενεργούμενων διαδικασιών είναι απαραίτητος για τους εξής λόγους:

- α) Αποφεύγεται η προχειρότητα και ο αυτοσχεδιασμός του ελεγκτή
- β) Καθοδηγείται ο ελεγκτής στην εκτέλεση και κατανομή της ελεγκτικής εργασίας
- γ) Αποτρέπεται η παράλειψη ελεγκτικών διαδικασιών και
- δ) Παρέχεται στον ελεγκτή ένα αναμφισβήτητο αποδεικτικό στοιχείο για τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενήργησε κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Η κατάρτιση ενός αποτελεσματικού προγράμματος ελέγχου προϋποθέτει την πλήρη γνώση όλων των θεμάτων που αφορούν την ελεγχόμενη εταιρία από τους ελεγκτές που την αναλαμβάνουν, έτσι ώστε να αποκτήσουν μια σφαιρική εικόνα για αυτήν. Γι' αυτόν τον λόγο οι ελεγκτές, στα πλαίσια των εφαρμοσμένων ελεγκτικών διαδικασιών, θα πρέπει να επισκεφθούν την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και να ενημερωθούν σχετικά με την παραγωγική και συναλλακτική της δραστηριότητα, να εκτιμήσουν τον τρόπο ενημέρωσης των λογιστικών βιβλίων και αρχείων καθώς και τον τρόπο διεκπεραίωσης των λογιστικών διαδικασιών, να μελετήσουν όλα τα στοιχεία και τις παρατηρήσεις του μονίμου φακέλου από προηγούμενους ελέγχους και τέλος από τα πιο σημαντικά, να εκτιμήσουν με ιδιαίτερη προσοχή την ύπαρξη ή την απουσία του εσωτερικού ελέγχου και την αποτελεσματικότητά αυτού, εφόσον τηρείται, καθώς ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να αποτελέσει την βάση πάνω στην οποία θα χτιστεί ένας επιτυχημένος εξωτερικός έλεγχος (Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π., 2017).

Ο Καζαντζής Χ. (2006) αναφέρει ότι υπάρχουν δύο ενότητες ελέγχων που θα πρέπει να πραγματοποιούνται. Ο έλεγχος τεκμηριώσεως της πραγματικής ύπαρξης των συναλλαγών που αποτυπώνονται και ο έλεγχος τεκμηριώσεως των υπολοίπων αυτών. Όσον αφορά τις συναλλαγές, λόγω του ότι σύμφωνα με αυτές δημιουργούνται οι λογαριασμοί στις καταστάσεις, ο έλεγχος έγκειται στο πραγματικό της διεκπεραίωσής τους και στην σωστή κατανομή τους ανά τις χρήσεις. Στα υπόλοιπα των λογαριασμών οι ελεγκτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν κατά το άνοιγμα των βιβλίων ή αρχείων, επαλήθευση των υπολοίπων ενάρξεως των λογαριασμών με τα αντίστοιχα υπόλοιπα

κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης και κατά το κλείσιμο των βιβλίων ή αρχείων, επαληθεύσεις των υπολοίπων λογαριασμών του γενικού και αναλυτικού καθολικού με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των καταρτιζόμενων οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, το πρόγραμμα ελέγχου μπορεί να διαχωριστεί σε μέρη και να περιλαμβάνει συγκεκριμένες ενέργειες όπως ενημέρωση του μόνιμου φακέλου, διενέργεια προκαταρκτικού ελέγχου και διενέργεια τελικού ελέγχου. Η ενημέρωση του μόνιμου φακέλου αποτελεί την πιο απλή μορφή όπου οι ενέργειες των ελεγκτών είναι απλώς η αναθεώρηση ορισμένων λογαριασμών επιδιορθώνοντάς τους ή επεξηγώντας τους. Το προκαταρκτικό πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει μόνο τα κύρια σημεία που θα πρέπει να επικεντρωθεί ο ελεγκτής, συμπληρώνοντας τα προσωρινά φύλλα εργασίας του και αποτελώντας τον οδηγό για την διενέργεια του τελικού και οριστικού προγράμματος ελέγχου. Ο τελευταίος μπορεί να χαρακτηριστεί έλεγχος εφ'όλης της ύλης, περιλαμβάνοντας μια σειρά από ενέργειες όπως συμφωνίες λογαριασμών, εξακρίβωση της ύπαρξης των περιουσιακών στοιχείων που απεικονίζονται στα λογιστικά αρχεία, έλεγχος ορθής σύνταξης του πίνακα μεταβολών της καθαρής θέσης και της κατάστασης ταμειακών ροών, ορθή καταχώρηση των οικονομικών καταστάσεων στα θεωρημένα αρχεία απογραφών και ισολογισμών κ.α. Ως τελευταίο κομμάτι των ελεγκτικών διαδικασιών, οι ελεγκτές μετά τη λήξη της χρήσεως, οφείλουν να υποβάλλουν στην τακτική γενική συνέλευση ή στο αρμόδιο τμήμα του ελεγχόμενου οργανισμού που είναι διοικητικά υπεύθυνο, την έκθεση ελέγχου εφόσον διενεργήσει και τις τελικές ελεγκτικές διαδικασίες και επαληθεύσεις που έκρινε απαραίτητες στα πλαίσια του τελικού του ελέγχου.

3.4 Φορείς Ελέγχου Σε Μ.Κ.Ο.

Οι Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις οι οποίες χρηματοδοτούνται και από τον κρατικό προϋπολογισμό και δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, υπάγονται σε δημοσιονομικό έλεγχο από τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Σε συνεργασία των σχετικών Υπηρεσιών και Ανεξάρτητων Αρχών, διενεργούνται συστηματικοί και ουσιαστικοί έλεγχοι σε Μ.Κ.Ο. στο πλαίσιο των προκαταρκτικών ελέγχων αλλά και αυτεπάγγελτων προανακρίσεων, εφαρμόζοντας αυστηρά την ισχύουσα νομοθεσία. Οι

κυριότεροι φορείς που έχουν επιφορτιστεί το έργο αυτό τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα είναι η νεοσύστατη Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ) και η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας.

3.4.1 Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας (ΕΑΔ)⁸

Για πρώτη φορά στην Ελλάδα συστήνεται μια ενιαία και ανεξάρτητη αρχή, η οποία έχει τα απαιτούμενα εχέγγυα ανεξαρτησίας και αμεροληψίας, σύμφωνα με τις διεθνείς πρακτικές και τις απαιτήσεις του διεθνούς δικαίου. Η Εθνική Αρχή Διαφάνειας ιδρύθηκε με τον νόμο 4622/2019 και το έργο της αφορά βασικούς πυλώνες καταπολέμησης της διαφθοράς όπως είναι η διασφάλιση της διαφάνειας, της ακεραιότητας, ο έλεγχος και η λογοδοσία.

Η Αρχή με γνώμονα την δημόσια ηθική και ακεραιότητα έχει ως αποστολή τον σχεδιασμό και την υλοποίηση ενός πλαισίου συνεκτικών πολιτικών τόσο για τον εντοπισμό και την καταστολή πράξεων διαφθοράς όσο και για την πρόληψη και αποτροπή αυτών καθώς και την ενημέρωση και ευαισθητοποίηση του συνόλου της κοινωνίας.

Όσον αφορά τον έλεγχο, η ΕΑΔ χρησιμοποιεί καινοτόμα εργαλεία αποτελούμενα από ένα ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης καταγγελιών, εγχειρίδια εσωτερικού ελέγχου, σύγχρονα ελεγκτικά πρότυπα, αποτελεσματικά εργαλεία διαχείρισης κινδύνων και συμπεριφορικές αναλύσεις. Για πρώτη φορά προβλέπονται εκτεταμένες αρμοδιότητες ελέγχων σε μια ανεξάρτητη αρχή και των ιδιωτικών φορέων δημοσίου συμφέροντος, που συμπεριλαμβάνουν τις ΜΚΟ, με επιβολή ισχυρών κυρώσεων στους παραβάτες του νόμου.

Θέλοντας να ενισχύσει τους μηχανισμούς λογοδοσίας και διαφάνειας στη Δημόσια Διοίκηση, η Εθνική Αρχή Διαφάνειας εισάγει σημαντικές διαρθρωτικές αλλά και επιχειρησιακές καινοτομίες. Πρωτοπορεί, υπερβαίνοντας τη μονοδιάστατη αντίληψη περί συγκέντρωσης όλων των διαθέσιμων δυνάμεων στον έλεγχο και τον εντοπισμό των φαινομένων κακοδιαχείρισης και διαφθοράς, επενδύοντας παράλληλα στις ενεργητικές πολιτικές πρόληψης και στην υλοποίηση δράσεων για την

⁸ Aead.gr

κινητοποίηση του συνόλου της κοινωνίας, θέλοντας να δημιουργήσει ένα περιβάλλον που δεν θα ευνοεί την ανάπτυξη τέτοιων φαινομένων. Συνοπτικά, οι τομείς παρέμβασης της ΕΑΔ αφορούν το πεδίο πολιτικής της καταστολής με την διενέργεια συστηματικών ελέγχων και ερευνών, της πρόληψης με την ανάπτυξη προτύπων και καινοτόμων εργαλείων εσωτερικού ελέγχου και τέλος της ευαισθητοποίησης με την διενέργεια ενημερωτικών και εκπαιδευτικών δράσεων με στόχο την συμμετοχή των πολιτών στην μάχη κατά της διαφθοράς.

3.4.2 Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (ΔΟΑ)⁹

Αναφερόμενοι στον Νόμο 4249/2014, συστάθηκε η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας η οποία έχει ως αποστολή την πρόληψη, την έρευνα και την καταστολή οικονομικών εγκλημάτων που τελέστηκαν σε βάρος οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας γενικότερα και εμφανίζουν δίχως να αποτελεί το συγκεκριμένο, κανόνα, χαρακτηριστικά οργανωμένου εγκλήματος. Περαιτέρω, οι αρμοδιότητες της Διεύθυνσης επεκτείνονται και στην έρευνα, την πρόληψη και την καταστολή αδήλωτης και ανασφάλιστης εργασίας και φοροδιαφυγής με τοπική αρμοδιότητα, που εκτείνεται σε ολόκληρη την Ελληνική Επικράτεια, διασφαλίζοντας τη νομιμότητα και τη διαφάνεια.

Στο πλαίσιο εκπλήρωσης της αποστολής της, παρακολουθεί, μελετά, αναλύει, αξιολογεί και αξιοποιεί αναλόγως, σημαντικά, ειδικά ή ιδιαίτερου ενδιαφέροντος οικονομικά γεγονότα και κινήσεις, τόσο στο εσωτερικό όσο και σε διεθνές περιβάλλον και επιλαμβάνεται σε υποθέσεις αρμοδιότητάς της, συνεργαζόμενη προς τούτο, τόσο σε πληροφοριακό όσο και σε επιχειρησιακό επίπεδο με συναρμόδιες Υπηρεσίες, Αρχές και Φορείς, όπως είναι η Εθνική Αρχή Διαφάνειας, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις.

Πιο συγκεκριμένα, το ακριβές αντικείμενο έρευνας της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας που σχετίζεται με τον χρηματοοικονομικό έλεγχο των Μ.Κ.Ο., και λαμβάνοντας υπ' όψιν την σημαντική συνεργατική συμβολή της στο έργο αυτό είναι το εξής:

⁹ Astynomia.gr

- Η καθ' οιονδήποτε τρόπο κατάχρηση, φθορά ή μη νόμιμη χρήση της δημόσιας περιουσίας ή της περιουσίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης,
- Η αδιαφανής, παράνομη ή εκτός προβλεπόμενων διαδικασιών διαχείριση κοινοτικών πόρων και κρατικών χρηματοδοτήσεων και ενισχύσεων,
- Τα εγκλήματα όπως απάτη και διαφθορά που επηρεάζουν τα οικονομικά συμφέροντα του δημοσίου ή της Ε.Ε. και σχετίζονται άμεσα με προμήθειες του δημοσίου, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), του ευρύτερου δημόσιου τομέα και Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.), τα οποία επιχορηγούνται από τον κρατικό ή κοινοτικό προϋπολογισμό,
- Κάθε άλλη παράνομη πράξη εθνικού ή διασυνοριακού χαρακτήρα, από την οποία απειλείται ή βλάπτεται σοβαρά η δημόσια περιουσία ή περιουσία της Ε.Ε.,
- Οι παράνομες συναλλαγές ή δραστηριότητες που τελούνται στο πλαίσιο λειτουργίας των πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων,
- Κάθε άλλη οικονομική παράβαση, που προβλέπεται σε ποινικό νόμο, από την τέλεση της οποίας βλάπτονται τα δημόσια έσοδα και προκαλούνται σημαντικές δυσλειτουργίες στην αγορά,
- Η φορολογική νομοθεσία και,
- Παραβάσεις από τις οποίες προκαλούνται σημαντικές οικονομικές βλάβες σε σε βάρος οργανισμών, φορέων, δημόσιων ταμείων και υπηρεσιών.

3.5 Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις (Μ.Κ.Ο.)¹⁰

3.5.1 Ορισμοί

Στην Ευρώπη δεν υπάρχει ένας κοινά αποδεκτός ορισμός των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων, καθώς οι τύποι αυτών διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Ωστόσο, για τον

¹⁰ NG Europe: Active citizens thriving communities, Εγχειρίδιο για την Ίδρυση ΜΚΟ, ΙΟ7, 2017

Οργανισμό Ηνωμένων Εθνών (ΟΗΕ), ως ΜΚΟ νοείται κάθε «μη κερδοσκοπική, εθελοντική ομάδα πολιτών που οργανώνεται σε τοπικό, εθνικό και διεθνές επίπεδο»¹¹. Από την άλλη, υπάρχουν ορισμένα εγγενή χαρακτηριστικά που είναι παγκοσμίως αποδεκτά και αυτά είναι τα εξής:

- Είναι οργανώσεις που βασίζονται κυρίως στον εθελοντισμό, το οποίο σημαίνει ότι η προσφερόμενη εργασία είναι αποτέλεσμα της ελεύθερης βούλησης και του ενδιαφέροντος των συμμετεχόντων,
- Ο χαρακτήρας τους είναι μη κερδοσκοπικός,
- Είναι ιδιωτικοί οργανισμοί, το οποίο σημαίνει ότι δεν ελέγχονται από κυβερνητικές υπηρεσίες διοικητικά,
- Διοικούνται κατά τρόπο "ανιδιοτελή",
- Οι δραστηριότητές τους στοχεύουν, τουλάχιστον εν μέρει, στην προώθηση του δημόσιου συμφέροντος.

ΜΚΟ υπάρχουν σε όλον τον κόσμο και ασχολούνται με ποικίλα ζητήματα, όπως την υγεία, τον πολιτισμό, το περιβάλλον, την φτώχεια, τα ανθρώπινα δικαιώματα, τις τέχνες, τα αθλήματα κ.α., και γι' αυτό το λόγο διαφέρει η νομική τους μορφή και οι επιτρεπόμενες δραστηριότητες από χώρα σε χώρα. Οι ΜΚΟ και άλλοι σχετικοί φορείς ανήκουν στον τομέα της Κοινωνικής Οικονομίας, ο οποίος αποτελεί μια αναπτυσσόμενη οικονομική δύναμη σε όλη την Ευρώπη, αφήνοντας σημαντικό στίγμα στην επίλυση των κοινωνικών προβλημάτων.

3.5.2 Νομικό Πλαίσιο Των ΜΚΟ

Στην Ελλάδα το νομικό πλαίσιο για την «Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία» ορίζεται από τον Νόμο 4430/2016, ο οποίος ρυθμίζει θέματα που αφορούν στη σύσταση, λειτουργία, και διοικητική εποπτεία των Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας. Με τον παρόντα νόμο ορίζονται οι αναγκαίες έννοιες, οι

¹¹ Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, Ειδική Έκθεση, 'Διάθεση Κονδυλίων της ΕΕ μέσω ΜΚΟ', σ.9, 2018

αποδεκτές νομικές μορφές των φορέων (τύποι ΜΚΟ), οι διαδικασίες ίδρυσης μιας ΜΚΟ, καθώς και οι εθνικές και ευρωπαϊκές χρηματοδοτικές ευκαιρίες.

Τον Σεπτέμβριο του 2020, δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, Κοινή Υπουργική Απόφαση (ΚΥΑ) των Υπουργών Οικονομικών και Μετανάστευσης Και Ασύλου, με αριθμό 10616/2020, η οποία καθορίζει για πρώτη φορά στην Ελλάδα την λειτουργία ‘Μητρώου Ελληνικών και Ξένων Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων (ΜΚΟ)’ και του ‘Μητρώου Μελών Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων (ΜΚΟ)’, που δραστηριοποιούνται σε θέματα διεθνούς προστασίας, μετανάστευσης και κοινωνικής ένταξης εντός της Ελληνικής Επικράτειας.

Πιο συγκεκριμένα, στο μητρώο ελληνικών και ξένων ΜΚΟ, υποχρεούνται να εγγραφούν όλες οι ελληνικές και διεθνείς εθελοντικές οργανώσεις, οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών, και Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και έχουν τις εξής νομικές μορφές:

- Σωματεία
- Αστικές Εταιρίες Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα
- Ενώσεις Προσώπων του άρθρου 107 Αστικού Κώδικα
- Κοινοφελή Ιδρύματα του ν. 4182/2013
- Ιδρύματα που έχουν συσταθεί με ειδικό νόμο
- Παραρτήματα ξένων Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων στην Ελλάδα.

Η εγγραφή των φορέων αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να συμμετέχουν στην υλοποίηση δράσεων διεθνούς προστασίας, μετανάστευσης και κοινωνικής ένταξης εντός της Ελληνικής Επικράτειας, και ιδίως στην παροχή νομικών, ψυχοκοινωνικών και ιατρικών υπηρεσιών, στην παροχή υλικών συνθηκών υποδοχής και στην παροχή πληροφόρησης και ενημέρωσης.

Σκοπός τήρησης του ανωτέρω Μητρώου είναι η αναγκαιότητα καταγραφής, για λόγους δημοσίου συμφέροντος, όλων των φορέων προκειμένου να καθίσταται δυνατή η διασφάλιση της διαφάνειας στον τρόπο λειτουργίας τους, και, μέσω αυτής, η βελτιστοποίηση των παρεχόμενων από αυτές υπηρεσιών, καθώς επίσης, να καθίσταται δυνατή η διασφάλιση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων των προσφύγων, αιτούντων άσυλο και διεθνούς προστασίας και μεταναστών που βρίσκονται στην

Ελληνική Επικράτεια. Το ανωτέρω Μητρώο θα τηρείται για όσο διάστημα δραστηριοποιούνται οι εν λόγω φορείς στην Ελληνική Επικράτεια.¹²

3.5.3 Τύποι ΜΚΟ

Σύμφωνα με τον προαναφερθέντα νόμο 4430/2016, οι αποδεκτές μορφές της ‘‘Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας’’ στην Ελλάδα είναι:

1. Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ.Επ.) του άρθρου 14, οι οποίες διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:
 - i. Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης Ευάλωτων Ομάδων, οι οποίες επιδιώκουν την ένταξη στην οικονομική και κοινωνική ζωή των ατόμων που ανήκουν στις Ευάλωτες Κοινωνικές Ομάδες. Ποσοστό 30% κατ’ελάχιστον των μελών και εργαζομένων στις επιχειρήσεις αυτές ανήκουν υποχρεωτικά σε αυτές τις κατηγορίες.
 - ii. Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης Ειδικών Ευάλωτων Ομάδων οι οποίες επιδιώκουν την ένταξη στην οικονομική και κοινωνική ζωή των ατόμων που ανήκουν στις Ειδικές Ομάδες Πληθυσμού. Ποσοστό 50% κατ’ελάχιστον των μελών και εργαζομένων στις επιχειρήσεις αυτές ανήκουν υποχρεωτικά σε αυτές τις κατηγορίες.
 - iii. Κοιν.Σ.Επ. Συλλογικής και Κοινωνικής Ωφέλειας, οι οποίες αναπτύσσουν δραστηριότητες «βιώσιμης ανάπτυξης» ή παρέχουν «κοινωνικές υπηρεσίες γενικού ενδιαφέροντος».
2. Κοινωνικοί Συνεταιρισμοί Περιορισμένης Ευθύνης (Κοιν.Σ.Π.Ε.)
3. Συνεταιρισμοί Εργαζομένων, οι οποίοι είναι Αστικοί Συνεταιρισμοί του Νόμου 1667/1986 με εμπορική δραστηριότητα, και έχουν ως καταστατικό σκοπό τη «συλλογική ωφέλεια».
4. Οποιοδήποτε άλλο μη μονοπρόσωπο νομικό πρόσωπο, όπως οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί, Αστικοί Συνεταιρισμοί, Αστικές Μη Κερδοσκοπικές Εταιρείες, εφόσον σωρευτικά συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:
 - i. Αναπτύσσει δραστηριότητες συλλογικής και κοινωνικής ωφέλειας,

¹² Κ.Υ.Α. 10616/2020, ΦΕΚ Β’ 3820/09-09-2020, taxheaven.gr

- ii. Μεριμνά για την πληροφόρηση και συμμετοχή των μελών του και εφαρμόζει δημοκρατικό σύστημα λήψης αποφάσεων,
- iii. Διανέμει τα κέρδη ως εξής: τουλάχιστον 5% διατίθεται για τον σχηματισμό αποθεματικού, έως 35% αποδίδεται στους εργαζομένους του Φορέα και το υπόλοιπο διατίθεται για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας και τη διεύρυνση της παραγωγικής δραστηριότητας,
- iv. Εφαρμόζει σύστημα σύγκλισης στην αμοιβή εργασίας, κατά το οποίο ο ανώτατος καθαρός μισθός δεν μπορεί να υπερβαίνει περισσότερο από τρεις φορές τον κατώτατο,
- v. Αποβλέπει στην ενδυνάμωση των οικονομικών δραστηριοτήτων του και τη μεγιστοποίηση της παραγόμενης κοινωνικής ωφέλειας μέσω της οριζόντιας και ισότιμης δικτύωσης με άλλους Φορείς και
- vi. Δεν έχει ιδρυθεί και δεν διοικείται άμεσα ή έμμεσα από Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α' ή β' βαθμού ή από άλλο νομικό πρόσωπο του ευρύτερου δημόσιου τομέα.

3.5.4 Το Φορολογικό Καθεστώς Των ΜΚΟ

Όπως έχει ήδη σημειωθεί, οι Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις της χώρας παρά τον μη κερδοσκοπικό τους χαρακτήρα που τις χαρακτηρίζει όσον αφορά τις αφορολόγητες δραστηριότητές τους, μπορούν να ασκούν υποτυπώδη επιχειρηματική δραστηριότητα για την κάλυψη ορισμένων αναγκών, που μπορεί να λάβει πολύ απλές μορφές όπως πώληση μικροπραγμάτων σε πολίτες σε διάφορες εκδηλώσεις, μεταπωλήσεις χρησιμοποιημένων μεταποιημένων ρούχων ή παροχή απλών υπηρεσιών κ.ο.κ. Βασικό όμως κριτήριο για ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι να αξιοποιεί το τυχόν οικονομικό πλεόνασμα για την εξυπηρέτηση του φιλανθρωπικού ή κοινοφελούς σκοπού του και σε καμία περίπτωση δεν επιτρέπεται να πραγματοποιεί διανομή κερδών. Με άλλα λόγια, πρέπει να λειτουργεί ως ΜΚΟ και όχι ως εμπορική εταιρία που επιδιώκει το κέρδος.

Σε ότι αφορά τα φορολογικά βιβλία, τα Νομικά Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με εξαίρεση το Δημόσιο, είναι υποχρεωμένα να τηρούν βιβλία και αρχεία

αποκλειστικά για τις δραστηριότητες πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών οι οποίες υπάγονται σε Φ.Π.Α. ή σε Φόρο Εισοδήματος. Όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες, θεωρούνται επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Ωστόσο, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι προβλέπεται να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ όταν οι οικονομικές δραστηριότητες δεν ξεπερνούν το όριο των ακαθάριστων εσόδων για την τήρηση βιβλίων.

Στις αρκετές περιπτώσεις που τα Νομικά Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ασκούν διάφορες δραστηριότητες από τις οποίες αποκτούν κέρδη, αυτά φορολογούνται με συντελεστή 35%, σύμφωνα με τον Νόμο 2238/94¹³. Επίσης, με βάση τον ίδιο νόμο προβλέπεται ότι τα εισοδήματα των μη κερδοσκοπικών προσώπων τα οποία προκύπτουν από μη κερδοσκοπική δραστηριότητα, υποχρεούνται κανονικά να πληρώσουν φόρο εισοδήματος. Κατά συνέπεια, τα εισοδήματα που αποκτούν Νομικά Πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από την άσκηση εμπορικής εκμετάλλευσης, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, εφόσον τα εισοδήματα αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητάς τους.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει το φορολογικό καθεστώς για μία από τις βασικότερες, όπως έχει προαναφερθεί και αναλυθεί στην βιβλιογραφική επισκόπηση, πηγές εσόδων των ΜΚΟ, τις δωρεές. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2014¹⁴ καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία της απόδειξης της δωρεάν διάθεσης αγαθών από επιχειρήσεις προς ευπαθείς κοινωνικά ομάδες, μέσω φορέων φιλανθρωπικού ή κοινωφελούς σκοπού, προκειμένου οι πράξεις αυτές να μην θεωρούνται ως φορολογητέες παραδόσεις αγαθών. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχουν ορισμένες προϋποθέσεις για την εν λόγω διαδικασία οι οποίες σύμφωνα με το άρθρο 1 είναι οι ακόλουθες:

- Οι δωρητές να είναι υποκείμενες στον ΦΠΑ
- Οι δωρεές των αγαθών να έχουν στόχο την κάλυψη των αναγκών ευπαθών κοινωνικών ομάδων

¹³ <https://www.taxheaven.gr/law/2238/1994>

¹⁴ <https://www.taxheaven.gr/circulars/18585/pol-1095-4-4-2014>

- Τα δωριζόμενα να είναι τρόφιμα, φάρμακα, ρούχα, ή άλλα αγαθά για την κάλυψη αναγκών, πλήν εκείνων που υπόκειται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και να μην είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση
- Να μην θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία
- Οι αποδέκτες των δωρεών, οι οποίοι θα διαθέσουν τα δωριζόμενα αγαθά χωρίς κανένα αντάλλαγμα, αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικά ομάδων, να είναι νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αποδεδειγμένα φιλανθρωπικό ή κοινωφελή σκοπό.

Τέλος, από την άλλη μεριά, αξίζει να τονιστεί το γεγονός ότι πολλές από τις δραστηριότητες που μπορούν να πραγματοποιήσουν ΜΚΟ εντός μιας χρήσης παραμένουν αφορολόγητες, δίχως να υπάρχει η κατάλληλη ελεγκτική διαδικασία που θα ελέγχει τα αφορολόγητα όρια αυτών των δραστηριοτήτων. Κάποια από αυτά τα έσοδα είναι αυτά από διάφορες εκδηλώσεις που πραγματοποιούν οι ΜΚΟ αρκετά συχνά. Στο πλαίσιο αυτό, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαλλάσσονται από το ΦΠΑ για έσοδα που πραγματοποιούν από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις, εφόσον αυτές δεν ξεπερνούν τις δύο (2) ανά έτος και σκοπός τους είναι η οικονομική τους ενίσχυση για την συνέχεια του κοινωφελούς έργου τους. Επιπλέον, εάν αναλυθεί εις βάθος το άρθρο 22 του Νόμου 2859/2000¹⁵ που αφορά γενικότερες απαλλαγές από φορολογικές υποχρεώσεις των ΜΚΟ, θα διαπιστωθούν και άλλες μορφές δραστηριοτήτων που μπορούν να πραγματοποιήσουν οι ΜΚΟ και να απαλλαγθούν πλήρως από το ΦΠΑ και την φορολογία εισοδήματος που "κυνηγά" τις παραδοσιακές εταιρίες. Ενδεικτικά αναφέρεται η οποιαδήποτε παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης, η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων κ.ο.κ. Σε αυτό το σημείο είναι σημαντικό να τονιστεί ότι λόγω του ελλειπές φορολογικού πλαισίου και της φύσης των δραστηριοτήτων των ΜΚΟ ως φιλανθρωπικού χαρακτήρα, φαίνεται εύκολο να παρεκκλίνουν από τα αφορολόγητα όρια των δραστηριοτήτων αυτών, είτε επιδιώκοντας το κέρδος είτε της περαιτέρω ενίσχυσης του οργανισμού. Και οι δύο αυτές περιπτώσεις δεν θα πρέπει να θεωρηθούν αποδεκτές εφόσον παραβιάζουν τους φορολογικούς νόμους καθώς μπορούν να εμφανιστούν φαινόμενα κερδοσκοπικής εκμετάλλευσης και παραβίασης των φορολογικών νόμων,

¹⁵ <https://www.taxheaven.gr/law/2859/2000>

διότι σε αντίθετη περίπτωση δεν θα αργήσουν να εμφανιστούν παρανομίες οικονομικού τύπου εντός των οργανισμών που θα μπορούσαν να οδηγήσουν στην μαζική εμφάνιση οικονομικών σκανδάλων, όπως θα δούμε στη συνέχεια στην μελέτη περίπτωσης, εντός των ΜΚΟ οι οποίες επιτελούν πολύ σημαντικούς κοινωνικούς και φιλανθρωπικούς σκοπούς βοηθώντας με τη δράση τους ανθρώπους που το έχουν ανάγκη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

4.1 Το Οικονομικό Σκάνδαλο της UNICEF Ελλάδος



Η UNICEF ως μια από τις πιο γνωστές Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις στον κόσμο αλλά και στη χώρα μας, είναι ένας διεθνούς εμβέλειας οργανισμός φιλανθρωπικού χαρακτήρα με πολύπλευρο έργο. Η έδρα της βρίσκεται στη Νέα Υόρκη ενώ ο οργανισμός αυτός δραστηριοποιείται σε περισσότερες από 200 χώρες και είναι μάλιστα γεγονός ότι η UNICEF αποτελεί έναν διακυβερνητικό οργανισμό με αποτέλεσμα να έχει ιδιαίτερη σημασία για τις κυβερνήσεις των επιμέρους χωρών.

Στην Ελλάδα, η UNICEF ιδρύθηκε το 1977 ενώ από το 2002 και έπειτα ανήκει στις Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις της χώρας. Για την εκπλήρωση του σκοπού της, διοργανώνει διάφορες εκδηλώσεις και συγκεντρώνει χρήματα ενημερώνοντας παράλληλα το ευρύ κοινό για τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν τα παιδιά μειονοτήτων στην Ελλάδα και που χρήζουν άμεσης βοήθειας. Αναγκαίο αναφοράς είναι το γεγονός ότι έπειτα από την αποκάλυψη του οικονομικού σκανδάλου που έλαβε χώρα στην Ελλάδα και την διακοπή της συνεργασίας των κεντρικών γραφείων UNICEF στη Γενεύη με το ελληνικό παράρτημα, το Ελληνικό Κράτος και η UNICEF συμφώνησαν από κοινού στις 20 Νοεμβρίου 2020 στην ίδρυση ενός μόνιμου γραφείου του Οργανισμού στη χώρα, το οποίο λειτουργεί μέχρι σήμερα, έτσι ώστε να συνεχιστεί το έργο της, προστατεύοντας και προασπίζοντας τα δικαιώματα των παιδιών σύμφωνα και με τη Σύμβαση των Ηνωμένων Εθνών για τα Δικαιώματα του Παιδιού (CRC), την οποία η Ελλάδα επικύρωσε το 1993.

Αποστολή της είναι, σύμφωνα με την επίσημη ιστοσελίδα της¹⁶, η καταπολέμηση της φτώχειας, της παιδικής θνησιμότητας, της ένταξης των ευάλωτων παιδιών στην κοινωνική ζωή και την αξιοπρεπή εκπαίδευση, η προώθηση εναλλακτικών μορφών φροντίδας με βάση τη κοινότητα, όπως η ανάδοχη, η αποϊδρυματοποίηση και η υποστήριξη της ανεξάρτητης διαβίωσης, καθώς και η προστασία παιδιών προσφύγων και μεταναστών. Κατά συνέπεια, καθίσταται σαφές ότι η UNICEF στον ελληνικό χώρο, οργανώνει και υλοποιεί διάφορες δράσεις μέσα από ευρείες και συνεχείς συνεργασίες με φορείς, πραγματοποιεί τακτικά έρευνες για καίρια ζητήματα και προβλήματα της ελληνικής κοινωνίας και γενικότερα αναδεικνύει σημαντικά θέματα που άπτονται του έργου και της αποστολής της με βάση πάντα το περιεχόμενο της Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Παιδιού, μεταλαμπαδεύοντας παράλληλα τις διατάξεις της παραπάνω σύμβασης σε όλα τα άτομα της κοινωνίας για να είναι ενήμεροι για αυτά που υπέγραψε και η Ελλάδα το 1993. Ειδικότερα, οφείλει την ύπαρξή της στον Οργανισμό Ηνωμένων Εθνών (Ο.Η.Ε.), με στόχο την παροχή ανθρωπιστικής βοήθειας κυρίως σε παιδιά και την προώθηση της γενικότερης ευημερίας και αξιοπρεπούς διαβίωσης στα ίδια, αλλά και στις οικογένειές τους, λαμβάνοντας διάφορα χρηματικά ποσά για αυτούς τους σκοπούς που σε καμία

¹⁶ unicef.org/greece

περίπτωση δεν δικαιολογούν τις εγκληματικές οικονομικές ενέργειες που φανερώθηκαν τα προηγούμενα χρόνια.

4.2 Τα Οικονομικά Στοιχεία Της UNICEF

Το οικονομικό σκάνδαλο του ελληνικού παραρτήματος της UNICEF, άρχισε να αποκαλύπτεται το 2016, όταν έπειτα από την συνταξιοδότηση του πρώην διευθυντή, τοποθετήθηκε νέα διευθύντρια η οποία προχώρησε σε έρευνες για τις προηγούμενες χρήσεις αλλά και καταγγελίες, ζητώντας την παρέμβαση της κεντρικής διοίκησης της οργάνωσης από την Γενεύη. Το κύριο γεγονός που παρακίνησε την νέα διευθύντρια στην εφαρμογή των παραπάνω ενεργειών ήταν η αποκάλυψη ότι ορισμένοι διοικούντες του ελληνικού παραρτήματος, απέδιδαν στην κεντρική διοίκηση της Γενεύης μόνο το 30% των χρημάτων που είχαν συγκεντρώσει ως UNICEF από διάφορες πηγές εσόδων όπως θα δούμε στην συνέχεια, και διατηρούσαν το υπόλοιπο 70%, πράττοντας το ακριβώς αντίθετο από αυτό που προβλεπόταν, έτσι ώστε το 70% των χρημάτων που θα είχε σταλεί στα κεντρικά της Γενεύης να χρησιμοποιηθεί για τον σχεδιασμό προγραμμάτων που θα εκπλήρωνε την αποστολή της UNICEF, να βοηθήσει δηλαδή τα παιδιά των φτωχότερων τρίτων χωρών του κόσμου.

Για την πληρέστερη κατανόηση των οικονομικών δεδομένων του οργανισμού αυτού, είναι σημαντική η παράθεση των ισολογισμών για τις χρήσεις 2013, 2014 και 2015 στις οποίες γίνονται φανερές οι οικονομικές ανισορροπίες, που θα επισημανθούν στη συνέχεια και που οδήγησαν στην αποκάλυψη του σκανδάλου. Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να τονιστεί το γεγονός ότι στην ιστοσελίδα του Ελληνικού Παραρτήματος, είχαν αναρτηθεί οι απολογισμοί του οργανισμού από το 2010 έως το 2015 ενώ πουθενά δεν υπήρχε ο απολογισμός του 2016, “γεννώντας” πολλά ερωτήματα για την διαφάνεια και την συνέχεια της δραστηριότητας της UNICEF Ελλάδος.

Τα έσοδα της Επιτροπής προέρχονται:		% επί Πηγής Εσόδου	% επί Συνολικών Εσόδων
1. Σύνολα από Πωλήσεις			
Κάρτες UNICEF	187.407,99	16,23%	4,20%
Δώρα UNICEF	488.787,18	42,32%	10,95%
Προϊόντα Επιτροπής	419.358,19	36,31%	9,39%
Δωρεές μέσω Φυλλαδίου Πωλήσεων	59.371,85	5,14%	1,33%
Σύνολα	1.154.925,21		25,87%
2. Σύνολα από Δωρεές			
Φυσικά Πρόσωπα	940.801,58	28,42%	21,07%
Συστηματικές Δωρεές	1.224.287,72	36,99%	27,42%
Εμπνευσμένα Δώρα	3.496,26	3,11%	0,08%
Κληρονομίες – Κληροδοτήματα	145.000,00	4,38%	3,25%
Νομικά Κερδοσκοπικά Πρόσωπα	212.554,58	6,42%	4,76%
Εταιρικές Συνεργασίες	500.336,70	15,12%	11,21%
Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί	149.666,95	4,52%	3,35%
Διεθνής Εταιρικές Συνεργασίες	130.455,00	3,94%	2,92%
Πιστωτικοί Τόκοι	3.296,10	0,10%	0,07%
Γενικό Σύνολο Εσόδων	4.464.793,10		
Ανάλυση Συνολικών Εσόδων			
Φυσικά Πρόσωπα	3.278.636,72		73,43%
Νομικά Κερδοσκοπικά Πρόσωπα	1.026.216,20		22,98%
Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί	79.441,80		1,78%
Εκπαιδευτικοί Οργανισμοί	77.229,28		1,73%
Πιστωτικοί Τόκοι	3.269,10		0,07%
	4.464.793,10		
Έξοδα		% επί Εξόδων	% επί Εσόδων
Κόστος Πωληθέντων αποθεμάτων Επιτροπής	147.785,28	6,20%	3,31%
Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων αποθεμάτων	136.055,75	5,71%	3,05%
Αμοιβές και Έξοδα Υποστήριξης Προγραμμάτων	966.980,11	40,56%	21,66%
Έξοδα Marketing και προώθησης	300.259,37	12,60%	6,73%
Έξοδα Διακίνησης Αποθεμάτων	2.427,84	0,10%	0,05%
Λειτουργικά Έξοδα	129.215,00	5,42%	2,89%
Έξοδα για την Υποστήριξη των Δικαιωμάτων του Παιδιού	42.411,88	1,78%	0,95%
Έξοδα Πληροφόρησης και Ενημέρωσης	120.129,19	5,04%	2,69%
Έξοδα Συνηγορίας	29.019,33	1,22%	0,65%
Γενικά και Διοικητικά Έξοδα	488.866,32	20,51%	10,95%
Λοιπά Έξοδα	20.796,72	0,87%	0,47%
Σύνολα Δαπανών	2.383.946,79		
Αποδόσεις στην UNICEF	2.080.846,31		
Απόδοση Αποτελεσμάτων		% επί Αποδόσεων	% επί Εσόδων
Για Γενικά Προγράμματα	1.518.327,85	72,97%	34,01%
Κατά του Νεογνικού Τετάνου	112.063,46	5,39%	2,51%
Προγράμματα Εμβολιασμού (100% Campaign)	200.000,00	9,61%	4,48%
Προγράμματα Εμβολιασμού από Διεθνείς Συνεργασίες	130.455,00	6,27%	2,92%
Βοήθεια για τα Παιδιά της Συρίας	70.000,00	3,36%	1,57%
Βοήθεια για τα Παιδιά στις Φιλιππίνες	50.000,00	2,40%	1,12%
Συνολικές Αποδόσεις	2.080.846,31		

Πίνακας 3: Ισολογισμός 31^{ης} Δεκεμβρίου 2013 – 34^η Χρήση (01/01/13 – 31/12/13)

Τα έσοδα της Επιτροπής προέρχονται: - Σε ευρώ (€) -		% επί Πηγής Εσόδου	% επί Συνολικών Εσόδων
1. Από Πωλήσεις			
Κάρτες UNICEF	157.948,56	17,01%	3,37%
Δώρα UNICEF	310.099,80	33,39%	6,62%
Προϊόντα Επιτροπής	434.374,20	46,77%	9,27%
Δωρεές μέσω Φυλλαδίου Πωλήσεων	26.318,07	2,83%	0,56%
Σύνολα από Πωλήσεις	928.740,63		19,82%
2. Σύνολα από Δωρεές			
Φυσικά Πρόσωπα	894.664,15	23,82%	19,09%
Συστηματικές Δωρεές	1.622.527,39	43,19%	34,63%
Εμπνευσμένα Δώρα	4.795,31	0,13%	0,10%
Κληρονομίες – Κληροδοτήματα	33.838,04	0,90%	0,72%
Νομικά Κερδοσκοπικά Πρόσωπα	73.928,01	1,97%	1,58%
Εταιρικές Συνεργασίες	835.596,53	22,24%	17,83%
Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί	129.986,08	3,46%	2,77%
Διεθνείς Εταιρικές Συνεργασίες	161.290,44	4,29%	3,44%
Γενικό Σύνολο Εσόδων	4.685.366,58		
Ανάλυση Συνολικών Εσόδων			% επί Συνολικών Εσόδων
Φυσικά Πρόσωπα	3.282.498,81		70,06%
Νομικά Κερδοσκοπικά Πρόσωπα	418.820,73		8,94%
Συνεργασίες με Κερδοσκοπικούς Οργανισμούς	835.596,53		17,83%
Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί	148.450,51		3,17%
	4.685.366,58		
ΕΞΟΔΑ		% επί Εξόδων	% επί Εσόδων
Κόστος Πωληθέντων αποθεμάτων Επιτροπής	144.851,90	5,94%	3,09%
Άμεσα Έξοδα Πωλήσεων αποθεμάτων	177.786,70	7,29%	3,79%
Αμοιβές και έξοδα υποστήριξης προγραμμάτων	919.239,25	37,68%	19,62%
Έξοδα Marketing και Προώθησης	429.559,32	17,61%	9,17%
Έξοδα Διακίνησης Αποθεμάτων	3.838,86	0,16%	0,08%
Λειτουργικά Έξοδα	89.171,41	3,66%	1,90%
Έξοδα για την υποστήριξη των Δικαιωμάτων του Παιδιού	47.437,45	1,94%	1,01%
Έξοδα Πληροφόρησης και Ενημέρωσης	92.144,96	3,78%	1,97%
Έξοδα Συνηγορίας	113.671,08	4,66%	2,43%
Γενικά και Διοικητικά Έξοδα	421.876,64	17,29%	9,00%
	2.439.577,57		
Αποδόσεις στην UNICEF	2.245.789,01		
Απόδοση Αποτελεσμάτων		% επί Αποδόσεων	% επί Εσόδων
Γενικά Προγράμματα (Φτώχεια-Πείνα-Υποσιτισμός-Εκπαίδευση κ.α.)	1.422.910,71	63,36%	30,37%
Κατά του Νεογνικού Τετάνου	133.106,00	5,93%	2,84%
Προγράμματα Εμβολιασμού	580.919,10	25,87%	12,40%
Για Προγράμματα Επείγουσας Βοήθειας	108.853,20	4,85%	2,32%
Συνολικές Αποδόσεις	2.245.789,01		

Πίνακας 4: Ισολογισμός 31^{ης} Δεκεμβρίου 2014 – 35^η Χρήση (01/01/14 – 31/12/14)

Τα έσοδα της Επιτροπής προέρχονται:

- Σε ευρώ (€) -

**% επί
Πηγής Εσόδου**

1. Από Πωλήσεις		
Κάρτες UNICEF	137.461,70	17,63%
Δώρα UNICEF	221.311,30	28,39%
Προϊόντα Επιτροπής	404.628,98	51,90%
Δωρεές μέσω Φυλλαδίου Πωλήσεων	16.214,00	2,08%
Σύνολο από Πωλήσεις	779.615,98	100,00%
2. Σύνολα από Δωρεές	3.585.759,08	
Φυσικά Πρόσωπα	908.246,77	25,33%
Συστηματικές Δωρεές	1.834.145,88	51,15%
Κληρονομίες – Κληροδοτήματα	11.305,17	0,32%
Νομικά Κερδοσκοπικά Πρόσωπα	118.841,25	3,31%
Εταιρικές Συνεργασίες	463.022,12	12,91%
Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί	99.174,84	2,77%
Διεθνείς Εταιρικές Συνεργασίες	149.181,30	4,16%
Πιστωτικοί Τόκοι	1.841,75	0,05%

Γενικό Σύνολο Εσόδων	4.365.375,06	100,00%
-----------------------------	---------------------	----------------

		% επί Συνολικών Εσόδων
Ανάλυση Συνολικών Εσόδων		
Φυσικά Πρόσωπα	1.476.149,76	33,81%
Συστηματικές Δωρεές	1.834.145,88	42,02%
Νομικά Κερδοσκοπικά Πρόσωπα	260.004,15	5,96%
Εταιρικές Συνεργασίες	463.022,12	10,61%
Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί	182.871,85	4,19%
Διεθνείς Εταιρικές Συνεργασίες	149.181,30	3,42%
	4.365.375,06	100,00%

		% επί Εξόδων
ΕΞΟΔΑ		
Άμεσα Έξοδα αποθεμάτων Επιτροπής	211.818,30	8,85%
Αμοιβές και έξοδα υποστήριξης Πωλήσεων	317.919,89	13,28%
Έξοδα Marketing και Προώθησης Πωλήσεων	116.578,61	4,87%
Λοιπές Επιμεριζόμενες Δαπάνες Πωλήσεων	20.898,79	0,87%
Αμοιβές και έξοδα υποστήριξης προγραμμάτων Δωρεών	730.130,10	30,50%
Έξοδα Marketing και Προώθησης Δωρεών	320.954,00	13,41%
Έξοδα για την υποστήριξη των Δικαιωμάτων του Παιδιού	46.940,72	1,96%
Έξοδα Πληροφόρησης και Ενημέρωσης	89.723,08	3,75%
Έξοδα Συνηγορίας	109.654,42	4,58%
Γενικά και Διοικητικά Έξοδα	429.409,61	17,94%
	2.394.027,52	100,00%
Αποδόσεις στη UNICEF(Χρήση 2015)	1.971.347,53	
Αποδόσεις στη UNICEF(Κεφάλαια Προηγ Ετών)	283.069,53	
Αποδόσεις στη UNICEF	2.254.417,06	

		% επί Αποδόσεων
Απόδοση Αποτελεσμάτων		
Για Γενικά Προγράμματα	1.648.887,08	73,14%
Κατά του Νεογνικού Τετάνου	99.039,00	4,39%
Πρόγραμμα εμβολιασμού 100% CAMPAIGN	116.067,40	5,15%
Διεθνείς Εταιρικές Συνεργασίες	149.181,30	6,62%
Για Προγράμματα Επείγουσας Βοήθειας	241.242,28	10,70%
Συνολικές Αποδόσεις	2.254.417,06	100,00%

Πίνακας 5: Ισολογισμός 31^{ης} Δεκεμβρίου 2015 – 36^η Χρήση (01/01/15 – 31/12/15)

Από τα παραπάνω οικονομικά στοιχεία των ισολογισμών 2013 έως και 2015, μπορούν να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα, καθώς αναλύοντας τα ποσοτικά δεδομένα, μπορούν να γίνουν φανερές οι οικονομικές ανισορροπίες και η ακριβής διάθεση των χρηματικών διαθεσίμων του οργανισμού.

Αρχικά, εστιάζοντας στα έσοδα, παρατηρείται μεγάλη διαφορά στα συγκεντρωμένα χρήματα μεταξύ των εσόδων από πωλήσεις και των εσόδων από δωρεές. Ειδικότερα, για την Χρήση 2013 τα έσοδα από πωλήσεις ανήλθαν σε 1.154.925€ και τα έσοδα από δωρεές σε 3.309.867€, εμφανώς παραπάνω, δημιουργώντας υποψίες για την διαφάνεια και την νομιμότητα των δωρεών αυτών. Για την Χρήση 2014, παρατηρείται εμφανής μείωση των εσόδων από πωλήσεις με παράλληλη αύξηση των εσόδων από δωρεές, οδηγώντας την διαφορά τους σε ένα ποσό της τάξης των 2.827.885€ και μια παρόμοια κατάσταση και στην Χρήση του 2015 με περαιτέρω μείωση των εσόδων από πωλήσεις, οδηγώντας και πάλι την μεγάλη διαφορά τους στο ποσό των 2.806.144€.

Σε ότι αφορά τα έξοδα και τις δαπάνες, προκύπτει ότι η πλειοψηφία των δαπανών αφορούσε το μάρκετινγκ, την διαφήμιση και την προώθηση του οργανισμού παρά σε προγράμματα σχετικά με εμβόλια και επείγουσα βοήθεια, όπως φαίνεται και στους ισολογισμούς, όπου είναι η κύρια αποστολή της UNICEF. Με άλλα λόγια, η διάθεση των χρηματικών ποσών κατέληγε, όπως φανερώνουν οι ισολογισμοί, στην Διοίκηση και σε ορισμένα υψηλόβαθμα στελέχη, παρά σε παιδιά που το είχαν ανάγκη και σε προγράμματα υγείας που θα καλυπτόσαν την ζωή τους, εκμεταλλεύοντας την φιλανθρωπία των δωρεών όπως αποκαλύφθηκε με το ξεσκεπάσμα του σκανδάλου.

4.3 Τα Πορίσματα Του Εξωτερικού Ελέγχου Από Ανεξάρτητη Αρχή

Σύμφωνα με έρευνες που διενεργήθηκαν στο εσωτερικό του οργανισμού, εντοπίστηκαν αρκετές παρατυπίες με αποτέλεσμα να εφαρμοστεί, με εντολή της κεντρικής διοίκησης της UNICEF από τη Γενεύη, διαχειριστικός έλεγχος από ανεξάρτητη αρχή, αρχικά για τα έτη 2013 έως και 2015. Τον εξωτερικό αυτόν έλεγχο

τον ανέλαβε μια από τις μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες διεθνώς, η Deloitte. Το πόρισμα του εν λόγω ελέγχου, όπως προέκυψε το 2017, εντόπισε την μη κανονική λειτουργία του οργανισμού στην Ελλάδα, ορίζοντας παράλληλα και διενέργεια ελέγχου σε βάθος δεκαπενταετίας για την πληρέστερη εικόνα του ζητήματος, με τη σύμφωνη γνώμη και της κεντρικής διοίκησης της UNICEF. Τα αποτελέσματα αυτά είχαν ως αντίκτυπο τη διακοπή της συνεργασίας με το ελληνικό παράρτημα της Αθήνας από τη Διεθνή Μη Κερδοσκοπική Οργάνωση UNICEF, ωστόσο εξαχθούν τα τελικά πορίσματα της ελεγκτικής έρευνας.

Μεταξύ των υπέρογκων οικονομικών παρατυπιών που παρατηρήθηκαν, αποκαλυπτικά είναι τα ποσά που μοιράζονταν αυθαίρετα τα διευθυντικά στελέχη, πέρα από τις υπερβολικά υψηλές κανονικές αποδοχές τους. Αναφέρεται χαρακτηριστικά ότι ο μισθός του οικονομικού διευθυντή ήταν 5.685€ τον μήνα και ο ίδιος ελάμβανε επιπλέον κάθε χρόνο δύο μισθούς ως επίδομα ισολογισμού, ύψους 11.370€. Επίσης, ανά διαστήματα, σύμφωνα με τα πορίσματα, ανώτατα στελέχη πραγματοποιούσαν αναλήψεις χρηματικών ποσών από τα ταμεία της οργάνωσης, τα οποία συνολικά ξεπέρασαν τα 133.000€. Από αυτά, τα 48.500€ είχαν παρθεί με την μορφή άτοκου δανείου μετά από έγκριση του ΔΣ, υπό όρους παρακράτησης ενός ποσού για την εξόφληση από τους μηνιαίους μισθούς, γεγονός που έπαψε να εφαρμόζεται από ένα σημείο και μετά. Γενικότερα, η μισθοδοσία για 30 εργαζομένους ξεπερνούσε ετησίως το 1.100.000€. Υπήρχαν στις καταστάσεις οδηγοί και καθαρίστριες που αμείβονταν με 2.000 ευρώ τον μήνα, ενώ εντοπίστηκαν και αναξιοκρατικές μέθοδοι προσλήψεων και οικογενειοκρατία.

Επιπλέον, οι παραπάνω χρηματοοικονομικοί έλεγχοι έφεραν στο φως και διοικητικές δυσλειτουργίες και παραλείψεις της οργάνωσης. Οι σημαντικότερες εξ' αυτών ήταν η ανεπαρκής λογιστική καταγραφή όλων των γεγονότων, ότι πάντα η ίδια λογιστική εταιρία και ο ίδιος ορκωτός λογιστής έκανε τους ισολογισμούς από το 2000 και μετά, υπήρχαν ενδείξεις ότι κατά παράβαση των εσωτερικών κανονισμών, μόνο ο οικονομικός διευθυντής οπισθογραφούσε επιταγές προς είσπραξη, είχαν παραχωρηθεί σε μη εξουσιοδοτημένο υπάλληλο κωδικό e-banking για πληρωμές μισθοδοσίας και άλλες πληρωμές και τέλος ως μια από τις σημαντικότερες ενδείξεις έλλειψης διαφάνειας και εσωτερικού ελέγχου με καταστροφικές συνέπειες για οποιαδήποτε

εταιρία ή οργανισμό, η ταμίας είχε πρόσβαση στα λογιστικά βιβλία και μπορούσε να προβεί σε εγγραφές στη Γενική Λογιστική.¹⁷

Μερικά ακόμη ζητήματα που προέκυψαν από τα πορίσματα των ορκωτών λογιστών και εξέπληξαν την κοινή γνώμη καθώς δεν φανταζόταν κανείς ότι μπορούσε το διοικητικό ανθρώπινο δυναμικό της Μη Κυβερνητικής Οργάνωσης UNICEF που υποτίθεται προήγαγε τον ανθρωπισμό και την συμπόνια, να φτάσουν σε τέτοιο σημείο, ήταν το γεγονός ότι συνήθιζαν να πραγματοποιούν αγοραπωλησίες αντικειμένων με το λογότυπό της για την αύξηση των προσωπικών τους εσόδων, την ίδια στιγμή που η οργάνωση είχε αποφασίσει την καταστροφή των εν λόγω αντικειμένων. Επιπλέον, σε ότι αφορά τις προμήθειες, οι αναθέσεις γίνονταν χωρίς να προηγηθεί κάποιος διαγωνισμός αλλά απευθείας και μάλιστα σε πολύ υψηλότερες τιμές σε σχέση με την αγορά.

Σαν να μην έφταναν τα παραπάνω παράτυπα και παράνομα γεγονότα που πλούτιζαν τις τσέπες αρκετών εντός της UNICEF και των συγγενών τους, εις βάρος των παιδιών που είχαν ανάγκη την βοήθειά τους, αλλά και εις βάρος των ανυποψίαστων δωρεών, εντοπίστηκαν αποδείξεις με πανάκριβα δώρα από στελέχη της οργάνωσης, ταξίδια, πολυτελείς εξόδους ακόμα και αγορές πανάκριβου οικιακού εξοπλισμού. Όπως κατήγγειλε υπάλληλος της οργάνωσης «Τα χρήματα που προορίζονταν για εμβόλια και τροφή σε παιδιά που το είχαν απόλυτη ανάγκη, κατέληγαν μέχρι και για να αγοραστούν 35 ασημένια κηροπήγια, που έκαναν ως δώρα σημαντικά στελέχη της ελληνικής οργάνωσης, σε ισάριθμους γάμους. Άλλα χρήματα πήγαιναν σε πολυτελή ταξίδια, εξόδους σε ταβέρνες, και αγορές οικιακού εξοπλισμού για τα σπίτια υπαλλήλων και των συγγενών τους».

Τέλος, άξιο αναφοράς είναι και το εύρημα ότι διαπιστώθηκε κακοδιαχείριση και εκμετάλλευση κρατικών επιχορηγήσεων και προγραμμάτων ΕΣΠΑ. Συγκεκριμένα, είχαν καταχωρηθεί κρατικές επιχορηγήσεις της τάξεως των 240.000€ αλλά και 30.000€ από προγράμματα ΕΣΠΑ σε λογαριασμό πιστώσεων προμηθευτών με τη δικαιολογία ως δωρεών. Τα παραπάνω προγράμματα λοιπόν, όπως εύλογα συμπεραίνεται, δεν εξυπηρετούσαν τον σκοπό της απόδοσής τους από το κράτος στην οργάνωση, δηλαδή την προστασία των δικαιωμάτων των παιδιών, ενώ σε ορισμένες

¹⁷ <https://tempo24.news/eidisi/176045/skandalo-unicef-hellas-misthoi-6000-eyro-spatales-kai-gkrizes-promitheies>

περιπτώσεις χρησιμοποιήθηκε και η επωνυμία της UNICEF από τρίτους για τη συμμετοχή τους σε διαγωνισμούς για διάφορες άλλες κρατικές επιχορηγήσεις, σπάζοντας όλους τους ηθικούς φραγμούς και θυσιάζοντάς τους στον βωμό του κέρδους και του ατομικού πλουτισμού.¹⁸

4.4 Συμπέρασμα - Τα Αίτια των Αυθαιρεσιών

Στο πλαίσιο της παρούσας περιπτωσιακής μελέτης, είναι αναγκαίο να σημειωθούν τα κύρια περιθώρια που υπάρχουν στην κοινωνία αλλά και στο κράτος με τα νομοθετικά κενά, καθώς και τα βασικότερα αίτια που οδηγούν στην εκδήλωση αυθαιρεσιών σε Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις και πιο συγκεκριμένα στην περίπτωση της UNICEF. Είναι φανερό ότι το ιδιαίτερο, πολυδαίδαλο και σε ορισμένες περιπτώσεις το ανύπαρκτο θεσμικό πλαίσιο που διέπει τέτοιου είδους οργανώσεις, επιτρέπει την εκδήλωση φαινομένων κακοδιαχείρισης, έλλειψης διαφάνειας και μετεξέλιξης σε οικονομικά σκάνδαλα, όπως συνέβη με την περίπτωση της UNICEF.

Κρίσιμο σημείο αποτελεί το γεγονός ότι η οργάνωση αυτή όπως και οι λοιπές ΜΚΟ, δεν έχει υποχρέωση υπαγωγής σε ΦΠΑ καθώς ούτε να τηρεί όλα τα λογιστικά βιβλία και αρχεία με ακρίβεια και λεπτομέρεια, στα οποία θα καταγράφονται όλες οι συναλλαγές της σχολαστικά. Υπό τις συνθήκες αυτές λοιπόν, οι ιθύνοντες δύνανται να εκμεταλλεύονται τις καταστάσεις και να πραγματοποιούν διάφορες συναλλαγές χωρίς αποδείξεις ενεργειών σε βιβλία και αρχεία, προς την εξυπηρέτηση δικών τους προσωπικών συμφερόντων.

Ένα άλλο ζήτημα το οποίο επέτρεψε την δημιουργία ενός τέτοιου σκανδάλου, είναι η απουσία τακτικών ελέγχων από αρμόδια ελεγκτικά και αδιάβλητα όργανα. Με την συνθήκη αυτή δεδομένη, παραχωρήθηκε στους υπευθύνους και στα διευθυντικά στελέχη κυρίως, η δυνατότητα να εκμεταλλεύονται καταστάσεις και να πλουτίζουν εις βάρος του ίδιου του σκοπού της ύπαρξης της φιλανθρωπικής οργάνωσης. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι όποιοι έλεγχοι πραγματοποιούνταν είχαν, απ' ότι αποδείχθηκε στην ελεγκτική έρευνα, τυπικό παρά ουσιαστικό χαρακτήρα, αφήνοντας έτσι κι άλλα

¹⁸ <https://www.tovima.gr/2018/04/28/society/to-porisma-poy-apokalyptei-pws-stithike-to-skandalotis-unicef-ellados>

περιθώρια για αυθαιρεσίες και εγκληματικές οικονομικές ενέργειες, στις οποίες συμμετείχαν και οι λογιστές που πραγματοποιούσαν τον υποτιθέμενο έλεγχο.

Το συγκεντρωτικό σύστημα οργάνωσης της UNICEF φαίνεται ότι αποτελεί έναν ακόμα παράγοντα για τις εγκληματικές αμέλειες εντός της οργάνωσης. Ο διευθυντής οικονομικών, όπως αποδείχθηκε, είχε συγκεντρωμένα στο πρόσωπό του πολλαπλά δικαιώματα και καθολική πρόσβαση στα οικονομικά της, με αποτέλεσμα να έχει τη δυνατότητα να δρα ανεξέλεγκτα και υπό το στέμμα του νόμου για την ικανοποίηση των ατομικών του συμφερόντων, εις βάρος του κοινού καλού ως άμεσου σκοπού ίδρυσης της UNICEF.

Η διατήρηση της ίδιας ελεγκτικής εταιρίας για αρκετά έτη και μάλιστα χωρίς αυτή να έχει επιλεγεί με διαφανείς διαδικασίες, αποτελεί ένα ακόμη ατόπημα που οδήγησε στην οικονομική κατάρρευση της οργάνωσης αυτής. Με αυτό το γεγονός είναι ξεκάθαρο ότι είχε αναπτυχθεί ανά τα χρόνια ισχυρή πελατειακή σχέση ανάμεσα στον ελεγκτή και τον ελεγχόμενο, με δυνατότητες συγκάλυψης λογιστικών γεγονότων και συναλλαγών, ως απόρροια της παραπάνω σχέσης. Με άλλα λόγια, είχαν παραβιαστεί βασικές θεμελιώδεις αρχές του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας των Ορκωτών Ελεγκτών λογιστών που τονίζονται ιδιαίτερα στα γενικά Πρότυπα Ελέγχου για μια επιτυχημένη ελεγκτική διαδικασία, με αποτέλεσμα το έργο τους να μην συντάσσεται με την ακεραιότητα, την αντικειμενικότητα, την εμπιστευτικότητα και την επαγγελματική συμπεριφορά όπως αρμόζει, παραπληροφώντας τους χρήστες και άμεσα ενδιαφερόμενους για την πορεία της M.K.O. UNICEF, δημιουργώντας με τον δικό τους τρόπο το οικονομικό σκάνδαλο που προέκυψε.

Τέλος, ιδιαίτερη σημασία έχει και η πολιτική διάσταση της εν λόγω οργάνωσης ή με άλλα λόγια η πολιτικοποίησή της. Ως γνωστόν, οι Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις και συγκεκριμένα η UNICEF, είχε και συνεχίζει να έχει μια ιδιαίτερη σχέση και αντιμετώπιση από τον κρατικό φορέα, ούσα μια από τις μεγαλύτερες και πιο γνωστές ΜΚΟ στην Ελλάδα με πολύχρονη παρουσία. Με αυτά τα δεδομένα, η παραβίαση ορισμένων κανόνων με την προβολή δικαιολογιών οι οποίες τελούν υπό την έγκριση της εκάστοτε κυβέρνησης, είναι πολύ πιθανό να συμβούν με αντίκτυπο και στην ίδια την οργάνωση αλλά και στο κράτος μακροπρόθεσμα.

Συμπερασματικά, σύμφωνα με τα στοιχεία της έρευνας που διενεργήθηκε από ανεξάρτητη ελεγκτική αρχή και συγκεκριμένα την εταιρία Deloitte στην UNICEF το

2017 στην Ελλάδα, η οργάνωση χρήζει ιδιαίτερης προσοχής καθώς το σκάνδαλο για τις οικονομικές ατασθαλίες και τη χρόνια κακοδιαχείριση ενδέχεται να έχει σημαντικές συνέπειες και στον σκοπό καθώς και στο ηθικό κύρος του εν λόγω οργανισμού, που βρίσκεται πλέον υπό εισαγγελικό καθεστώς για τα γεγονότα του παρελθόντος. Επιπρόσθετα, εύλογα μπορούν να δημιουργηθούν και ανησυχίες για το ενδεχόμενο να πραγματοποιούνται και άλλα παρόμοια οικονομικά σκάνδαλα από Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις στην Ελλάδα, όσο δεν αλλάζει κάτι ουσιαστικό στα θεσμικά πλαίσια που τις διέπουν και στους ελεγκτικούς φορείς που τις ελέγχουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η εργασία αυτή συγγράφηκε αξιοποιώντας επιστημονικά βιβλία και άρθρα ελληνικής και ξένης βιβλιογραφίας πάντα προσκείμενα στο θέμα αυτής, τον χρηματοοικονομικό έλεγχο των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων στην Ελλάδα που δραστηριοποιούνται κυρίως στον φιλανθρωπικό τομέα αλλά και της γενικότερης γνωριμίας αυτών, με παράλληλη υιοθέτηση και μιας μελέτης περίπτωσης - Case Study για την ορθότερη επίτευξη των σκοπών του επιστημονικού έργου.

Στις μέρες μας, όπου οι ΜΚΟ σε παγκόσμιο αλλά και εθνικό επίπεδο φαίνεται να διακατέχουν σημαντικό ρόλο στην διαμόρφωση του παγκόσμιου πολιτικού σκηνικού, θεωρήθηκε αρκετά ενδιαφέρον αλλά και σημαντικό να ερευνηθούν εις βάθος σε επιστημονικό και ακαδημαϊκό επίπεδο όλα όσα περιβάλλουν τις συγκεκριμένες οργανώσεις, έτσι ώστε να είναι ενήμεροι οι πολίτες και η κοινωνία σχετικά με τα οικονομικά τους, που άμεσα επηρεάζονται από τη ποικιλόμορφη δράση τους. Πιο συγκεκριμένα, οι σκοποί της εργασίας όπως άρχισαν να αποκαλύπτονται από το κεφάλαιο της βιβλιογραφικής επισκόπησης, ήταν αρχικά να απαντηθεί ένα από τα βασικότερα ερευνητικά ερωτήματα που ταλανίζει τους ενδιαφερόμενους σχετικά με τις πηγές χρηματοδότησης των ΜΚΟ στην Ελλάδα και την ιδιαιτερότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που αυτές οφείλουν να παρουσιάζουν στα πλαίσια

της διαφάνειας, σε σχέση με τις καταστάσεις των εμπορικών επιχειρήσεων. Παρατηρήθηκαν υπέρογκα ποσά εκατομμυρίων ευρώ τα οποία ως επί το πλείστον δίνονται από κονδύλια της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και από εθνικούς πόρους, γεγονός που εύλογα δημιουργεί ανησυχίες σχετικά με τις προτεραιότητες χρηματοδότησης που θέτει η Ε.Ε. και το κράτος, σε χρόνια κρίσιμα για την πορεία των εγχώριων οικονομιών αλλά και του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος, εάν συνυπολογίσουμε και το τεράστιο κόστος που έφερε σε αυτό η πανδημία του COVID-19. Στην προσπάθεια κατανόησης της φύσης των ΜΚΟ, σημαντικό ρόλο έπαιξε η παράθεση των κύριων διαφορών αυτών των οργανώσεων με τις παραδοσιακές εταιρίες που επιδιώκουν το κέρδος.

Σημαντικό κομμάτι ήταν η γνώση που λάβαμε για την λογοδοσία και την διαφάνεια των ΜΚΟ από τους αρμόδιους φορείς, και συγκεκριμένα την ίδια την Ευρωπαϊκή Ένωση. Κλιμάκια ελεγκτών της ευρωπαϊκής επιτροπής που είναι υπεύθυνα για την διαχείριση των χρηματοδοτήσεων και των κονδυλίων της ένωσης, επισημαίνουν σε μια από τις πολλές ενδιαφέρουσες δημοσιευμένες εκθέσεις τους με λίγα λόγια ότι υπάρχουν σημαντικά σημάδια έλλειψης διαφάνειας εντός της ένωσης σχετικά με τις διαδικασίες χρηματοδότησης και προσφοράς κονδυλίων προς ΜΚΟ για εκπλήρωση κοινωνικών σκοπών, τα οποία αφορούν εκατομμύρια ευρώ. Τα συμπεράσματα αυτά θα πρέπει να ληφθούν σοβαρά υπ' όψιν από την κοινή γνώμη καθώς προκύπτουν από ελεγκτικούς μηχανισμούς της ίδιας της Ε.Ε. που χρηματοδοτεί τις συγκεκριμένες οργανώσεις, και διότι μπορούν οι καταστάσεις αυτές, έλλειψης λογοδοσίας και διαφάνειας, να οδηγήσουν σε εκμετάλλευση των οικονομικών πόρων, σε δημιουργία οικονομικών σκανδάλων, όπως αυτού που παρατίθεται στο case study, και σε διάφορες άλλες καταστάσεις οι οποίες είναι ανεπιθύμητες.

Για την ανάδειξη λοιπόν της κρισιμότητας της κατάστασης αυτής, της έλλειψης ουσιαστικού ελέγχου σε οργανώσεις που δεν επιδιώκουν το κέρδος αλλά με τις δράσεις τους απορροφούν εκατομμύρια ευρώ ευρωπαϊών πολιτών, θεωρήθηκε ενδιαφέρον η ενασχόληση και η ανάλυση του οικονομικού σκανδάλου της UNICEF Ελλάδος το οποίο ήρθε στο φως τα τελευταία χρόνια και αποκάλυψε οικονομικές καταχρήσεις και φορολογικές απάτες χρόνων. Τα πορίσματα που βγήκαν από αυτήν την υπόθεση ήταν απογοητευτικά, βλέποντας το διοικητικό προσωπικό που υποτίθεται είχε αναλάβει την δύσκολη δουλειά, να βοηθήσει ανήμπορες κοινωνικές ομάδες για να καλυτερεύσουν οι ζωές τους και συγκεκριμένα μικρά παιδιά που το είχαν ανάγκη, να προβαίνουν σε

οικονομικές ατασθαλίες με μοναδικό σκοπό την ικανοποίηση προσωπικών τους συμφερόντων για να πλουτίζουν οι ίδιοι. Τα αίτια των αυθαιρεσιών που επισημάνθηκαν ήταν ποικίλα και ορισμένα από αυτά αρκετά κρίσιμα και καθοριστικά για την τροπή που έλαβαν τα γεγονότα, όπως ήταν οι υπέρογκοι μισθοί, η εκμετάλλευση των χρηματοδοτήσεων που μετατρέπονταν σε ταξίδια, πανάκριβα δώρα και πολυτελείς εξόδους, και η γενικότερη έλλειψη ουσιαστικού χρηματοοικονομικού και διαχειριστικού ελέγχου.

Οι ΜΚΟ γενικότερα και κυρίως οργανώσεις σαν την UNICEF θα έπρεπε να πρεσβεύουν την έννοια της προσφοράς προς τον συνάνθρωπο, και να εκπροσωπούν με ζήλο τον κοινωφελή τους σκοπό. Γι' αυτό άλλωστε και έχουν ιδρυθεί. Αυτό βέβαια καταπατείται με σχετική ευκολία με σκοπό το προσωπικό όφελος και την εξυπηρέτηση προσωπικών συμφερόντων, λόγω των υπερβολικών παροχών που δίνονται σε σχέση με την έλλειψη κατάλληλης και ορθής διαχείρισης των παροχών αυτών από τις οργανώσεις και του ελλιπέστατου ελεγκτικού μηχανισμού. Θα πρέπει να γίνουν βασικές αλλαγές ως προς τον έλεγχο που γίνεται προς τις οργανώσεις αυτές, πάντοτε με διαφορετικές ελεγκτικές εταιρίες ανά έλεγχο, να δημιουργούν ασφαλιστικές δικλείδες σε σχέση με την φορολογία των δωρεών, να πάψει να ισχύει το καταστροφικό συγκεντρωτικό σύστημα, και τα άτομα που απασχολούνται από την οργάνωση να διαλέγονται προσεκτικότερα ώστε να αποφευχθεί η επικράτηση της οικογενειοκρατίας.

Όσον αφορά το θεσμικό πλαίσιο, αρχικά προσδιορίστηκε η έννοια της ελεγκτικής επιστήμης που αποτελεί το βασικό αντικείμενο ενασχόλησης αυτής της εργασίας, των ελεγκτικών διαδικασιών και των φορέων που σύμφωνα με δικές τους εκθέσεις έχουν επιφορτιστεί το έργο του ελέγχου ελληνικών και ξένων ΜΚΟ που βρίσκονται στην Ελλάδα, έτσι ώστε να γίνει κατανοητή από όλους τους αναγνώστες ανεξαρτήτως επιστημονικών γνώσεων ή γνωστικού αντικειμένου, η βάση πάνω στην οποία κινείται η συγκεκριμένη έρευνα. Στο δεύτερο σκέλος του πλαισίου αυτού, παρουσιάζοντας ορισμούς, τύπους και νομικούς προσδιορισμούς των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων στην χώρα μας, αποσαφηνίστηκε με εμφανή τρόπο το τί ακριβώς σημαίνει να χαρακτηρίζεται μια οργάνωση μη κερδοσκοπική στην Ελλάδα, με ποια μορφή μπορεί να ιδρυθεί μια τέτοιου είδους οργάνωση, τι υποχρεώσεις έχει απέναντι στην κοινωνία και το κράτος, καθώς και ποιο είναι το φορολογικό καθεστώς το οποίο οφείλει να εφαρμόζει.

Στο σημείο αυτό, αξίζει να σημειωθεί πως εντοπίστηκαν δύο κρίσιμοι περιορισμοί σχετικά με το ερευνητικό κομμάτι της εργασίας σχετιζόμενοι με το θέμα αυτής και είναι οι παρακάτω:

- Έλλειψη στοχευμένης ελληνικής βιβλιογραφίας και ερευνών σχετικά με τον χρηματοοικονομικό ή διαχειριστικό έλεγχο των Μ.Κ.Ο. στην Ελλάδα από φορείς του κράτους,
- Έλλειψη ουσιωδών ελέγχων σε Μ.Κ.Ο. στην Ελλάδα, με αποτέλεσμα να μην υπάρχουν επαρκείς και αναλυτικές εκθέσεις ελέγχων από κρατικούς φορείς που να αναφέρουν με ακρίβεια τις ελεγκτικές διαδικασίες και κυρίως τα πορίσματα και ευρήματα αυτών.

Ο τελευταίος περιορισμός ενδέχεται να σχετίζεται με την ύπαρξη πολιτικής παρέμβασης σε τέτοιου είδους θέματα. Αν μη τι άλλο, οι ΜΚΟ όχι μόνο στην Ελλάδα αλλά και στον υπόλοιπο κόσμο διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο σε ένα από τα κρίσιμότερα θέματα που απασχολούν τις σημερινές κοινωνίες και τα κράτη, αυτό των μεταναστευτικών ροών. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, πολλές από τις ΜΚΟ είναι πολιτικοποιημένες αφού μπορούν ορισμένες από τις ενέργειές τους να επηρεάσουν ολόκληρη την κοινωνία. Γι' αυτόν τον λόγο, ενδέχεται οι κυβερνήσεις, όχι να μην προβαίνουν σε ελέγχους προς ΜΚΟ, αλλά να καθυστερούν ή και να αποκρύπτουν τα πορίσματα, ώστε να προστατεύσουν τις κοινωνίες, αποτρέποντας ενδεχόμενα ακραίων αντιδράσεων και καταστάσεων εξ' αιτίας της δημοσιοποίησης και αποκάλυψης των πορισμάτων αυτών.

Εν κατακλείδι, με τη συγγραφή της συγκεκριμένης διπλωματικής εργασίας επιχειρήθηκε να παρουσιαστεί στους αναγνώστες με αντικειμενικό και αμερόληπτο τρόπο, η πραγματική εικόνα που θα πρέπει να έχει σχηματίσει ο κάθε ενδιαφερόμενος σχετικά με την φύση των ΜΚΟ, την ακριβή δράση, τη χρηματοδότησή τους, αλλά και να επισημανθεί ότι υπάρχει και η άλλη όψη του νομίσματος που γεγονότα όπως αυτό της UNICEF, υποβαθμίζουν την συνολική προσπάθεια και οδηγούν την κοινή γνώμη σε απώλεια της εμπιστοσύνης προς αυτούς τους οργανισμούς γενικότερα.

Ως ενδιαφέρουσα μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει η συνεχής αναζήτηση πορισμάτων και τελικών αποτελεσμάτων από διενεργούμενους εξωτερικούς ελέγχους κρατικών φορέων ή και ιδιωτικών σε ΜΚΟ, καθώς αυτή τη

χρονική στιγμή όπως επισημάνθηκε και στους περιορισμούς της εργασίας παραπάνω, δεν υπάρχει επαρκής και ολοκληρωμένη πληροφόρηση για τους ενδιαφερόμενους.

Τέλος, θέλοντας κάποιος ερευνητής να διευρύνει το ερευνητικό τοπίο γύρω από το φαινόμενο των ΜΚΟ και να δώσει μια ακόμη πιο ρεαλιστική εικόνα των οργανώσεων αυτών προσεγγίζοντάς τες από μια διαφορετική σκοπιά, θα μπορούσε να ασχοληθεί με την έρευνα και την παρουσίαση λοιπών παράνομων πράξεων πέρα των οικονομικών που έχουν παρατηρηθεί τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα, που όμως έχουν άμεσο αντίκτυπο στην οικονομία και των ίδιων των οργανώσεων αλλά και του κράτους. Επί παραδείγματι, υπήρχαν εντός του έτους 2020, καταγγελίες ακόμα και σχηματισμένες δικογραφίες σε βάρος γερμανικών ΜΚΟ που έχουν κατηγορηθεί για κατασκοπεία και παράνομη διακίνηση μεταναστών, καταγγελίες πολύ κρίσιμες και σοβαρές, που μπορούν να αποτελέσουν ισχυρό κίνητρο για το οριστικό κλείσιμο των συγκεκριμένων οργανώσεων. Η παραπάνω ερευνητική πρόταση εκτιμάται ότι θα αποτελέσει όχι μόνο μια ενδιαφέρουσα διπλωματική εργασία για πανεπιστημιακούς και επιστημονικούς σκοπούς, αλλά και μια χρήσιμη πληροφόρηση προς τους ενδιαφερόμενους πολίτες για τους ύποπτους σκοπούς ορισμένων, ιδιωτικών κυρίως, ΜΚΟ στην χώρα μας, επιτελώντας παράλληλα και ένα πολύ ωφέλιμο κοινωνικό έργο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π. (2017), 'Έλεγκτική: Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές' Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική
- Τσακλάγκανος Α. (2001), 'Έλεγκτική', Εκδόσεις Κυριακίδη
- Σκόρδου Β. (1987), 'Φοροτεχνική Έλεγκτική των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιχειρήσεων', Αθήνα
- Τσακλάγκανος Α., Σπαθής Χ. (2017), 'Έλεγκτική' Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
- Λουμιώτης Β. (2006), «Αρχές και Μέθοδοι Έλεγκτικής», Εκδόσεις ΙΕΣΟΕΛ, Αθήνα
- Καζαντζής Χ. (2006), «Έλεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος», Εκδόσεις Business Plus, Αθήνα
- NG Europe: Active citizens thriving communities, Εγχειρίδιο για την Ίδρυση ΜΚΟ, ΙΟ7, 2017

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

- Michael Edwards and David Hulme, 'Too Close for Comfort? The Impact of Official Aid on Nongovernmental Organizations', *World Development*, 24(6), 1996, pp. 961–73
- Sarah L. Henderson, 'Selling Civil Society', *Comparative Political Studies*, 35(2), 2002, pp. 139–67
- Scott Watson and Regan Burles, 'Regulating NGO funding: securitizing the political', University of Victoria, 2018
- Amanda Murdie and Tavishi Bhasin, 'Aiding and Abetting: Human Rights INGOs and Domestic Protest', *Journal of Conflict Resolution*, 55(2), 2010
- Blazek, J. (2008), 'Financial Planning for not-for-profit organizations', Hoboken, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.

- Anthony Robert and David Young, ‘Management control on Not-for-profit organizations’, 8th edition, Cambridge, Mass: Crimson Press
- J. Doh and Michael Yaziji, ‘NGO’s and Corporations: Conflict and Collaboration’, 2009
- W. Selsky and B. Parker, “Cross-sector partnerships to address social issues: Challenges to theory and practice, Journal of Management (2005), p.849–873
- Warren Ruppel, ‘Non-for-profit accounting made easy’, second edition (2012)
- Brown D. and Moor M., ‘Accountability, Strategy, and international non-governmental organizations’ (2001)

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- <https://www.accountingcoach.com/nonprofit-accounting/explanation> , Harold Averkamp
- <https://www.eca.europa.eu/el/Pages/ecadefault.aspx>
- <https://www.fasb.org>
- <https://www.taxheaven.gr>
- <https://www.gov.uk/government/organisations/charity-commission>
- <https://aead.gr/>
- <http://www.astynomia.gr/newsite.php?&lang=>
- <https://www.tovima.gr/2018/04/28/society/to-porisma-poy-apokalypsei-pws-stithike-to-skandalo-tis-unicef-ellados/>
- <https://tempo24.news/eidisi/176045/skandalo-unicef-hellas-misthoi-6000-eyro-spatales-kai-gkrizes-promitheies>
- <https://www.lifo.gr/now/greece/apokalypseis-gia-poy-katelian-ta-hrimata-tis-unicef-exoda-se-nyhterina-kentra-tis>