



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΕΠΟΠΤΕΥΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟ
ΔΗΜΟΣΙΟΥΣ ΦΟΡΕΙΣ

της

ΒΑΣΙΛΙΚΗΣ Α. ΑΓΓΕΛΙΝΟΥΔΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Παναγιώτης Ταχυνάκης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη Στρατηγική
Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

(με κατεύθυνση Λογιστικής)

Σεπτέμβριος 2012

Αφιερώνεται στην αγαπημένη μου γιαγιά Βασιλική

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ολοκληρώνοντας τη διπλωματική μου εργασία, θα ήθελα αρχικά να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα Καθηγητή κύριο Παναγιώτη Ταχυνάκη για τις πολύτιμες παρατηρήσεις και τη βοήθειά του.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τους γονείς μου, Θανάση και Ευαγγελία και τον αδερφό μου Κωνσταντίνο, για την συμπαράσταση και την ηθική στήριξη που μου παρείχαν κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

Ένα μεγάλο ευχαριστώ στον Στέλιο για τη βοήθειά του, την κατανόηση και την συμπαράστασή του, στις δύσκολες και «αγχώδεις» στιγμές μου.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους φίλους μου και ειδικά την Βάσω και τη Στέλλα για την πολύτιμη βοήθειά τους.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσης εργασίας είναι η ανάδειξη της σημαντικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου και η αναγκαιότητα της ένταξής του ως αυτοτελούς τμήματος στο οργανόγραμμα των Οργανισμών Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα που εποπτεύονται από φορείς του δημοσίου.

Η σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα και η οικονομική κρίση που βιώνουμε, επιτάσσει την χρηστή διαχείριση των οικονομικών πόρων που διατίθενται με τη μορφή επιχορηγήσεων και σε κάθε φορέα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.. Επομένως, η υιοθέτηση και η εφαρμογή αρχών και προτύπων εσωτερικού ελέγχου κρίνεται σε πολλές περιπτώσεις απαραίτητη, ώστε έγκαιρα να καταπολεμούνται φαινόμενα διαφθοράς και κακής διοίκησης και να διασφαλίζονται αρχές όπως η διαφάνεια, η ακεραιότητα και η υποχρέωση λογοδοσίας προς τις διοικήσεις των οργανισμών.

Πιο συγκεκριμένα, η εργασία αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια.

Το πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται στην έννοια του Εσωτερικού Ελέγχου γενικότερα, στο κανονιστικό πλαίσιο που τον διέπει και στις βασικές του αρχές.

Το δεύτερο κεφάλαιο αναλύει τη διαδικασία και τον κύκλο των εργασιών που του Εσωτερικού Ελέγχου, την μεθοδολογία, τον σχεδιασμό και τη διεξαγωγή των σταδίων ελέγχου Αγορών – Εξόδων και Πωλήσεων – Απαιτήσεων.

Το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στην κατανόηση και στην λειτουργία των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών (ΜΚΟ), στην εποπτεία τους από δημόσιους φορείς, όπως γίνεται αναφορά και για την χρηματοοικονομική διοίκηση των ΜΚΟ και τις πηγές εσόδων τους. Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο γίνεται επίσης αναφορά και για την θέσπιση του νόμου Sarbances – Oxley στις ΗΠΑ και τα άρθρα που αφορούν τους Μη Κερδοσκοπικούς Οργανισμούς.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα Ερευνητικά Κέντρα που λειτουργούν ως Μη κερδοσκοπικοί Οργανισμοί. Αναλύονται η οργάνωση, η λειτουργία και η διοίκηση των

Ερευνητικών Κέντρων, οι φορείς εποπτείας τους και η οικονομική διαχείριση των συγκεκριμένων οργανισμών. Τέλος, γίνεται λόγος για την χρησιμότητα σύστασης τμήματος εσωτερικού ελέγχου στα Ερευνητικά Κέντρα που δεν υποχρεούνται από το νόμο να συστήσουν συγκεκριμένο τμήμα, παρ' όλα αυτά την αναγκαιότητά τους να το πράξουν.

Στην παρούσα εργασία παρατίθεται ερωτηματολόγιο (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α) από τις απαντήσεις του οποίου προκύπτει η ανάγκη δημιουργίας ή όχι, τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Αφιέρωση.....	2
Ευχαριστίες.....	3
Περίληψη.....	4

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Εσωτερικός Έλεγχος – Βασικές Έννοιες

1.1. Γενικά.....	9
1.2. Ορισμός.....	9
1.3. Διαφορές μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου.....	11
1.4. Κανονιστικό Πλαίσιο.....	13
1.5. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών.....	13
1.6. Κώδικας Δεοντολογίας.....	14
1.7. Βασικές Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου.....	14
1.8. Συνήθειες απειλές κατά των Βασικών Αρχών.....	16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Διαδικασία – Κύκλος Φάσματος Εργασιών Εσωτερικού Ελέγχου

2.1. Οργάνωση και Διοίκηση του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	17
2.2. Καταστατικό Εσωτερικού Ελέγχου – Απεικόνιση Οργανογραμμάτων εταιριών.....	17
2.3. Μεθοδολογία Εσωτερικού Ελέγχου.....	19
2.4. Σχεδιασμός Ελέγχου – Στρατηγική Ανάλυση και Ανάλυση Διαδικασιών.....	20
2.5. Προσδιορισμός Κινδύνων Διαδικασιών.....	21

2.6. Δειγματοληπτικός Έλεγχος και Προσδιορισμός Σημείων Ελέγχου.....	22
2.7. Κίνδυνος.....	22
2.8. Είδη Δειγματοληψίας.....	23
2.9. Σχεδιασμός Δειγματοληψίας.....	24
2.10. Σχεδιασμός και Διεξαγωγή Ελέγχου Αγορών – Εξόδων.....	25
2.11. Σχεδιασμός και Διεξαγωγή Ελέγχου Πωλήσεων – Απαιτήσεων.....	27
2.12. Έκθεση Ελέγχου.....	30
2.13. Φύλλα Εργασίας Ελέγχου.....	30
2.14. Σύνταξη Έκθεσης Ελέγχου.....	31
2.15. Follow Up Έκθεσης Ελέγχου.....	32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Οργανισμοί Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα (ΜΚΟ)

3.1. Κατανόηση των Οργανισμών ΜΚΟ.....	33
3.2. Εποπτεία και Έλεγχος ΜΚΟ από τους Δημόσιους φορείς.....	33
3.3. Πηγές Εσόδων των ΜΚΟ.....	35
3.4. Έλεγχος των Δημοσίων Δαπανών.....	36
3.5. Χρηματοοικονομική Διοίκηση των ΜΚΟ.....	37
3.6. Οι ΜΚΟ στις ΗΠΑ – Η θέσπιση του νόμου «Sarbanes – Oxley».....	38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Ερευνητικά Κέντρα ως Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί

4.1. Οργάνωση, Διοίκηση και Εποπτεία των Ερευνητικών Κέντρων.....	46
4.2. Εσωτερικοί κανονισμοί λειτουργίας των Ερευνητικών Κέντρων.....	46

4.3. Εποπτεία των Ερευνητικών Κέντρων.....	47
4.4. Οικονομική διαχείριση των πόρων των Ερευνητικών Κέντρων.....	48
4.5. Χρησιμότητα σύστασης τμήματος εσωτερικού ελέγχου στα Ερευνητικά Κέντρα ως ΜΚΟ.....	49

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	51
-------------------	----

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	53
----------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1. Γενικά

Ο Εσωτερικός Έλεγχος διακρίνεται για το εύρος και το υψηλό επίπεδο υπηρεσιών που προσφέρει, βοηθώντας τη διοίκηση στο να πετύχει στόχους για λογαριασμό της εταιρείας ή του οργανισμού, αποτελώντας τον «σύμβουλο της διοίκησης» που δεν περιορίζεται στον παραδοσιακό οικονομικό έλεγχο, δηλαδή τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και μόνο. Αυτό σημαίνει αξιολόγηση και ελεγκτική διερεύνηση όλων των λειτουργιών και δραστηριοτήτων και γενικότερα οπουδήποτε υπάρχει ελεγκτικό ενδιαφέρον.

Το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου συστήνεται από τη διοίκηση προκειμένου να τη βοηθήσει στη λειτουργία της εταιρικής διακυβέρνησης και συμμετέχει στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των δικλίδων που τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου και οι διαδικασίες ενσωματώνουν για τη διαχείριση διοικητικών, επιχειρηματικών και άλλων κινδύνων. Πρόκειται για ολοκληρωμένο τμήμα, στελεχωμένο από υπαλλήλους της εταιρείας-οργανισμού ή μπορεί να παρέχεται ως λειτουργία από εξωτερικούς συνεργάτες.

2.2. Ορισμός

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα, καλά σχεδιασμένη και οργανωμένη και χρησιμοποιώντας τα κατάλληλα επιστημονικά εργαλεία, αξιολογεί και προτείνει διορθώσεις στις διαδικασίες λειτουργίας της εταιρείας ή του οργανισμού, με απώτερο σκοπό την προσθήκη αξίας και τον περιορισμό των επιχειρηματικών κινδύνων που αναλαμβάνει η εκάστοτε διοίκηση, κατά την επίτευξη των στρατηγικών της στόχων. Βέβαια, οι στρατηγικοί στόχοι που θέτει κάθε εταιρεία ή οργανισμός ποικίλουν και μπορούν να βρεθούν καταγεγραμμένοι σε εκθέσεις, καταστατικά ή αναφορές όπως π.χ.

σε δηλώσεις σκοπού της εταιρείας σε επιχειρηματικά σχέδια, σε προϋπολογισμούς ή άλλα στρατηγικής φύσεως έγγραφα.

Ο όρος Εσωτερικός Έλεγχος (Internal Audit) εμφανίστηκε στην Ελλάδα εδώ και μερικά χρόνια και συγκεκριμένα όταν εφαρμόστηκε ο Νόμος 3016 που αφορά μεταξύ των άλλων και σε θέματα Εταιρικής Διακυβέρνησης, μέσα από τον οποίο ξεκίνησε και ο εκσυγχρονισμός του ελληνικού νομοθετικού πλαισίου για τη λειτουργία των επιχειρήσεων και των οργανισμών και καθιστά πλέον υποχρεωτική τη δημιουργία τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου τουλάχιστον στις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετική την ένταξη του Εσωτερικού Ελέγχου στο πρόγραμμα των υπόλοιπων επιχειρήσεων.

Η εσφαλμένη εντύπωση ότι το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου ασχολείται αποκλειστικά και μόνο με λογιστικά θέματα ανατρέπεται, και πλέον ενδιαφέρει στελέχη των τμημάτων των Προμηθειών και της Παραγωγής.

Για την εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου σε μία επιχείρηση, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ύπαρξη καθορισμένων και καταγεγραμμένων διαδικασιών που δημιουργούν το σύστημα αναφοράς για τη διεκπεραίωση κάθε είδους ελέγχου.

Οι δραστηριότητες που συνθέτουν τις επιχειρησιακές διαδικασίες εμπεριέχουν τους επιχειρησιακούς κινδύνους και τα σχετιζόμενα στοιχεία ελέγχου συνήθως τους περιορίζουν.

Η διεξαγωγή αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου στις επιχειρησιακές διαδικασίες και η συμβολή του στον εντοπισμό περιοχών προς βελτίωση, διενεργείται μέσω κατάλληλων και προσαρμοσμένων τεχνικών μοντελοποίησης που λαμβάνουν υπόψη τους κινδύνους και τα σφάλματα που μπορεί να κρύβονται σε κάθε στάδιο και επίπεδο του εκάστοτε επιχειρησιακού μοντέλου.

Η λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να βοηθήσει τη διοίκηση και με άλλους τρόπους όπως ενδεικτικά αναφέρονται οι εξής:

- Να λειτουργούν ως ελεγκτές για σκοπούς της διοίκησης, όπως για παράδειγμα σε εκθέσεις που ενδεχομένως συντάσσει η διοίκηση και τις οποίες οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν ελέγχουν.
- Να βοηθούν στην εισαγωγή και την τήρηση λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων.
- Να συνεργάζονται με τους εξωτερικούς ελεγκτές και να παρέχουν βοήθεια σε ειδικά θέματα, αξιοποιώντας την εργασία που έχει προηγηθεί από το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου, μειώνοντας έτσι τη φυσική παρουσία των Εξωτερικών

Ελεγκτών στην Ελεγκτική Εργασία και κατά συνέπεια τον χρόνο αλλά και το κόστος που απαιτείται γι' αυτή.

1.3. Διαφορές μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα εμπειρικής έρευνας που διεξήχθη και αφορούσε τη σύγκριση των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων εποπτείας, ενώ εξωτερικοί έλεγχοι χρησιμοποιούν περισσότερο εποπτικές τεχνικές στις περισσότερες φάσεις του ελεγκτικού έργου λόγω της μεγαλύτερης ευθύνης και ανταγωνιστικής πίεσης που δέχονται οι ελεγκτικές εταιρίες, οι εσωτερικοί έλεγχοι συνήθως εποπτεύουν στενότερα την απελευθέρωση της έκθεσης ελέγχου και την παρακολούθηση της υλοποίησης και εφαρμογής των αποφάσεων του ελέγχου.(1)

Κατά τη διάρκεια της εξέτασης των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας, οι ανεξάρτητοι (εξωτερικοί) ελεγκτές μπορούν να επικαλεστούν το έργο του εσωτερικού ελέγχου για τον προσδιορισμό της φύσης, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των ουσιαστικών διαδικασιών ελέγχου τους. Η εξάρτηση από το έργο των εσωτερικών ελεγκτών οδηγεί συχνά σε άμεση εξοικονόμηση κόστους για τον πελάτη. Επιπλέον, λόγω της εξοικονόμησης χρόνου του ανεξάρτητου ελεγκτή, ο πελάτης μπορεί να λάβει ένα ευρύτερο μίγμα των υπηρεσιών του ελεγκτή με το ίδιο κόστος. Μια έρευνα των Ward και Robertson αποκάλυψε ότι σχεδόν όλοι οι ανεξάρτητοι ελεγκτές βασίζονται στην εργασία των εσωτερικών ελεγκτών σε κάποιο βαθμό. Η συγκεκριμένη έρευνα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αυτή η εξάρτηση αυξάνεται καθώς η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου βελτιώνεται με την πάροδο του χρόνου. Η σημασία ενός αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου αποδεικνύεται περαιτέρω από τα πορίσματα και τις συστάσεις της Treadway Commission (COSO - The Committee of Sponsoring Organizations). (2), (3)

Ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας αυτού με τον ελεγχόμενο φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε Εσωτερικούς και Εξωτερικούς.

Οι Εσωτερικοί Έλεγχοι οργανώνονται από τον ίδιο τον φορέα και διενεργούνται από εκπαιδευμένα στελέχη του, οι οποίοι ανήκουν και στο Προσωπικό της Εταιρείας ή του Οργανισμού.

Οι εξωτερικοί έλεγχοι διενεργούνται από ελεγκτές που δεν έχουν εξαρτημένη εργασία με την οικονομική μονάδα που καλούνται να ελέγξουν.

Επομένως, αν και πολλές από τις τεχνικές που χρησιμοποιούν οι Εσωτερικοί και οι Εξωτερικοί Ελεγκτές είναι παρόμοιες, εν τούτοις, η τεκμηρίωση και σκοπός της εργασίας του καθενός διαφέρει. Για να εντοπίσει κανείς τις διαφορές μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, αρκεί να δει τους όρους κλειδιά με τους οποίους περιγράφεται ο ρόλος του καθενός. Ο εξωτερικός έλεγχος εστιάζει σε ένα πολύ μικρό μέρος της εταιρικής δράσης, αυτό των οικονομικών καταστάσεων ενώ ο εσωτερικός έλεγχος εστιάζει στη λειτουργία της εταιρείας συνολικά.

Ο πίνακας που ακολουθεί παρουσιάζει τις βασικές διαφορές μεταξύ εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου:

	Εσωτερικός Έλεγχος	Εξωτερικός Έλεγχος
Σκοπός :	Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια λειτουργία σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει την λειτουργία ενός οργανισμού ή μιας επιχείρησης.	Ο εξωτερικός έλεγχος είναι μια άσκηση που σκοπό έχει να επιτρέψει στους ελεγκτές να εκφράσουν γνώμη επί των οικονομικών κατά-στάσεων.
Αναφέρονται :	Ο εσωτερικός έλεγχος αναφέρεται στο διοικητικό συμβούλιο, ή πιο ειδικά, στα μη εκτελεστικά μέλη του, τα οποία έχουν επιφορτιστεί με την εταιρική διακυβέρνηση, όπως π.χ. τα μέλη της επιτροπής ελέγχου (audit committee).	Οι εξωτερικοί ελεγκτές αναφέρονται στους μετόχους.
Σχετίζονται με :	Όπως προκύπτει και από τον σκοπό που προαναφέρθηκε, ο εσωτερικός έλεγχος σχετίζεται με την λειτουργία της εταιρείας.	Η εργασία του εξωτερικού ελέγχου αφορά στις οικονομικές καταστάσεις. Τους απασχολεί η οικονομική πληροφορία και τα τεκμήρια στα οποία μπορούν να την στηρίξουν.
Σχέση με την εταιρεία :	Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι συχνά εργαζόμενοι της εταιρείας αν και ορισμένες φορές μπορεί να είναι και εξωτερικοί συνεργάτες.	Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι από την εταιρεία και την διοίκησή της και ορίζονται από τους μετόχους.

Ο πίνακας δείχνει ότι παρότι ορισμένες από τις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου είναι όμοιες με εκείνες των εξωτερικών ελεγκτών, ο σκοπός και η λογική πίσω από την εργασία του ενός και του άλλου είναι θεμελιωδώς διαφορετικές.

1.4. Κανονιστικό πλαίσιο

Ο εσωτερικός έλεγχος υπόκειται σε διαφορετικό κανονιστικό πλαίσιο από τον εξωτερικό έλεγχο.

Το Διεθνές Συμβούλιο Ελεγκτικών Προτύπων (International Audit and Assurance Standards Board/ IAASB) δεν εκδίδει λεπτομερή ελεγκτικά πρότυπα που να αναφέρονται στον εσωτερικό έλεγχο, αλλά τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα αποτελούν πλαίσιο αναφοράς χωρίς όμως να δίνουν λεπτομερείς διευκρινίσεις για τον τρόπο που πρέπει να γίνεται η ελεγκτική εργασία, καθώς αυτά εστιάζουν στην εργασία που αφορά τον εξωτερικό έλεγχο.

1.5. Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών

Οι Εσωτερικοί ελεγκτές, χωρίς να είναι απαραίτητο, μπορούν να είναι μέλη του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών Institute of Internal Auditors (IIA).

Το συγκεκριμένο ινστιτούτο ιδρύθηκε το 1941 και έχει περισσότερα από 170.000 με-λη παγκοσμίως. Αποστολή του Ινστιτούτου είναι η παροχή δυναμικής ηγεσίας παγκοσμίως στο επάγγελμα του εσωτερικού ελέγχου. Οι δραστηριότητες του για την υποστήριξη της αποστολής του μεταξύ των άλλων περιλαμβάνουν :

- Υποστήριξη και προώθηση της αξίας του επαγγέλματος του Εσωτερικού Ελέγχου.
- Παροχή πλήρους επαγγελματικής εκπαίδευσης και ευκαιρίες ανάπτυξης, πρότυπα και κατευθύνσεις επαγγελματικής πρακτικής και προγράμματα πιστοποίησης.
- Έρευνα, διάδοση και προώθηση της γνώσης σχετικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο και τον κατάλληλο ρόλο του στον έλεγχο, τη διαχείριση κινδύνων και τη διακυβέρνηση στους επαγγελματίες και στους ενδιαφερόμενους φορείς.
- Εκπαίδευση των επαγγελματιών και κάθε άλλου ενδιαφερόμενου σχετικά με τις βέλτιστες πρακτικές του Εσωτερικού Ελέγχου.

- Ανταλλαγή εμπειριών και γνώσεων των εσωτερικών ελεγκτών κάθε χώρας της επαγγελματικής συναναστροφής τους.

1.6. Κώδικας Δεοντολογίας

Για τη διασφάλιση του εργοδότη ως προς την επάρκεια και την ποιότητα των υπηρεσιών του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η διατήρηση του επιπέδου της επαγγελματικής επάρκειας και των δεξιοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή καθ' όλη τη διάρκεια της άσκησης των καθηκόντων του, ώστε η επιχείρηση να απολαμβάνει τις υπηρεσίες που συνάδουν κάθε φορά με τις τρέχουσες εξελίξεις στον κλάδο και πάντα σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και τις σχετικές τεχνικές.

1.7. Βασικές Αρχές Εσωτερικού Ελέγχου

Τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα έχουν θεσπίσει μία σειρά από ζητήματα δεοντολογίας που πρέπει να ακολουθούνται και να διέπουν τη σχέση του εσωτερικού ελεγκτή και της επιχείρησης που αυτοί ελέγχουν.

Η ευθύνη του ελεγκτή να συμμορφώνεται με τους κανόνες δεοντολογίας του επαγγέλματος είναι μείζονος σημασίας και θα πρέπει να γίνεται αντιληπτή και από τους τρίτους.

Επομένως, όλα τα μέλη των οργανισμών που παγκοσμίως διέπονται από τους κώδικες που έχουν θεσπίσει, οφείλουν να συμμορφώνονται με τους σχετικούς κανονισμούς οι οποίοι παρατίθενται στο κώδικα υπό τη μορφή βασικών αρχών καθοδήγησης και επεξηγηματικών παραγράφων.

Η ενίσχυση και η προώθηση της ηθικής-δεοντολογικής αντίληψης (κουλτούρας) στην άσκηση της λειτουργίας των ελέγχων τόσο σε ατομικό όσο και σε εταιρικό επίπεδο, αποτελεί σημείο αναφοράς και η παραβίαση του κώδικα δεοντολογίας συνεπάγεται αρνητικές επαγγελματικές επιπτώσεις.

Οι πυλώνες που συνιστούν την ουσία της δεοντολογίας είναι:

- **Ακεραιότητα** : Αποτελεί την αρχή που θεμελιώνει την εμπιστοσύνη στον Εσωτερικό Έλεγχο και καθιστά αποδεκτά τα πορίσματά του. Ο ελεγκτής οφείλει να σέβεται και να

συμβάλλει θετικά στην επίτευξη των νόμιμων σκοπών του οργανισμού. Να σέβεται το Νομικό Πλαίσιο και να στηρίζει όσα προβλέπονται από το πλαίσιο αυτό και από τα πρότυπα του ελεγκτικού επαγγέλματος. Σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί μέρος παράνομης δραστηριότητας και ποτέ δεν αναλαμβάνει καθήκοντα που απαξιώνουν τον οργανισμό για τον οποίο εργάζεται ή δεν συνάδουν με τις αρχές του επαγγέλματος. Οφείλει να εκτελεί το ελεγκτικό του έργο με υπευθυνότητα, εντιμότητα και επιμέλεια.

- **Αντικειμενικότητα** : Σε όλες τις φάσεις της διεξαγωγής του ελέγχου, στη συλλογή, στην αξιολόγηση και στην κοινοποίηση των πληροφοριών, είναι απαραίτητη η επίδειξη επαγγελματικής αντικειμενικότητας. Ο ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογεί τα στοιχεία χωρίς κανέναν επηρεασμό της κρίσης του. Να αποκαλύπτει όσα στοιχεία πέφτουν στην αντίληψή του, τα οποία ενδεχομένως και να αλλοιώνουν τις χρηματοοικονομικές αναφορές του εξεταζόμενου οργανισμού. Κυρίως, να μην συμμετέχει σε σχέσεις ή δραστηριότητες που είναι δυνατόν να κλονίσουν την αμεροληψία του ή να δημιουργήσουν περιστατικά σύγκρουσης συμφερόντων.
- **Εμπιστευτικότητα** : Ο εσωτερικός ελεγκτής δεν πρέπει να αποκαλύπτει πληροφορίες χωρίς τη σχετική εξουσιοδότηση, εκτός των περιπτώσεων μόνο οι οποίες διέπονται από νομικές ή επαγγελματικές υποχρεώσεις. Με τον τρόπο αυτό δείχνει το σεβασμό του στην αξία και στην ιδιοκτησία των πληροφοριών που συγκεντρώνει. Η προσεκτική χρήση και η προστασία των πληροφοριών είναι απαραίτητη και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να κάνει χρήση των πληροφοριών αυτών για ίδιον όφελος, με τρόπο τέτοιο που να έρχεται σε σύγκρουση με τους νόμους ή τους νομικούς και «ηθικούς» σκοπούς της επιχείρησης.
- **Επαγγελματική επάρκεια** : Κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να εφαρμόζουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία που απαιτούνται και οφείλουν να αναλαμβάνουν μόνο εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες διαθέτουν τα απαιτούμενα προσόντα. Παράλληλα, οφείλουν διαρκώς να εφαρμόζουν τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και να βελτιώνουν συνεχώς την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα καθώς και την ποιότητα των υπηρεσιών τους.

Ακεραιότητα

Αντικειμενικότητα

Αρχές Κώδικα Δεοντολογίας

**Επαγγελματική
Επάρκεια**

Εμπιστευτικότητα

1.8. Συνήθεις απειλές κατά των βασικών αρχών

- Ίδιον συμφέρον, π.χ. αν ο ελεγκτής έχει άμεση και εξαρτημένη σχέση με την κερδοφορία της επιχείρησης.
- Υπερβολική εξοικείωση με τον ελεγχόμενο, π.χ. μακροχρόνια σχέση του ελεγκτή με τον ελεγχόμενο και συνεπώς δεν είναι αντικειμενικός προς τη διοίκηση.
- Αυτοεπισκόπηση, π.χ. ο ελεγκτής να ελέγχει εργασία που συνέφερε ο ίδιος σημαντικά ή διεκπεραίωσε ο ίδιος.
- Υποστήριξη-Εκπροσώπηση, π.χ. πρόωρη έκδοση πιστοποιητικού πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου ή δημόσια τοποθέτηση υπέρ της εταιρείας.
- Απειλές, π.χ. απειλή τερματισμού της επαγγελματικής σχέσης του ελεγκτή με την ελεγχόμενη εταιρεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ – ΚΥΚΛΟΣ ΦΑΣΜΑΤΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

2.1. Οργάνωση και Διοίκηση του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί μία ανεξάρτητη λειτουργία-δραστηριότητα ανώτατου ιεραρχικού επιπέδου στο οργανόγραμμα ενός οργανισμού με καθαρά συμβουλευτικό χαρακτήρα που υπάγεται απευθείας στην εκτελεστική διοίκηση (στον Διευθύνων Σύμβουλο) ή στην επιτροπή ελέγχου, ένα ολιγομελές όργανο αποτελούμενο από μη-εκτελεστικά μέλη της Διοίκησης και επομένως, λόγω αυτής της άμεσης υπαγωγής του στη διοίκηση, θεωρείται μέρος αυτής και κατ' επέκταση το κύρος και οι ευθύνες του τμήματος είναι ιδιαίτερα αυξημένες.

Λόγω της θέσης που έχει η διεύθυνση εσωτερικού ελέγχου στην επιχείρηση, εξασφαλίζεται και η πλήρης ανεξαρτησία της, που αποτελεί και μία από τις κύριες προϋποθέσεις για την υποβολή αντικειμενικών προτάσεων.

Ο εσωτερικός έλεγχος δεν πρέπει να βρίσκεται σε επίπεδο διεύθυνσης και παράλληλα να καλείται να ελέγξει γενικές διεθύνσεις. Για την απρόσκοπτη λειτουργία του είναι απαραίτητο να κατέχει σε επίπεδο οργανογράμματος μία θέση ισάξια των υψηλόβαθμων διευθύνσεων σε έναν οργανισμό.

2.2. Καταστατικό Εσωτερικού Ελέγχου (ΚΕΕ) – Απεικόνιση Οργανογραμμάτων

Το ΚΚΕ πρέπει να καθορίζει τη θέση του τμήματος μέσα στην επιχείρηση ώστε να έχει την απαιτούμενη πρόσβαση σε αρχεία και στοιχεία της εταιρείας που του είναι απαραίτητα για τη διενέργεια των ελέγχων.

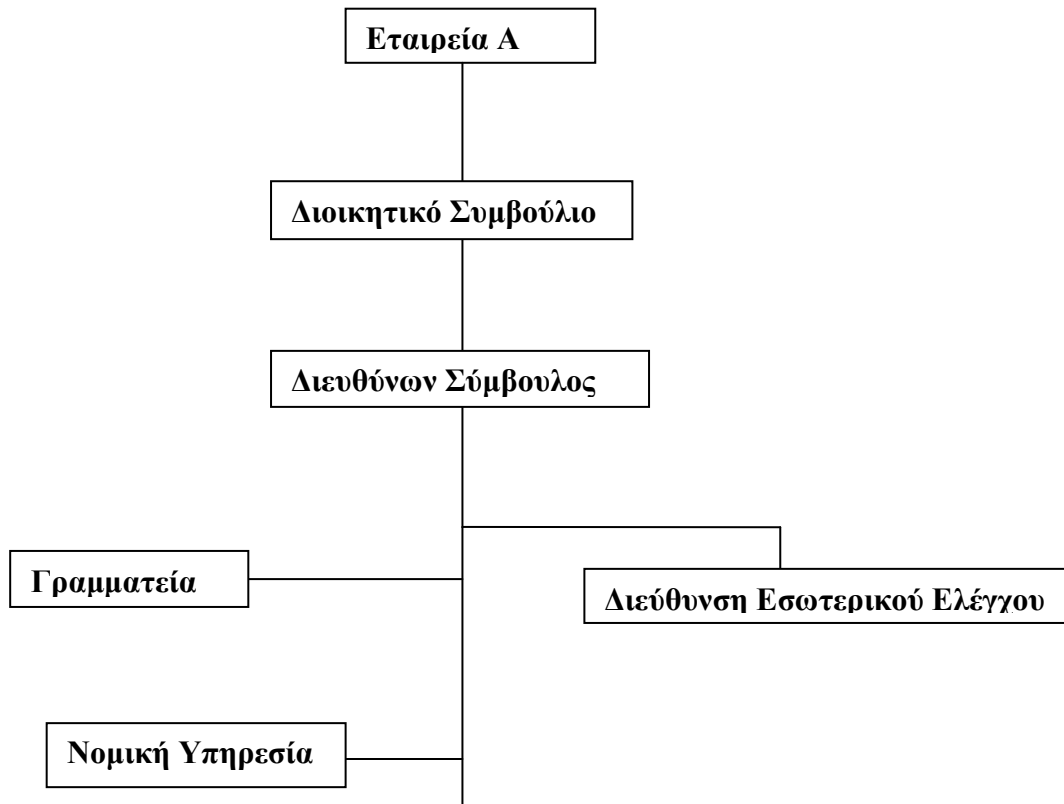
Το καταστατικό μεταξύ των άλλων περιλαμβάνει και τον κανονισμό λειτουργίας του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Ο συγκεκριμένος κανονισμός είναι αναγκαίο να προσδιορίζει με σαφήνεια το σκοπό του τμήματος και τα καθήκοντά του, ώστε να γίνεται

άμεσα αποδεκτός, εφαρμόσιμος και να μην επιδέχεται αμφισβητήσεις. Να προσδιορίζει επίσης την πολιτική του φορέα για τον εσωτερικό έλεγχο, το πλαίσιο των δραστηριοτήτων του, τη θέση του στο οργανόγραμμα της εταιρείας και την εποπτεία του. Ανάλογη αναφορά στον κανονισμό γίνεται για τις αρμοδιότητες, τις υποχρεώσεις, τον σκοπό, τις ευθύνες και την περιγραφή των καθηκόντων των στελεχών και τις διαδικασίες λειτουργίας του τμήματος.

Ανάλογα με τον τύπο και το μέγεθος της επιχείρησης ή του οργανισμού, προσδιορίζεται και η θέση του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου στο εκάστοτε οργανόγραμμα.

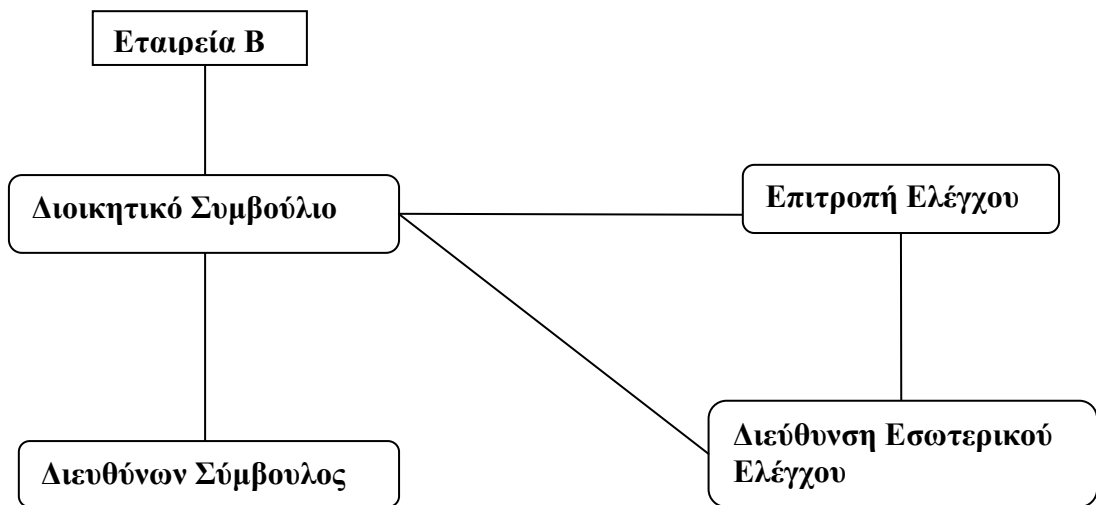
Ο εσωτερικός έλεγχος είναι δυνατόν να ανήκει απευθείας στον διευθύνοντα σύμβουλο, έχοντας άμεση επικοινωνία και συνεργασία μαζί του και κατά συνέπεια άμεση ενημέρωση της διοίκησης, προκειμένου να λάβουν έγκαιρα αποφάσεις και διορθωτικά μέτρα για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων της επιχείρησης.

Απεικόνιση Οργανογράμματος σε μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες



Σύμφωνα όμως με τις αποφάσεις της επιτροπής κεφαλαιαγοράς για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες, ο Εσωτερικός Έλεγχος πρέπει να διορίζεται από το Διοικητικό Συμβούλιο και να υπάγεται σε αυτό, ενώ παράλληλα να εποπτεύεται από την Επιτροπή Ελέγχου που φέρει και την τελική ευθύνη των πορισμάτων και των αναφορών που συντάσσει το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου.

Οργανόγραμμα σε Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Εταιρείες



2.3. Μεθοδολογία Εσωτερικού Ελέγχου

Ο σκοπός του ελέγχου είναι να επιτρέψει στον ελεγκτή να εκφράσει γνώμη σχετικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ετοιμαστεί σωστά και κατά τρόπο που να συμφωνεί με το ισχύον λογιστικό πλαίσιο.

Είναι αναγκαίο επομένως να προσδιοριστεί αρχικά ο σκοπός, η φύση και η έκταση του ελέγχου και να οριστούν επαρκώς τα στάδια του ελέγχου μέσα στα οποία θα κινηθούν οι ελεγκτές.

2.4. Σχεδιασμός Ελέγχου – Στρατηγική Ανάλυση και Ανάλυση διαδικασιών

Στοιχεία απαραίτητα για τη δημιουργία του ελέγχου είναι να προσδιοριστούν οι στόχοι του ελέγχου, να εντοπιστούν οι κίνδυνοι και οι περιοχές-τμήματα ενός οργανισμού στον οποίο τυχόν κρύβονται και να προσδιοριστεί ένας προγραμματισμός του ελέγχου.

Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχων συντάσσεται από το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου και αποστέλλεται στο Διοικητικό Συμβούλιο προς έγκριση ενώ στη συνέχεια ενημερώνονται οι Γενικοί Διευθυντές. Ο προγραμματισμός του ελέγχου δύναται να αναθεωρηθεί σε εξαμηνιαία βάση.

Καθώς ο σχεδιασμός του ελέγχου αποτελεί την αναλυτική οργάνωση του ελεγκτικού έργου, είναι απαραίτητο να περιλαμβάνει :

1. Καθορισμό στόχων. Να προσδιορίσει δηλαδή ο ελεγκτής το πεδίο και το βάθος στο οποίο θέλει να φτάσει τον έλεγχο στο κάθε κύκλωμα της ελεγχόμενης εταιρείας με βάση πάντα τους στρατηγικούς στόχους που θέτει η διοίκηση για την εταιρεία.

Ο σχεδιασμός του ελέγχου γίνεται με σκοπό :

- Να αναπτυχθεί μία στρατηγική ελέγχου και μια λεπτομερής προσέγγιση ως προς το ελεγκτικό έργο, ώστε ο έλεγχος να διεξαχθεί όσο το δυνατόν αποτελεσματικότερα και πιο έγκαιρα.
 - Να βεβαιωθεί ο ελεγκτής για τη δέουσα προσοχή στις σημαντικές περιοχές ελέγχου και για τον εντοπισμό και την ορθότερη αντιμετώπιση περιοχών που κρύβουν πιθανά προβλήματα.
 - Να προσδιοριστεί ο όγκος της δουλειάς για να καθοριστεί ο χρόνος που απαιτείται για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να δεσμευτούν οι αντίστοιχοι πόροι (ανθρώπινο προσωπικό).
 - Να αποτελέσει τη βάση πάνω στην οποία θα στηριχθεί το ελεγκτικό πρόγραμμα.
2. Συγκέντρωση πληροφοριών και κατανόηση του περιβάλλοντος της υπό έλεγχο περιοχής, δηλαδή να γνωρίζει ο ελεγκτής τις διαδικασίες που ακολουθεί ο κάθε υπάλληλος στο εκάστοτε πόστο και την ευθύνη που έχει κατά την ανάληψη και διεκπεραίωση των καθηκόντων του.
 3. Καθορισμό των πόρων που είναι απαραίτητοι για τη διεξαγωγή του ελέγχου, ό-πως για παράδειγμα δικαιώματα χρήσης στο λογισμικό που χειρίζονται οι υπάλληλοι σε κάθε υπό έλεγχο υπηρεσία του οργανισμού.

2.5. Προσδιορισμός Κινδύνων Διαδικασιών

Ως ελεγκτικός κίνδυνος ορίζεται η πιθανότητα κατά την οποία ένας ελεγκτής να καταλήξει να συντάξει μία έκθεση ελέγχου, η οποία να μην ανταποκρίνεται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

Δύο είναι οι βασικές παράμετροι που εμπεριέχονται στον ελεγκτικό κίνδυνο :

- 1) Οι νομικές καταστάσεις να περιέχουν σημαντικό λάθος.
- 2) Ο ελεγκτής παρά τις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολούθησε, να αποτύχει στον εντοπισμό του κινδύνου που μπορεί να υφίσταται.

Στην πρώτη περίπτωση, ο παράγοντας του κινδύνου εξαρτάται αποκλειστικά από την εταιρεία που έχει δημιουργήσει σημαντικά λάθη στις οικονομικές καταστάσεις.

Στη δεύτερη περίπτωση ο παράγοντας του κινδύνου εξαρτάται αποκλειστικά από τον ελεγκτή και το ρίσκο εμφανίζεται στην αποτυχία του να αποκαλύψει τυχόν σημαντικά λάθη στις οικονομικές καταστάσεις.

Κατά την προσέγγιση αυτή του προσδιορισμού των κινδύνων, ο ελεγκτής αναλύει τους κινδύνους που σχετίζονται με τον κλάδο, τις συναλλαγές της εταιρείας και το σύστημα καταγραφής των συναλλαγών αυτών, με απώτερο σκοπό τον εντοπισμό αδυναμιών ή άλλων χαρακτηριστικών που ενδεχομένως οδηγούν σε σημαντικά λάθη στις οικονομικές καταστάσεις και επομένως να μπορέσει να εστιάσει στις περιοχές εκείνες που εμφανίζουν υψηλότερο ρίσκο. Ως εκ τούτου ο ελεγκτής εστιάζει σε συναλλαγές έκτακτες και όχι τόσο σε καθημερινές συναλλαγές.

Επομένως, ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στην πιθανότητα σημαντικά λάθη να λαμβάνουν χώρα και να διαφεύγουν των δικλίδων ασφαλείας επί των συστημάτων που έχει θεσπίσει η εταιρεία και δεν είναι σε θέση να εντοπίσουν ή ακόμη και να ανατρέψουν τα λάθη που τυχόν συμβούν.

Η διαχείριση του ελεγκτικού κινδύνου αποτελεί για τον εσωτερικό έλεγχο πρωτίστης σημασίας στον κύκλο του ελεγκτικού έργου. Προκειμένου να μη βρεθεί σε θέση να συντάξει μία κατάλληλη έκθεση για τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας και να υποστεί τις συνέπειες μιας ενδεχόμενης αγωγής για παράδειγμα, είναι σημαντικό να αποφασίσει ποιο είναι το επίπεδο αποδεκτού από τον ίδιο ελεγκτικού ρίσκου και να καθορίσει την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που θα εφαρμόσει, ώστε το ρίσκο της

μη αποκάλυψης σημαντικών λαθών να είναι μικρό και να μπορέσει να αποδώσει ένα αποδεκτά μικρό ύψος συνολικού ελεγκτικού ρίσκου.

2.6. Δειγματοληπτικός Έλεγχος και Προσδιορισμός Σημείων Ελέγχου

Τα τελευταία χρόνια το συνεχώς αυξανόμενο μέγεθος των επιχειρήσεων, κατέστη επιτακτική η ανάγκη αλλαγής του τρόπου ελέγχου. Στην πλειοψηφία τους οι Εσωτερικοί Ελεγκτές διενεργούν δειγματοληπτικούς ελέγχους καθώς η εξέταση της πλειοψηφίας των τηρούμενων στοιχείων σε μια επιχείρηση είναι σχεδόν αδύνατη. Ο έλεγχος στηρίζεται στην εξέταση τμήματος των λογιστικών στοιχείων και των συναλλακτικών πράξεων μιας ελεγχόμενης εταιρείας καθώς η εξέταση του πληθυσμού αυξάνει σημαντικά και το κόστος και το χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου.

Το δείγμα επιλέγεται κατά τρόπο τέτοιο από έμπειρα στελέχη του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε να είναι αντιπροσωπευτικό του συνόλου. Για το λόγο αυτό πρέπει το δείγμα να έχει τα ίδια ακριβώς χαρακτηριστικά με αυτά του πληθυσμού, ώστε να χρησιμοποιείται με σιγουριά για τη διεξαγωγή συμπερασμάτων.

Επομένως, ο προσδιορισμός του εύρους, της σύνθεσης, της επάρκειας και της αντιπροσωπευτικότητας του δείγματος, στηρίζεται στην εμπειρία, στην επαγγελματική φύση του ελεγκτή και στη σπουδαιότητα του υπό εξέταση θέματος.

2.7. Κίνδυνος

Ο κίνδυνος σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις που είναι δυνατόν να μην αποκαλυφθούν από τον έλεγχο, ενδέχεται να εμφανιστεί ακόμη και στις βέλτιστες συνθήκες ελέγχου και είναι αντιστρόφως ανάλογος του επιπέδου εμπιστοσύνης ή της αξιοπιστίας του ελέγχου.

π.χ. (κίνδυνος 5% → Επίπεδο εμπιστοσύνης 95%)

- Ο κίνδυνος δειγματοληψίας, ο οποίος προκύπτει στην περίπτωση χρήσης μη αντιπροσωπευτικού δείγματος του πληθυσμού και συνήθως μειώνεται με την επιλογή μεγαλύτερου δείγματος που έρχεται όμως σε σύγκρουση με την αύξηση του κόστους και του χρόνου διεξαγωγής του ελέγχου.
- Μη σχετιζόμενος με τη δειγματοληψία κίνδυνος, που συνήθως προκύπτει από τη χρήση ακατάλληλων τεχνικών δειγματοληψίας, την ακατάλληλη οριοθέτηση πληθυσμού και σε σφάλματα υπολογισμού.

2.8. Είδη Δειγματοληψίας

Η δειγματοληψία διακρίνεται σε δύο είδη, τη Στατιστική Δειγματοληψία και τη Μη Στατιστική Δειγματοληψία.

Στατιστική Δειγματοληψία

Κινείται στο επιστημονικό επίπεδο κάνοντας χρήση στατιστικών μεθόδων που βασίζονται σε νόμους και κανόνες.

Τα πλεονεκτήματα της χρήσης της Στατιστικής Δειγματοληψίας στηρίζονται στα εξής :

- Ποσοτικοποίηση του κινδύνου : Επειδή οι στατιστικές μέθοδοι δειγματοληψίας στηρίζονται στους νόμους των πιθανοτήτων, οι ελεγκτές μπορούν και ελέγχουν την έκταση του κινδύνου που αντιμετωπίζουν και εμπιστεύονται τα αποτελέσματα του δείγματος.
- Επιστημονική τεκμηρίωση : Οι ελεγκτές στηριζόμενοι σε επιστημονικούς νόμους και κανόνες έχουν τη δυνατότητα να μετρήσουν και να ρυθμίσουν το ενδεχόμενο στατιστικού σφάλματος.
- Ελαχιστοποιείται η αβεβαιότητα ως προς την αντιπροσωπευτικότητα του δείγματος.
- Η δυνατότητα υπολογισμού του μεγέθους και της σύνθεσης του δείγματος εξασφαλίζει συγκεκριμένο βαθμό αξιοπιστίας της επάρκειας των αποδεικτικών στοιχείων.

Στα μειονεκτήματα της χρήσης Στατιστικής Δειγματοληψίας μεταξύ των άλλων συγκαταλέγονται το πρόσθετο κόστος της εκπαίδευσης των ελεγκτών για την εκμάθηση και τη σωστή εφαρμογή των κατάλληλων στατιστικών μεθόδων και οι δυσκολίες που μπορεί να εμφανιστούν στις φάσεις του σχεδιασμού και της πραγματοποίησης του ελέγχου.

Μη Στατιστική Δειγματοληψία

Στην περίπτωση της Μη Στατιστικής Δειγματοληψίας το μέγεθος του δείγματος και η σύνθεσή του προσδιορίζονται από την ελεγκτική εμπειρία και την κρίση των ελεγκτών.

Το δείγμα περιορίζεται σε ορισμένα στοιχεία που δεν είναι κατ' ανάγκην και αντιπροσωπευτικό. Ενδεχομένως να είναι στοιχεία υψηλού κινδύνου όπως για παράδειγμα πελάτες με μεγάλα υπόλοιπα ή ακόμη και στοιχεία υψηλού ενδιαφέροντος όπως για παράδειγμα αποθέματα με τη μικρότερη κυκλοφοριακή ταχύτητα.

Η επιλογή του δείγματος με τη συγκεκριμένη μέθοδο δε δίνει τη δυνατότητα να μετρηθεί η πιθανότητα ουσιαστικού δειγματοληπτικού σφάλματος και επομένως, τα συμπεράσματα των ελεγκτών ως προς τον πληθυσμό να μην είναι τόσο ακριβή και αξιόπιστα.

2.9. Σχεδιασμός Δειγματοληψίας

Αναφερόμενοι στο σχεδιασμό της δειγματοληψίας, εννοούμε τις διαδικασίες και τις τεχνικές που πρέπει να ακολουθηθούν ώστε να επιλεγεί το δείγμα, προκειμένου να διεκπεραιωθεί ο έλεγχος.

Για την εφαρμογή της δειγματοληψίας οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να ακολουθήσουν τα παρακάτω βήματα :

1. Να καθορίσουν το σκοπό, τη φύση και τον τρόπο του ελέγχου.
2. Να προσδιορίσουν την δειγματοληπτική μέθοδο που θα εφαρμόσουν.
3. Να προσδιορίσουν τα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει το δείγμα.
4. Να επιλέξουν το κατάλληλο μέγεθος δείγματος σε σχέση με τον πληθυσμό και τη σοβαρότητα του θέματος που ελέγχουν.
5. Να εκτιμήσουν το μέγεθος του τυπικού σφάλματος του δείγματος.
6. Να αξιολογήσουν και να ερμηνεύσουν τα αποτελέσματα που θα δώσει το δείγμα.
7. Να καταλήξουν σε συμπεράσματα από το σύνολο της διαδικασίας.

2.10. Σχεδιασμός και διεξαγωγή ελέγχου Αγορών-Εξόδων

Οι αγορές και τα έξοδα που πραγματοποιούνται σε μία διαχειριστική χρήση μιας εταιρείας, αποτελούν ένα σημαντικό μέρος του οικονομικού κύκλου της και επηρεάζουν άμεσα λογαριασμούς του παθητικού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

Ο εσωτερικός ελεγκτής αρχικά πρέπει να ελέγξει το λογιστικό κύκλωμα των αγορών-εξόδων, διαπιστώνοντας ότι η εταιρεία διατηρεί στο λογιστικό λογαριασμούς αγορών και προμηθευτών.

Στη συνέχεια είναι απαραίτητο να γίνει καταγραφή της διαδικασίας-λειτουργίας του κυκλώματος αγορών.

Τα στάδια που πρέπει να ακολουθεί μια επιχείρηση για την ολοκλήρωση του φάσματος των αγορών είναι και αυτά που εξασφαλίζουν τη σωστή λειτουργία της, την αξιόπιστη οργάνωσή της και τη διασφάλιση των δικλίδων ασφαλείας που είναι απαραίτητες και βοηθούν το έργο του εσωτερικού ελεγκτή.

Επομένως, αρχικό μέλημα του ελεγκτή είναι η διαπίστωση και η επιβεβαίωση για την ύπαρξη του διαχωρισμού καθηκόντων.

Η διοίκηση καθιερώνει διαχωρισμό καθηκόντων και υπευθύνων που σε κάθε στάδιο της λειτουργίας των αγορών ως εξής :

➤ Ως προς τη δημιουργία εντολών αγοράς / παραγγελίας :

Ο υπεύθυνος-προϊστάμενος του εκάστοτε τμήματος αποφασίζει για την αγορά και ετοιμάζει-εκδίδει μία εντολή αγοράς υπογεγραμμένη από τον ίδιο και στη συνέχεια εγκρίνεται από τον διευθυντή του τμήματος.

Η εντολή αγοράς συνοδεύεται συνήθως από τις προσφορές που έχει λάβει ο ενδιαφερόμενος για την αγορά, ώστε να αιτιολογήσει την επιλογή του εκάστοτε προμηθευτή, π.χ. επιλογή προμηθευτή λόγω συμφέρουσας τιμής ή προηγούμενης καλής συνεργασίας ή μοναδικότητας του προμηθευτή κλπ.

Η διοίκηση, κρίνεται αναγκαίο από ελεγκτικής άποψης, να θεσπίσει συγκεκριμένα χρηματικά όρια εγκρίσεως δαπανών. Για παράδειγμα :

1-1.000 €δαπάνη → έγκριση/ υπογραφή από προϊστάμενο τμήματος

1.001-5.000 €δαπάνη → έγκριση/ υπογραφή από διευθυντή τμήματος

5.001-20.000 €δαπάνη → έγκριση/ υπογραφή γενικού διευθυντή

20.001-100.000 €δαπάνη→ έγκριση/ υπογραφή διοικητικού συμβουλίου

➤ **Ως προς την παραλαβή της παραγγελίας :**

Ο υπεύθυνος του τμήματος που δημιούργησε την εντολή αγοράς είναι τώρα και ο άνθρωπος που θα παραλάβει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρήγγειλε. Με την παραλαβή τους ετοιμάζει μια εντολή πληρωμής που φέρει την υπογραφή του και συνοδεύει το τιμολόγιο που έχει εκδώσει ο προμηθευτής. Η εντολή πληρωμής και το τιμολόγιο αποστέλλονται στην υπηρεσία του λογιστηρίου.

➤ **Ως προς την πληρωμή των τιμολογίων αγοράς :**

Ανάλογα με την πολιτική της εταιρείας ως προς την πληρωμή των τιμολογίων αγορών (αν πρόκειται για αγορές με ή χωρίς πίστωση), ο υπάλληλος του λογιστηρίου εκδίδει την καρτέλα του εκάστοτε προμηθευτή και σύμφωνα με το πιστωτικό υπόλοιπο προ-χωράει στην έκδοση επιταγής (ή σε όποιο άλλο μέσον πληρωμής όπως π.χ. έμβασμα μέσω λογαριασμού τραπεζής) .

➤ **Ως προς την αρχειοθέτηση των παραστατικών :**

Τα τιμολόγια επισυνάπτονται με τις εντολές παραγγελίας, πληρωμής και τη φωτοτυπία της επιταγής ή του εμβάσματος πληρωμής από την τράπεζα και αρχειοθετούνται σε χώρο που ελέγχεται από τον υπεύθυνο της οικονομικής υπηρεσίας.

Με το διαχωρισμό των καθηκόντων και των σταδίων λειτουργίας του κυκλώματος των αγορών, διευκολύνεται το έργο του εσωτερικού ελεγκτή ο οποίος είναι σε θέση άμεσα να σχεδιάσει τον προγραμματισμό του ελέγχου και ενεργεί ακολούθως :

1. Προχωράει στην έκδοση καρτελών Αναλυτικού Καθολικού ανά λογαριασμό εξόδων και με τη χρήση της κατάλληλης δειγματοληπτικής μεθόδου, επιλέγει τα παραστατικά (τιμολόγια) που θέλει να ελέγξει.
2. Κατά τον έλεγχο των τιμολογίων διαπιστώνει αν συνοδεύονται από τις αντίστοιχες εντολές παραγγελίας και αν αυτές φέρουν την υπογραφή/ εξουσιοδότηση από τον υπεύθυνο του τμήματος που διενήργησε την αγορά.
3. Ελέγχει αν μαζί με τις εντολές παραγγελίας επισυνάπτονται οι προσφορές που έχουν παραληφθεί από τους ενδιαφερόμενους προμηθευτές και κατά πόσο ο συγκεκριμένος προμηθευτής, από τον οποίο γίνεται τελικά η αγορά, ήταν η πιο συμφέρουσα επιλογή, διασφαλίζοντας τα συμφέροντα της εταιρείας.
4. Ελέγχει εάν και με ποιον τρόπο έγινε η εξόφληση του προμηθευτή και αν έχουν λογιστικοποιηθεί οι εγγραφές εξόφλησης με τη χρέωση του προμηθευτή και την πίστωση αντίστοιχα του λογαριασμού του ταμείου ή του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας.
5. Ο ελεγκτής εκτυπώνει ισοζύγια προμηθευτών και αποστέλλει ταχυδρομικώς επιστολές στον εκάστοτε προμηθευτή για την επιβεβαίωση του υπολοίπου. Οι συγκεκριμένες επιστολές αποστέλλονται συνήθως σε εξαμηνιαίο ή ετήσιο έλεγχο.

2.11. Σχεδιασμός και διεξαγωγή ελέγχου Πωλήσεων-Απαιτήσεων

Ο λογαριασμός των πωλήσεων ελέγχεται σε συνδυασμό με το λογαριασμό απαιτήσεων και απαιτούνται αναλυτικές διαδικασίες επισκόπησης καθώς αλληλεπιδρούν σημαντικά σε άλλα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων.

Οι ελεγκτές αναζητούν τεκμήρια, ότι οι πωλήσεις πράγματι συνέβησαν και είναι καταγεγραμμένες πλήρως και με ακρίβεια. Για το λόγο αυτό οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται οφείλουν να είναι σε θέση να διασφαλίζουν την πληρότητα των πωλήσεων και τη σωστή διάκριση των χρήσεων.

Όπως στην περίπτωση των αγορών, έτσι και στην περίπτωση του κυκλώματος των πωλήσεων, απαιτείται διαχωρισμός των καθηκόντων τα οποία σε κάθε στάδιο έχουν ως εξής :

➤ **Ως προς τη δημιουργία εντολής τιμολόγησης :**

Ο υπεύθυνος του εκάστοτε τμήματος παραγωγής παραλαμβάνει την εντολή τιμολόγησης από τον υπάλληλο που χειρίζεται την παραλαβή παραγγελιών από τους πελάτες. Η εντολή τιμολόγησης πρέπει να είναι αριθμημένη και να περιλαμβάνει το είδος και την ποσότητα της παραγγελίας καθώς και τα στοιχεία του πελάτη. Στη συνέχεια, ο υπεύθυνος του τμήματος υπογράφει την εντολή και την παραδίδει στο λογιστήριο.

➤ **Ως προς την τιμολόγηση της παραγγελίας :**

Ο υπάλληλος του λογιστηρίου εκδίδει τιμολόγιο με βάση τα στοιχεία που αναγράφει η εντολή τιμολόγησης που παρέλαβε και προβαίνει στις απαραίτητες λογιστικές εγγραφές. Χρεώνει τον πελάτη δημιουργώντας την αντίστοιχη απαίτηση και πιστώνει το ανάλογο έξοδο και τους φόρους. Το τιμολόγιο με την υπογραφή του υπεύθυνου της οικονομικής υπηρεσίας μαζί με την εντολή τιμολόγησης, αφού πρώτα έχουν κρατηθεί στο λογιστήριο αντίγραφα για αρχειοθέτηση, αποστέλλεται στο τμήμα της αποθήκης για την ετοιμασία και την αποστολή της παραγγελίας προς τον πελάτη.

➤ **Ως προς την αποστολή της παραγγελίας :**

Από το τμήμα της αποθήκης παραλαμβάνεται η εντολή τιμολόγησης και το τιμολόγιο και αφού πρώτα εκδοθεί το αντίστοιχο δελτίο αποστολής (μόνο για τα

τιμολόγια πώλησης που αφορούν αγαθά και όχι υπηρεσίες), προβαίνει στην αποστολή της παραγγελίας προς τον πελάτη.

Όπως στην περίπτωση του κυκλώματος των αγορών, έτσι και στις πωλήσεις, ο διαχωρισμός των καθκόντων διευκολύνει το σχεδιασμό και τη διεξαγωγή του ελέγχου από τον εσωτερικό ελεγκτή ο οποίος ακολουθεί τις εξής διαδικασίες :

1. Εκδίδει καρτέλες αναλυτικού καθολικού και ισοζύγια ανά λογαριασμό εσόδων.
2. Εκδίδει ισοζύγιο πελατών και χρησιμοποιώντας την κατάλληλη δειγματοληπτική μέθοδο, ξεχωρίζει τους πελάτες που θέλει να ελέγξει και εστιάζει σε επιλεγμένα υπόλοιπα πελατών, συνδυάζοντας το σχετικό ισοζύγιο με μια κατάσταση ωρίμανσης απαιτήσεων από όπου και προκύπτει η περίοδος από την οποία και οφείλονται τα σχετικά υπόλοιπα.

Ακολουθεί η διασταύρωση των υπολοίπων στο ισοζύγιο με εκείνα του αναλυτικού καθολικού και αντίστροφα.

Δειγματοληψία κατά τον έλεγχο Πωλήσεων - Απαιτήσεων

Προκειμένου να παραχθεί ένα αξιόπιστο συμπέρασμα, το δείγμα καλό είναι να επιλεγεί από τις παρακάτω κατηγορίες λογαριασμών :

- Παλαιά ανοικτά υπόλοιπα.
- Υπόλοιπα λογαριασμών που διαγράφηκαν κατά την τρέχουσα περίοδο.
- Λογαριασμοί απαιτήσεων με πιστωτικά υπόλοιπα.
- Λογαριασμοί που παραμένουν συνεχώς ανοικτοί καθώς οι πληρωμές είναι πάντα έναντι.

Ο ελεγκτής έχοντας υπόψη του τα παραπάνω, ζητάει διευκρινίσεις για όλες τις περιπτώσεις από τον υπάλληλο του λογιστηρίου που ασχολείται με την καταχώρηση. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τα ελεγκτικά τεκμήρια που συλλέγει, ο ελεγκτής αποστέλλει επιστολές επιβεβαίωσης υπολοίπων προς τους χρεώστες, ώστε να βεβαιωθεί για τα υπόλοιπα των συγκεκριμένων λογαριασμών ισοζυγίων και να ετοιμάσει τις ανάλογες αναφορές προς τη διοίκηση της εταιρείας.

Σημαντικό στάδιο, επίσης κατά τη διάρκεια του ελέγχου, είναι η παρακολούθηση από τον εσωτερικό ελεγκτή των σταδίων λειτουργίας του κυκλώματος των πωλήσεων και των υπηρεσιών που παρεμβαίνουν. Τα σημεία επομένως στα οποία πρέπει να εστιάσει, είναι τα εξής :

1. Να ελέγξει ότι υπάρχουν οι αντίστοιχες υπογραφές και εγκρίσεις από τους αρμοδίους και υπευθύνους των τμημάτων στα έντυπα των εντολών τιμολόγησης.
2. Να αντιπαραβάλλει τις εντολές τιμολόγησης με τα εκδοθέντα τιμολόγια και τα δελτία αποστολής και να ελέγξει τις ποσότητες με τις χρεώσεις που αναγράφονται στα εκάστοτε παραστατικά.
3. Να ελέγξει και να διαπιστώσει ότι καταχωρήθηκαν σωστά και επαρκώς από το λογιστήριο τα παραστατικά και ότι έχουν χρεοπιστωθεί οι κατάλληλοι λογαριασμοί εσόδων και απαιτήσεων σύμφωνα με τους ισχύοντες κώδικες λογιστικής παρακολούθησης, ώστε να ανταποκρίνονται και να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.
4. Να ελέγξει την είσπραξη των εσόδων μέσα από την παρακολούθηση των λογαριασμών των πελατών και την εξολοκλήρου εξόφληση των τιμολογίων που εκδόθηκαν.
5. Να διαπιστώσει την ορθή τήρηση του αρχείου των παραστατικών που αφορούν τις πωλήσεις. Το λογιστήριο πρέπει να τηρεί πλήρη φάκελο κάθε πώλησης ο οποίος να περιλαμβάνει τα εκδοθέν τιμολόγια στα οποία θα επισυνάπτονται οι εντολές τιμολόγησης, τα δελτία παραγγελίας και τα παραστατικά εξόφλησης από τους αντίστοιχους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας.

Ολοκληρώνοντας τον έλεγχο του κυκλώματος των Πωλήσεων-Απαιτήσεων, ο εσωτερικός ελεγκτής είναι σε θέση να ετοιμάσει την όποια αναφορά απαιτείται ώστε να τηρούνται σωστά οι διαδικασίες και να προλαμβάνονται τυχόν λάθη και παραλήψεις που ενδεχομένως οδήγησαν σε διαστρέβλωση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, με ποινικές ή άλλες κυρώσεις που τρίτοι επιβάλλουν και έχουν άμεσες επιπτώσεις στη βιωσιμότητα και την υγιή ανάπτυξη της.

2.12. Έκθεση Ελέγχου

Της σύνταξης Έκθεσης Ελέγχου, προηγείται η συμπλήρωση από τον Εσωτερικό Ελεγκτή των Φύλλων Εργασίας.

2.13. Φύλλα Εργασίας Ελέγχου

Η πληροφορία που συγκεντρώθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου και αποτελείται από τα αποδεικτικά στοιχεία που έχει συγκεντρώσει ο ελεγκτής για την επαλήθευση και την τεκμηρίωση των συμπερασμάτων του, αποτυπώνεται στα φύλλα εργασίας.

Τα Φύλλα Εργασίας αποτελούν γραπτά κείμενα με τις ανάλογες αναλύσεις, σχόλια και διευκρινήσεις που τεκμηριώνουν και υποστηρίζουν τα ευρήματα του έλεγχου, καταγράφοντας με κάθε λεπτομέρεια και επεξήγηση τα πειστήριά του.

Το υλικό των Φύλλων Εργασίας δεν περιορίζεται μόνο σε αριθμητικά και γενικώς σε ποσοτικά δεδομένα, αλλά περιλαμβάνει στοιχεία και αναλύσεις που στηρίζονται σε αποφάσεις, πρακτικά και κώδικες που ισχύουν και αποδεικνύουν τη συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου.

Τα Φύλλα Εργασίας δεν καταστρέφονται μετά τη σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου αλλά φυλάσσονται στο αρχείο και χρησιμοποιούνται για τυχόν διευκρινήσεις κατά τη σύνταξη της έκθεσης και για τη σύγκριση στοιχείων σε επόμενους ελέγχους.

Περιεχόμενα των Φύλλων Ελέγχου

1. Αναγράφεται ο στόχος και ο σκοπός της διενέργειας του ελέγχου.
2. Περιγράφεται η εργασία που εκτελέστηκε.
3. Απαριθμούνται τα αποτελέσματα της διεξαγωγής του ελέγχου.
4. Καταγράφονται τα συμπεράσματα του ελεγκτή.

2.14. Σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου

Η Έκθεση Ελέγχου συντάσσεται μετά την ολοκλήρωση της συλλογής των τεκμηρίων αξιολόγησης και της εκτίμησης των δεδομένων, αποτελώντας το προϊόν έλεγχου και το μέσο κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του στους αρμόδιους αποδέκτες-Διοίκηση της εταιρείας. Με την έκθεση ελέγχου ο ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη του σχετικά με το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν μία αληθινή και δίκαιη εικόνα της εταιρείας.

Τα στοιχεία που πρέπει να χαρακτηρίζουν την έκθεση ελέγχου είναι τα εξής :

1. Αντικειμενικότητα
2. Ακρίβεια
3. Να είναι συνοπτική
4. Έγκαιρη
5. Να ανταποκρίνεται στις προσδοκίες της Διοίκησης και στις επιχειρησιακές ανάγκες.

Τα βασικά στοιχεία που περιλαμβάνει μία έκθεση ελέγχου και ακολουθούν τη συγκεκριμένη σειρά είναι τα εξής :

- Επικεφαλίδα
- Σε ποιον απευθύνεται
- Παράγραφος όπου αναφέρονται οι οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν.
- Παράγραφος δηλωτική της ευθύνης της διοίκησης.
- Παράγραφος δηλωτική της ευθύνης των ελεγκτών
- Παράγραφος που εκφράζεται η γνώμη των ελεγκτών
- Ημερομηνία
- Στοιχεία του ελεγκτή
- Υπογραφή ελεγκτή

Συμφωνία έκθεσης ελέγχου με Διοικητικά Στελέχη

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, ακολουθεί το στάδιο της ενημέρωσης της διοίκησης από τον επικεφαλής του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να οριστικοποιηθεί η μορφή και το περιεχόμενο της τελικής έκθεσης ελέγχου αποφεύγοντας αιφνιδιασμούς

που ενδέχεται να κλονίσουν την εμπιστοσύνη και την καλή συνεργασία που απαιτείται μεταξύ της μονάδας εσωτερικού ελέγχου και των στελεχών της διοίκησης της εταιρείας.

Κατά την παρουσίαση της έκθεσης ελέγχου, ο υπεύθυνος του εσωτερικού ελέγχου οφείλει να είναι σε θέση να στηρίζει πλήρως τη γνώμη του με τα στοιχεία και τα πορίσματα που έχει στη διάθεσή του, καθώς και να απαντήσει σε ερωτήσεις διευκρινιστικού τύπου που θα του υποβληθούν για το περιεχόμενο και τα αποτελέσματα που έχει εξάγει από τη διενέργεια του ελέγχου.

2.15. Follow Up έκθεσης ελέγχου

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, τα τμήματα που ελέγχθηκαν, έχουν υποχρέωση να υλοποιήσουν τις αποφάσεις που πάρθηκαν από τη διοίκηση, να εφαρμόσουν τις προτάσεις του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και να διορθώσουν τις αδυναμίες που προέκυψαν στις διαδικασίες που ακολουθούνται, σε συγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα .

Η παρακολούθηση της υλοποίησης και της εφαρμογής των αποφάσεων, αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα βήματα της διαδικασίας του ελέγχου διότι έτσι μόνο κλείνει και ολοκληρωτικά το κύκλωμα ελέγχου και επισφραγίζεται το αποτέλεσμα και η ουσία ύπαρξής του στο οργανόγραμμα της εταιρείας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

3.1. Κατανόηση Οργανισμών Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα (ΜΚΟ)

Οι Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί (ΜΚΟ) αναπτύσσονται διαρκώς στο διεθνές οικονομικό σύστημα αλλάζοντας και προωθώντας ταυτόχρονα τις διακρατικές σχέσεις και την επιμέρους ανάπτυξη και ευημερία των κοινωνιών.

Στην Ελλάδα οι ΜΚΟ αποτελούν ένα υπολογίσιμο μέρος της οικονομίας και οι πολιτικές απασχόλησης λαμβάνουν σοβαρά υπόψη τον ρόλο, τη δράση και τη σημασία τους.

Το εύρος των δράσεων των ΜΚΟ καλύπτει το σύνολο της οικονομικής-κοινωνικής οργάνωσης σε τομείς όπως η υγεία, κοινωνικές υπηρεσίες, παιδεία, περιβάλλον, πολιτισμός, έρευνα και τεχνολογική ανάπτυξη κ.α.

3.2. Εποπτεία και Έλεγχος ΜΚΟ από τους Δημόσιους Φορείς.

Όπως θα δούμε παρακάτω κατά στην παρουσίαση των διαφόρων πηγών εσόδων ενός ΜΚΟ, μία από τις βασικές πηγές εσόδων είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις από τον τακτικό προϋπολογισμό του εκάστοτε υπουργείου. Για το λόγο αυτό κάθε ΜΚΟ εποπτεύεται από το υπουργείο στο οποίο και υπάγεται.

Η ασκούμενη επί του ΜΚΟ εποπτεία από το υπουργείο, περιλαμβάνει οικονομικό και διαχειριστικό έλεγχο, καθώς και διοικητικό έλεγχο σχετικά με τη νομιμότητα των πράξεων και ενεργειών των οργάνων διοίκησης αυτού.

Τους πρώτους μήνες κάθε έτους γίνεται ετήσιος τακτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης του προηγούμενου έτους από εξωτερικούς Ορκωτούς Λογιστές. Η έκθεση του πορίσματος ελέγχου κοινοποιείται στον εποπτεύοντα Υπουργό έως και τα μέσα του ίδιου έτους. Ο Υπουργός έχει το δικαίωμα να διατάξει οποιοδήποτε έκτακτο έλεγχο οικονομικής διαχείρισης του εποπτευόμενου φορέα.

Με το νόμο 3492/2006 (Ν 3492/2006 (ΦΕΚ 210/Α/05.10.2006) - Οργάνωση συστήματος ελέγχου για τη διασφάλιση της χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης του Κρατικού Προϋπολογισμού και των εκτός του Κρατικού Προϋπολογισμού φορέων και άλλες διατάξεις), συστήνεται στο Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων με αρμοδιότητες την άσκηση ελέγχου στη διαχείριση του προϋπολογισμού των φορέων προκειμένου να διαπιστωθεί ότι τα ποσά που δαπανήθηκαν, χρησιμοποιήθηκαν για τους σκοπούς που χορηγήθηκαν και ότι λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα για την εξασφάλιση της είσπραξης των εσόδων καθώς και στα συστήματα διαχείρισης και ελέγχου προκειμένου να πιστοποιηθεί η επάρκειά τους. Επίσης, αρμοδιότητά της είναι η εισήγηση κατάλληλων μέτρων για τη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου και την αποτελεσματική διαχείριση των ποσών που δαπανώνται, η καταπολέμηση κάθε παράνομης δραστηριότητας, η επιβολή κυρώσεων, η διαμόρφωση προτύπων και μεθοδολογιών συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου, η σύνταξη προδιαγραφών οργάνωσης, εσωτερικής λειτουργίας και αρμοδιοτήτων των μονάδων εσωτερικού ελέγχου των υπουργείων, περιφερειών και λοιπών φορέων, η συνεργασία με αντίστοιχες υπηρεσίες άλλων κρατών μελών και υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων και η σύνταξη της ετήσιας έκθεσης.

Η αναγκαιότητα επέκτασης στο σχέδιο νόμου, προέκυψε από το γεγονός ότι από αρκετούς ελέγχους που είχαν διενεργηθεί από όργανα του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους σε φορείς που χρηματοδοτούνταν από τον κρατικό προϋπολογισμό, είχε διαπιστωθεί η ανυπαρξία ουσιαστικού πρωτογενούς ελέγχου, η ανεπάρκεια ελεγκτικών οργάνων που προβλέπονταν από τους κανονισμούς λειτουργίας των φορέων και η αδυναμία διενέργειας καταλογισμών με αποτέλεσμα την πληρωμή σωρείας μη σύννομων δαπανών.

Σε εφαρμογή του νόμου, με προεδρικό διάταγμα, προβλέπεται να λειτουργήσουν Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου σε όλα τα Υπουργεία, τις Περιφέρειες και στους εποπτευόμενους από τα υπουργεία και τις περιφέρειες της χώρας φορείς, με προϋπολογισμό άνω των τριών εκατομμυρίων ευρώ, με αρμοδιότητες τον τακτικό έλεγχο των παγίων προκαταβολών του φορέα, τον οικονομικό και διαχειριστικό έλεγχο των δημοσίων υπολόγων, τη διενέργεια ένορκης διοικητικής εξέτασης και στην περίπτωση απώλειας δικαιολογητικών πληρωμής απόδοσης λογαριασμού χρηματικού εντάλματος προπληρωμής. Σε περίπτωση διαπίστωσης προβλημάτων σχετικά με τα συστήματα διαχείρισης ελέγχου του φορέα η μονάδα θα ενημερώνει τη Επιτροπή Εποπτείας.

Ως Εσωτερικός Έλεγχος (internal audit) προσδιορίζεται στο νόμο η ανεξάρτητη ελεγκτική – συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης για την επάρκεια των συστημάτων διαχείρισης ελέγχου ενός φορέα με στόχο τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστημικές και δομημένες μεθοδολογίες. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές της Διοίκησης, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία και τους πόρους του φορέα, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και ακρίβειας των λογιστικών εγγράφων και καταστάσεων και παρέχει αξιόπιστες δημοσιονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

3.3. Πηγές εσόδων των ΜΚΟ

Οι πηγές εσόδων των ΜΚΟ μπορεί να είναι :

- Κρατικές επιχορηγήσεις από τον τακτικό προϋπολογισμό του υπουργείου που εποπτεύει τον εκάστοτε ΜΚΟ.
- Επιχορηγήσεις από προγράμματα Δημοσίων Επενδύσεων.
- Χρηματοδότηση και διεκδίκηση πόρων από την Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία στηρίζει τη δράση ΜΚΟ.
- Έσοδα από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να έχει στην κατοχή του ο ΜΚΟ.
- Έσοδα από παροχή υπηρεσιών ή πώληση αγαθών του οργανισμού σε συνεργασία ή συμμετοχή σε σχετικές ΜΚΟ της Ελλάδας ή του εξωτερικού.
- Μερίσματα από συμμετοχή σε θυγατρικές εταιρείες του Οργανισμού.
- Δωρεές και άλλες παροχές τρίτων.
- Επιχορηγήσεις από άλλες πηγές ανάλογα και με το πεδίο δράσης του οργανισμού.

3.6. Έλεγχος Δημόσιων Δαπανών (6)

Σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική, ο δημοσιοοικονομικός έλεγχος αποτελεί βασικό εργαλείο διασφάλισης της υγιούς δημοσιοοικονομικής διαχείρισης δημόσιων οργανισμών και φορέων που εποπτεύονται από δημόσιους οργανισμούς και υπουργεία.

Οι ραγδαίες εξελίξεις στον τομέα του ελέγχου σε ευρωπαϊκό επίπεδο, το πλήθος των δημοσίων δαπανών, το εύρος και η ποικιλομορφία αυτών, η ανάγκη για παροχή δημόσιων υπηρεσιών υψηλής ποιότητας με το μικρότερο δυνατό κόστος, σε συνδυασμό με την πολιτική περιστολής δαπανών και την επιταγή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για εφαρμογή συγκεκριμένης και καθορισμένης από αυτή μορφής ελέγχου της διαχείρισης των κοινοτικών πόρων, υποχρεώνουν το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών και κατά συνέπεια και των υπόλοιπων υπουργείων που σκοπεύουν κάθε είδους οργανισμό μη κερδοσκοπικό, να ενισχύσουν τις υφιστάμενες μορφές ελέγχου των δημοσίων δαπανών αλλά και να υιοθετήσουν νέες.

Μέχρι σήμερα ο έλεγχος των δημοσίων δαπανών διεξάγεται από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού Ελέγχου (ΥΔΕ), υπηρεσίες του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, ανεξάρτητες από τους φορείς των οποίων ελέγχουν την νομιμότητα και την κανονικότητα των δαπανών και προβαίνουν στην εκκαθάριση και στην έκδοση των χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής βάσει νόμιμων δικαιολογητικών, που αποστέλλονται από τους Διατάκτες και τα οποία αποδεικνύουν την απαίτηση κατά του Δημοσίου. Οι έλεγχοι αυτοί στην μακρόχρονη εφαρμογή τους, συνέβαλαν αποφασιστικά στην προστασία του δημόσιου χρήματος, με την πάροδο όμως του χρόνου καταδείχθηκαν ορισμένες αδυναμίες αυτών.

Οι νέες μορφές δημοσιονομικού ελέγχου απαιτούν την εγκατάλειψη του υφιστάμενου συστήματος το οποίο εστιάζεται στον έλεγχο ορισμένων μόνο δαπανών περιορισμένου αριθμού φορέων που διαχειρίζονται δημόσιους πόρους και επιτυγχάνεται, μέχρι και σήμερα, μέσω της εκκαθάρισης και ενταλματοποίησης αυτών από τις Υπηρεσίες Δημοσιονομικού ελέγχου (ΥΔΕ).

Ο δημοσιονομικός έλεγχος απαιτεί πλέον τη μετάβαση σε ένα σύστημα ελέγχου με αντικείμενο την εξέταση και αξιολόγηση των συστημάτων διαχείρισης και Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων, παράλληλα με την επαλήθευση της νομιμότητας και κανονικότητας των δημοσίων δαπανών βάσει των αρχών της οικονομίας, της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας.

Η μετάβαση στη νέα μορφή ελέγχου, η οποία θα ανταποκρίνεται στις προαναφερόμενες ανάγκες, προϋποθέτει μία σειρά αλλαγών σε επίπεδο διαχείρισης και πραγματοποίησης των δαπανών και σε επίπεδο δομών οργάνωσης, τόσο των ελεγχόμενων φορέων όσο και του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, κατά το μέρος που αφορά την άσκηση των ελεγκτικών αρμοδιοτήτων τους.

Κυρίαρχο κριτήριο αυτών των αλλαγών αποτελεί η βάση της νέας μορφής ελέγχου που είναι το σύστημα διαχείρισης και Εσωτερικού Ελέγχου των φορέων. Με το δεδομένο αυτό, κάθε φορέας που διαχειρίζεται δημόσιους πόρους, υποχρεούται να αναπτύξει και να εφαρμόσει ένα τέτοιο σύστημα, το οποίο θα διασφαλίζει την επίτευξη των σκοπών για τους οποίους ο φορέας δαπανά τους διαθέσιμους πόρους, καθώς και τη μέγιστη απόδοση αυτών, κριτήρια που θα διαβεβαιώνουν τη συνέχιση της ύπαρξής του και την ικανοποίηση των αναγκών του σε πιστώσεις για την κατάρτιση του ετήσιου προϋπολογισμού του.

3.5. Χρηματοοικονομική Διοίκηση ΜΚΟ (8)

Η χρηματοοικονομική διοίκηση των ΜΚΟ είναι η ίδια με αυτή των εμπορικών επιχειρήσεων σε αρκετά σημεία. Ωστόσο, ορισμένες βασικές αρχές μετατοπίζουν τη συγκέντρωση του χρηματοοικονομικού υπεύθυνου σε ένα ΜΚΟ. Μία εμπορική επιχείρηση επικεντρώνεται κυρίως στην κερδοφορία και στην μεγιστοποίηση της αξίας της μετοχής της. Από την άλλη, πρωταρχικός στόχος ενός ΜΚΟ δεν είναι η αύξηση της μετοχικής του αξίας αλλά η παροχή ορισμένων χρήσιμων αγαθών και υπηρεσιών που να καλύπτουν κοινωνικές ανάγκες σε συνετή βάση.

Ένας ΜΚΟ δεν έχει την οικονομική ευελιξία μιας εμπορικής επιχείρησης διότι εξαρτάται οικονομικά από πόρους που δεν προκύπτουν από κάποια πράξη συναλλαγής. Οι χρηματοδοτικοί πόροι κατευθύνονται άμεσα σε αγαθά και υπηρεσίες σε κάποιο τρίτο πέρα από το φορέα που παρέιχε τους πόρους. Επομένως, ένας ΜΚΟ οφείλει να αποδεικνύει ότι η διαχείριση των συγκεκριμένων πόρων που χορηγήθηκαν για έναν συγκεκριμένο σκοπό, έχουν ακριβώς αναλωθεί για το σκοπό αυτό. Ο σκοπός αυτός ορίζεται είτε από τον δωρητή ή φορέα της επιχείρησης είτε ορίζεται ξεκάθαρα από το καταστατικό της σύστασης του ΜΚΟ.

Η διοίκηση και οι εκθέσεις δραστηριοτήτων ενός ΜΚΟ πρέπει να επικεντρώνονται στη διαχείριση των παρεχόμενων πόρων από τρίτους. Το προσωπικό οφείλει να είναι σε θέση να αποδεικνύει ανά πάσα στιγμή ότι οι πόροι χρησιμοποιήθηκαν όπως ακριβώς είχε ορίσει ο δω-ρητής. Η μετατόπιση της έμφασης σε εξωτερικές οικονομικές εκθέσεις σε σχέση με τον περιορισμό των χορηγιών, έχει κάνει τη χρήση των λογιστικών συστημάτων στην διαχείριση των παραπάνω κεφαλαίων ακόμη πιο κρίσιμη.

Ο προϋπολογισμός και η διαχείριση των διαθέσιμων είναι δύο περιοχές της οικονομικής διαχείρισης που είναι ιδιαίτερα σημαντικές σε ένα ΜΚΟ. Ο οργανισμός οφείλει να δίνει ιδιαίτερη προσοχή στο αν υπάρχουν ταμειακά αποθέματα ώστε να μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του στην εν δυνάμει «πελατεία» του.

Οι ταμειακές ροές είναι εξαιρετικά δύσκολο να προβλεφθούν καθώς ο ορισμός βασίζεται σε έσοδα από φορείς που στην ουσία δεν προσβλέπουν στο να αποκτήσουν το παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία από τον ΜΚΟ.

Στην πραγματικότητα, μία αύξηση της ζήτησης σε υπηρεσίες από ένα ΜΚΟ μπορεί να οδηγήσει σε κρίση διαχείρισης. Είναι εξαιρετικά δύσκολο να προβλεφθούν έσοδα από επιχορηγήσεις και χορηγίες κατά τρόπο αξιόπιστο από χρόνο σε χρόνο. Γι αυτό το λόγο ο έλεγχος των εξόδων είναι μία περιοχή που πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση. Η σύνταξη του προϋπολογισμού γίνεται έτσι μια ιδιαιτέρως κρίσιμη δραστηριότητα για ένα ΜΚΟ.

3.6. Οι ΜΚΟ στις ΗΠΑ – Η Θέσπιση του Νόμου «Sarbanes – Oxley» (4)

Ο νόμος Sarbanes – Oxley νομοθέτηκε στις 30 Ιουλίου 2002 ως απάντηση των λογιστικών και επιχειρηματικών σκανδάλων της Enron, Tyco και άλλων του 2001 και 2002. Ο σκοπός του νόμου είναι να ξανά κερδηθεί η δημόσια εμπιστοσύνη ως προς τον αμερικάνικο επιχειρηματικό τομέα. Ο νόμος απαιτεί από τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου των εισηγμένων εταιριών να τηρούν σύμφωνα με τα νέα κυβερνητικά πρότυπα, διευρυμένους ρόλους στις χρηματοοικονομικές ελεγκτικές διαδικασίες.

Ενώ σχεδόν όλες οι διατάξεις του νόμου εφαρμόζονται μόνο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες, η ψήφιση του νομοσχεδίου υπηρέτησε και τους ΜΚΟ. Πράγματι, πολλά πολιτειακά νομοθετικά σώματα έχουν ήδη περάσει ή εξετάζουν τη νομοθεσία που περιέχει στοιχεία του νόμου Sarbanes-Oxley και που πρέπει να

εφαρμόζονται σε ΜΚΟ. Σε πολλές περιπτώσεις , πολλοί ΜΚΟ έχουν υιοθετήσει πολιτικές και πρακτικές διακυβέρνησης ανταποκρινόμενοι στο σύμφωνο.

Οι μεγαλύτεροι ΜΚΟ πρέπει να εξετάσουν προσεκτικά τις διατάξεις του συμφώνου όπως και τους νόμους του κράτους και να καθορίσουν εάν πρέπει να υιοθετήσουν προαιρετικά τις βέλτιστες πρακτικές διακυβέρνησης ακόμη και εάν δεν επιβάλλονται από το νόμο. Η εν λόγω έκθεση εξετάζει τις διατάξεις και αξιολογεί τη σημασία τους στους ΜΚΟ.

Τέλος, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι οι δύο διατάξεις του Συμφώνου εφαρμόζονται σε όλους τους φορείς, συμπεριλαμβανομένων και των ΜΚΟ. Η έκθεση εξετάζει επίσης τα χαρακτηριστικά του συμφώνου που απαιτούν άμεση συμμόρφωση των ΜΚΟ.

Βασικές Διατάξεις του Νόμου SARBANES-OXLEY

Με δύο αξιοσημείωτες εξαιρέσεις ο νόμος επηρεάζει μόνο αμερικάνικες εισηγμένες εταιρίες και ρυθμίζει πώς πρέπει να δρα το διοικητικό συμβούλιο ώστε να διασφαλίζεται η ανεξαρτησία των ελεγκτών από τους πελάτες τους. Ο νόμος δημιουργεί επίσης και καθορίζει το ρόλο του εποπτικού συμβουλίου του Κράτους , η οντότητα που είναι αρμόδια για την επιβολή των προτύπων στους ελέγχους των δημοσίων οργανισμών. Ο νόμος εξηγεί τις διαδικασίες για την εκλογή των μελών της αρμόδιας επιτροπής ελέγχου και για τη διασφάλιση ότι οι κατάλληλες διαδικασίες υποβολής εκθέσεων έχουν τεθεί σε εφαρμογή. Επιπλέον, επιβάλλει κανονισμούς και διευθετεί τα όποια κενά για όλες τις επιχειρήσεις (κερδοσκοπικού και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) σχετικά με την καταστροφή των εγγράφων και την προστασία δεδομένων.

Οι ακόλουθες ενότητες καλύπτουν κάθε μία από τις σημαντικότερες διατάξεις του νόμου και τη σημασία τους στους ΜΚΟ. Επιπλέον οι BoardSource και Independent Sector κάνουν συστάσεις για το πώς μπορούν να εφαρμόσουν τις διάφορες διατάξεις του νόμου οι ΜΚΟ.

Ανεξάρτητη και Αρμόδια Επιτροπή Ελέγχου

Περίληψη της Διάταξης του νόμου

Ο νόμος απαιτεί από κάθε μέλος της επιτροπής ελέγχου της εταιρίας να είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου και να είναι ανεξάρτητο. «Ανεξαρτησία» βάσει νόμου ορίζεται ότι δεν είναι μέλος της ομάδας διαχείρισης και διοίκησης και δεν πρέπει να λαμβάνει οποιαδήποτε χρηματική αποζημίωση για τέτοιου είδους συμβουλευτικές υπηρεσίες (είτε

άμεσα είτε έμμεσα) στην εταιρεία , παρόλο που τέτοιου είδους υπηρεσίες αμείβονται. Επιπλέον, η εταιρία υποχρεούται να γνωστοποιεί εάν έχει έστω και έναν οικονομικό εμπειρογνώμονα που να παρέχει υπηρεσίες στην επιτροπή ελέγχου. Εάν δεν υπάρχει , πρέπει να αιτιολογείται η απόφαση ότι δεν έχει οριστεί οικονομικός εμπειρογνώμονας. Ποιος θεωρείται «οικονομικός εμπειρογνώμονας» είναι ακόμη υπό συζήτηση. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (SEC) προτείνει έναν ορισμό που βασίζεται στην εκπαίδευση και την εμπειρία ενός ατόμου ως ορκωτός λογιστή, ελεγκτή ή προϊστάμενο λογιστηρίου. Προς το παρόν, όμως το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας διατηρεί το τελικό δικαίωμα να καθορίσει συγκεκριμένα προσόντα για έναν οικονομικό εμπειρογνώμονα.

Η ελεγκτική επιτροπή είναι άμεσα υπεύθυνη για την πρόσληψη, τον καθορισμό αποζημίωσης καθώς και την εποπτεία των δραστηριοτήτων του ελεγκτή. Θέτει τους κανόνες και τις διαδικασίες για τις καταγγελίες που αφορούν τη λογιστική και τις πρακτικές του εσωτερικού ελέγχου.

Σχετικά με τα Συμβούλια των ΜΚΟ

Εάν και όλοι οι ΜΚΟ δεν ελέγχονται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι περισσότεροι έχουν ορίσει μία ή περισσότερες οικονομικές επιτροπές (π.χ ελέγχου, χρηματοδότησης ή επενδύσεων κ.λ.π.). Σε αυτούς τους οργανισμούς που ελέγχονται ετησίως , ειδικότερα μεσαίων και μεγάλων ΜΚΟ, το διοικητικό συμβούλιο είναι πιθανόν να έχει μία ή περισσότερες επιτροπές ή υποεπιτροπές. Στην Καλιφόρνια, η NonProfit Integrity Act του 2004 προβλέπει ότι κάθε φιλανθρωπική οργάνωση επίσημα εγγεγραμμένη στα σχετικά μητρώα και που λαμβάνει ετήσια ακαθάριστα έσοδα 2 εκατομμύρια δολάρια ή και περισσότερα είναι υποχρεωμένη να ορίσει επιτροπή ελέγχου. Πολλές άλλες πολιτείες έχουν θεσπίσει παρόμοιους νόμους σε διαφορετικά όρια ακαθάριστων εσόδων.

Είναι καλή πρακτική για τους ΜΚΟ να λαμβάνουν μέτρα για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας της ελεγκτικής επιτροπής. Ενώ τα περισσότερα μέλη του Δ.Σ. των ΜΚΟ προσφέρουν τις υπηρεσίες τους εθελοντικά χωρίς χρηματική αποζημίωση και τα μέλη του προσωπικού δεν έχω το δικαίωμα ψήφου, όλοι οι ΜΚΟ πρέπει να αναθεωρήσουν τις πρακτικές τους ώστε να διασφαλίσουν την ανεξαρτησία των μελών της επιτροπής ελέγχου. Επίσης πολλές πολιτείες, στην περίπτωση που οι εθελοντές διευθυντές λαμβάνουν αμοιβή για τις υπηρεσίες τους, η πρόσθετη νομική προστασία προς αυτούς χάνεται.

Λόγω των προτεραιοτήτων πρόσληψης ώστε να συγκροτηθεί ένα ισορροπημένο και εξειδικευμένο συμβούλιο, ψάχνοντας άτομα με χρηματοοικονομικό υπόβαθρο μπορεί να αποτελέσει πρόκληση για τα μέλη του συμβουλίου. Οι ΜΚΟ χρειάζεται να διασφαλίσουν ότι τα μέλη του συμβουλίου της επιτροπής ελέγχου έχουν τα χρηματοοικονομικά προσόντα ώστε να αντιλαμβάνονται τις οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κ.λ.π.), να αξιολογούν λογιστικά

σφάλματα, να αναλαμβάνουν ελεγκτική πρωτοβουλία και να λαμβάνουν χρηστές αποφάσεις χρηματοοικονομικές αποφάσεις ως μέρος των υποχρεώσεων τους. Ένας ΜΚΟ που έχει περιορισμό αριθμό οικονομικών εμπειρογνομόνων πρέπει να αγωνιστεί ώστε να συμπληρώσει θέσεις στην χρηματοοικονομική επιτροπή και στην επιτροπή ελέγχου.

Συστάσεις

Καθώς είναι πολύ δαπανηρό να ζητηθεί από έναν ΜΚΟ να αναλάβει τον πλήρη έλεγχο, το συμβούλιο είναι υπεύθυνο να αξιολογήσει τα πιθανά οφέλη και τις ζημιές από έναν εξωτερικό έλεγχο. Θα πρέπει να τονιστεί ότι σε περιπτώσεις όπου ένας ΜΚΟ χρηματοδοτείται με κρατική επιχορήγηση άνω των 500.000 \$, τότε ο συγκεκριμένος ΜΚΟ πρέπει να διεξάγει ετήσιο έλεγχο. Εξάλλου, κάθε ΜΚΟ ο οποίος λαμβάνει κρατικά κονδύλια των 100.00\$ και άνω, πρέπει να υπόκειται σε έλεγχο. Κάθε άλλος φιλανθρωπικός οργανισμός που έχει ετήσια κέρδη άνω του 1.000.000 \$ πρέπει να διεξάγει έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να παραδίδει ένα αντίγραφο της φόρμας 990 ή 990PF. Μικρότεροι φιλανθρωπικοί οργανισμοί με έσοδα τουλάχιστον 200.000\$ πρέπει ή να επανεξετάσουν ή τουλάχιστον να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους από έναν επαγγελματία λογιστή. Τα συμβούλια των ΜΚΟ που δεν διεξάγουν έλεγχο θα πρέπει να εκτιμούν την απόφασή τους κατά περιόδους.

Όλοι οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, οι οποίοι διεξάγουν εξωτερικούς ελέγχους, θα πρέπει να επανεξετάσουν την απόφαση αυτή, έτσι ώστε να δημιουργήσουν εσωτερική επιτροπή ελέγχου, η οποία όμως θα πρέπει να είναι ανεξάρτητη από την οικονομική επιτροπή.

Τα μέλη της επιτροπής πρέπει να είναι αυτόνομα, να μην αμείβονται για τις υπηρεσίες τους αυτές, καθώς επίσης να μην έχουν κανένα οικονομικό ή άλλο συμφέρον με κάθε φορέα που σχετίζεται με τον οργανισμό. Τα μέλη της επιτροπής αυτής στους περισσότερους ΜΚΟ είναι εθελοντές. Οι ΜΚΟ οποίοι αποζημιώνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου τους, δεν πρέπει να αποζημιώνουν και τα ίδια μέλη και σε πρόσθετη υπηρεσία που παρέχουν στο συμβούλιο ελέγχου. Επίσης, οι ΜΚΟ απαιτείται να εξασφαλίζουν ότι κανένα μέλος του προσωπικού τους, ακόμη και ο Διευθύνων Σύμβουλος δεν προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην υπηρεσία ελέγχου, παρά το γεγονός ότι είναι λογικό ότι ο επικεφαλής των οικονομικών υπηρεσιών του οργανισμού παρέχει υποστήριξη στην επιτροπή ελέγχου. Ο πρόεδρος και η πλειοψηφία των μελών της επιτροπής ελέγχου ενός ΜΚΟ είναι και μέλη του διοικητικού συμβουλίου.

Η επιτροπή ελέγχου πρέπει να εξασφαλίζει ότι η ελεγκτική επιτροπή διαθέτει τις απαιτούμενες δεξιότητες και εμπειρίες ώστε να εκτελεί σωστά τα καθήκοντά της και να αξιολογεί προσεκτικά τις επιδόσεις της.

Η επιτροπή ελέγχου πρέπει να αναθεωρεί τον ετήσιο έλεγχο με την παρουσία του ελεγκτή και να εγκρίνει ή να τροποποιεί την έκθεση ελέγχου. Στη συνέχεια το συμβούλιο

επανεξετάζει τον ετήσιο έλεγχο και τις τυχόν συστάσεις της επιτροπής ελέγχου. Το ιδανικό είναι το διοικητικό συμβούλιο να συσκέπτεται με την επιτροπή ελέγχου πριν την τελική παράδοση της έκθεσης ελέγχου. Να σημειωθεί ότι τουλάχιστον ένα μέλος της επιτροπής ελέγχου πρέπει να πληρεί συγκεκριμένα κριτήρια σε γνώσεις οικονομικών, έτσι ώστε να αναλύει και να αξιολογεί σωστά τις οικονομικές καταστάσεις του οργανισμού και τις ικανότητες της επιτροπής ελέγχου.

Ευθύνες των Ελεγκτών

Σύμφωνα με τον Νόμο Sarbances – Oxley, τα μέλη του τμήματος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αναθεωρούνται κάθε πέντε χρόνια. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει ότι αλλάζουν όλα τα μέλη αν και είναι το ιδανικό. Επίσης, ο νόμος απαγορεύει το τμήμα να παρέχει τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες με τις υπηρεσίες ελέγχου. Η απαγόρευση αυτή ισχύει για την τήρηση των οικονομικών καταστάσεων, τήρηση των πληροφοριακών συστημάτων, αναλογιστικών υπηρεσιών, την παροχή επενδυτικών συμβουλών, νομικών υπηρεσιών και γενικώς με οτιδήποτε δεν σχετίζεται με τον έλεγχο. Το συμβούλιο όμως της επιτροπής ελέγχου μπορεί να εγκρίνει ορισμένες υπηρεσίες που δεν περιλαμβάνεται στις παραπάνω κατηγορίες όπως είναι η προετοιμασία φόρου, η οποία μπορεί στην συνέχεια να πραγματοποιηθεί από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

Ο νόμος προβλέπει επίσης ότι η έκθεση του εσωτερικού ελέγχου προς την επιτροπή ελέγχου, όλων των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και πρακτικών οι οποίες χρησιμοποιούνται από τον οργανισμό, συζητούνται με τη διοίκηση και παρουσιάζονται ως τρόπος διαχείριση καταστάσεων. Οι συγκεκριμένες λογιστικές πρακτικές περιλαμβάνουν μεθόδους, παραδοχές και κρίσεις που διέπουν την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα πάντα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές και διαβεβαιώσεις ότι όλα τα αποτελέσματα θα γνωστοποιούνται σε περιπτώσεις αλλαγής των υποθέσεων εργασίας.

Επικυρωμένες Οικονομικές Καταστάσεις

Περίληψη των Διατάξεων του Νόμου

Ο Διευθύνων Σύμβουλος και οι επικεφαλές των οικονομικών υπηρεσιών πρέπει να πιστοποιούν την καταλληλότητα των οικονομικών καταστάσεων και την αντικειμενική παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης και λειτουργίας του οργανισμού. Ο νόμος προβλέπει ποινικές κυρώσεις σε περιπτώσεις διαστρέβλωσης των οικονομικών στοιχείων.

Σχετικά με τους Μη Κερδοσκοπικούς Οργανισμούς

Κάθε οικονομικός διευθυντής που είναι υπεύθυνος για την ακριβή και έγκυρη έκθεση των οικονομικών καταστάσεων του οργανισμού, πρέπει να αισθάνεται σίγουρος όσον αφορά την ακεραιότητα των εγγράφων πιστοποίησης.

Αντίστοιχα, σε μια κερδοσκοπική εταιρία τα πάντα έπονται από την ευθύνη του οικονομικού διευθυντή. Κάποια βασικά χαρακτηριστικά που έχει ο οικονομικός διευθυντής μιας κερδοσκοπικής εταιρίας είναι το επιχειρηματικό δαιμόνιο, η ικανότητα να ερμηνεύει τις οικονομικές καταστάσεις με επιδεξιότητα και λεπτομέρεια, καθώς επίσης και να διαθέτει πειθώ ως προς το διοικητικό συμβούλιο και τους μετόχους της εκάστοτε εταιρίας στην οποία εργάζεται. Από την άλλη σε ένα μη κερδοσκοπικό οργανισμό (ΜΚΟ), ο εκάστοτε οικονομικός διευθυντής δεν είναι απαραίτητο να διαθέτει ιδιαίτερες οικονομικές ικανότητες. Άλλα είναι τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που απαιτούνται από έναν οικονομικό διευθυντή ενός ΜΚΟ. Κάποια από τα κύρια χαρακτηριστικά που ζητούνται από τέτοιους οργανισμούς είναι οι γνώσεις στο τομέα της οργάνωσης, όπως και η ανεύρεση οικονομικών πόρων. Μη έχοντας ένα στέλεχος με τις παραπάνω δεξιότητες, ο εκάστοτε ΜΚΟ δεν μπορεί να πείσει τους χορηγούς και τους χρηματοδότες του ότι η επιχορήγηση τους διαχειρίζεται με τον πλέον χρηστό τρόπο. Παρόλα αυτά εξακολουθεί να είναι ευθύνη του οικονομικού διευθυντή η σωστή διαχείριση των πόρων του οργανισμού. Ο νόμος δεν προβλέπει ότι ο οικονομικός διευθυντής και ο διευθύνων σύμβουλος ενός ΜΚΟ απαιτείται να έχουν ιδιαίτερα εξειδικευμένα προσόντα, όμως ο δεύτερος είναι απαραίτητο να έχει αντίληψη περί των οικονομικών καταστάσεων.

Το έντυπο 990 ή 990PF αποτελεί το βασικότερο οικονομικό έγγραφο των ΜΚΟ. Σύμφωνα με ένα αρκετά μεγάλο αριθμό μελετών που έχουν διεξαχθεί, προκύπτει ότι η ακρίβεια του συγκεκριμένου εγγράφου δεν είναι προαπαιτούμενη. Συμπερασματικά, είναι κρίσιμο για έναν ΜΚΟ να διαλέξει προσεκτικά τα οικονομικά συστήματα και τις πολιτικές του ώστε να βελτιωθεί η ακρίβεια του παραπάνω εντύπου.

Στους ΜΚΟ οι μετακινήσεις υψηλόβαθμων στελεχών είναι ελάχιστες καθώς οι συγκρούσεις μεταξύ στελεχών είναι λιγότερες σε σύγκριση με τις εταιρίες που προσβλέπουν σε κέρδη και αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι οικονομικές απολαβές των πρώτων είναι κατά τι μικρότερες.

Συστάσεις

Στους ΜΚΟ ενώ δεν είναι απαραίτητο ο διευθύνων σύμβουλος και ο οικονομικός διευθυντής να πιστοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις, ωστόσο, πρέπει να αντιλαμβάνονται πλήρως τις εν λόγω καταστάσεις και να επιβεβαιώνουν ότι πρόκειται για ακριβείς και πλήρης αναφορές.

Ο διευθύνων σύμβουλος και ο οικονομικός διευθυντής πρέπει να επανεξετάζουν τα έντυπα 990 και 990PF πριν αυτά παραδοθούν ώστε να είναι σίγουροι ότι πρόκειται για ακριβή, ολοκληρωμένα και στο έγκαιρα κατατεθειμένα.

Παρά το γεγονός ότι ο διευθύνων σύμβουλος και ο οικονομικός διευθυντής μπορούν να πιστοποιήσουν τις εκάστοτε οικονομικές εκθέσεις, το διοικητικό συμβούλιο έχει την τελική ευθύνη για την έγκριση ή μη αυτών.

Εσωτερικές Συναλλαγές και Συγκρούσεις Συμφερόντων

Σήμερα υπάρχουν αυστηρές ρυθμίσεις όσον αφορά τις χρηματοπιστωτικές συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός του κάθε ΜΚΟ. Σε περιπτώσεις που αποκαλυφθούν απάτες σχετικά με τις παραπάνω συναλλαγές, ο οργανισμός δέχεται άμεσες σχετικές κυρώσεις.

Η παροχή δανείων σε προσωπικών δανείων σε στελέχη δεν είναι μια συνηθισμένη πρακτική. Ωστόσο, το συγκεκριμένο φαινόμενο έχει εμφανιστεί και έχει δημιουργήσει προβλήματα τόσο λόγω σύγκρουσης διαφόρων συμφερόντων, όσο και από την έλλειψη των απαραίτητων δικαιολογητικών. Σ' αυτό το σημείο πρέπει να τονιστεί ότι σε πολλά κράτη ο νόμος απαγορεύει τον εσωτερικό δανεισμό.

Συστάσεις

Όπως αναφέρθηκε, τόσο στις ΗΠΑ όσο και σε άλλα κράτη, ο εσωτερικός δανεισμός σε ΜΚΟ απαγορεύεται δια νόμου. Ωστόσο, σε περιπτώσεις που παρέχονται εσωτερικά δάνεια, για τη μη δημιουργία προβλημάτων, τα δάνεια αυτά πρέπει αφενός να εγκρίνονται από το διοικητικό συμβούλιο, αλλά και οι όροι τους να αποκαλύπτονται.

Προστασία «Πληροφοριοδοτών»

Ο νόμος παρέχει προστασία σε όσους καταγγέλλουν ύποπτες και παράνομες δραστηριότητες μέσα σε ΜΚΟ, επισύροντας ποινικές διώξεις σε όσους προσπαθήσουν να απειλήσουν ή να φιμώσουν τους καταγγέλλοντες.

Σχετικά με τους ΜΚΟ

Οι ΜΚΟ αρχικά πρέπει να ξεκινήσουν την προστασία τους εξαλείφοντας κάθε απρόσεκτη και ανεύθυνη λογιστική πρακτική που πέφτει στην αντίληψή τους και να επωφεληθούν από τον εσωτερικό έλεγχο που φέρνει στο φως τυχόν αδύνατα σημεία και τέλος να δημιουργήσουν διαδικασίες ου δεν θα είναι ευάλωτες τόσο στην απάτη όσο και στην κατάχρηση. Το διοικητικό συμβούλιο απαιτείται να κάνει κατανοητό σε κάθε στέλεχος ότι τυχόν ανάρμοστες και ανήθικες συμπεριφορές δεν είναι αποδεκτές.

Κάθε οργανισμός πρέπει να αναπτύξει διαδικασίες για τον χειρισμό των εκάστοτε καταγγελιών συμπεριλαμβανομένου ενός εμπιστευτικού και ανώνυμου εσωτερικού φορέα με σκοπό την ενθάρρυνση των εργαζομένων και των εθελοντών να αναφέρουν οποιαδήποτε ανάρμοστη ή ανήθικη συμπεριφορά αντιληφθούν.

Να τονιστεί ότι το διοικητικό συμβούλιο είναι απαραίτητο να λαμβάνει σοβαρά υπόψη του τυχόν παράπονα και επισημάνσεις με σκοπό να διορθωθούν προβλήματα και ατέλειες στη λειτουργία του ΜΚΟ.

Συμπέρασμα

Τα τελευταία χρόνια το νομικό πλαίσιο που διέπει τους ΜΚΟ έχει ενισχυθεί με νέους νόμους που βελτιώνουν τη λειτουργία τους. Πολλοί ΜΚΟ έχουν ήδη ξεκινήσει εσωτερικό έλεγχο των διαδικασιών τους, επανεξετάζοντας όλη τη δομή και την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης τους.

Λόγω των μεγάλων κεφαλαίων που διαχειρίζονται πλέον οι ΜΚΟ είναι σημαντικό οι νόμοι που διέπουν τους οργανισμούς αυτούς να είναι ολοένα και πιο αυστηροί για τη διασφάλιση και τη συνέχιση της χρηστής δραστηριότητας τους και τη συνέχιση του έργου που προσφέρουν στον κοινωνικό σύνολο και στις οικονομίες των κρατών.

Όσον αφορά την Ελλάδα, σε μια εποχή που οι ΜΚΟ βάζονται για την χρησιμότητά τους, πρέπει οι συμμετέχοντες και οι εργαζόμενοι των συγκεκριμένων οργανισμών να αναλογιστούν το βάρος των ευθυνών τους έτσι ώστε να διαχειρίζονται με τον καλύτερο τρόπο τις χρηματοδοτήσεις που προέρχονται από κρατικούς προϋπολογισμούς και ιδιωτικά ταμεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΩΣ ΜΚΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

4.1. Οργάνωση, Διοίκηση και Εποπτεία των Ερευνητικών Κέντρων

(5) Αποστολή των Ερευνητικών Κέντρων είναι η βασική ή/και εφαρμοσμένη έρευνα και η Καινοτομία, καθώς και η διάδοση και εφαρμογή των αποτελεσμάτων της έρευνας, μέσω των επιστημονικών δημοσιεύσεων και της οικονομικής και κοινωνικής αξιοποίησης των αποτελεσμάτων. Τα Ερευνητικά Κέντρα έχουν αντικείμενο που αναφέρεται σε μια ή περισσότερες περιοχές της επιστήμης ή/και της τεχνολογίας. Τα Κέντρα αυτά απαρτίζονται από Ερευνητικά Ινστιτούτα με αντικείμενο την παραγωγή γνώσης και την ανάπτυξη εφαρμογών. Για τη σύσταση Ερευνητικών Κέντρων εφαρμόζεται μια διαδικασία επιτελικού σχεδιασμού που λαμβάνει υπόψη τις ανάγκες της χώρας στο πλαίσιο της αναπτυξιακής της στρατηγικής. Για το λόγο αυτό προβλέπεται εισήγηση του Εθνικού Συμβουλίου Έρευνας και Τεχνολογίας και σύμφωνη γνώμη της Διπυργικής Επιτροπής για την Έρευνα, Τεχνολογία και Καινοτομία. Τα Ερευνητικά Κέντρα συστήνονται με Νόμο. Στο Νόμο προβλέπεται η έδρα και ο σκοπός των Ερευνητικών Κέντρων, τα επιστημονικά πεδία ενασχόλησής τους, τα Ινστιτούτα από τα οποία απαρτίζονται και ορίζεται το εποπτεύον Υπουργείο. Με την ίδια διαδικασία είναι δυνατόν να συνιστώνται, ενοποιούνται, χωρίζονται, μεταφέρονται (ολικά ή μερικά), μετατρέπονται και καταργούνται Ερευνητικά Κέντρα και Ινστιτούτα και να ρυθμίζονται οι μεταξύ τους σχέσεις.

4.2. Εσωτερικοί Κανονισμοί Λειτουργίας των Ερευνητικών Κέντρων

Τα Ερευνητικά Κέντρα συντάσσουν Εσωτερικούς Κανονισμούς Λειτουργίας, οι οποίοι αποκτούν ειδικότερη σημασία δεδομένου ότι σε αυτούς περιγράφονται πλέον όλες οι λεπτομέρειες της εσωτερικής διάρθρωσης, οργάνωσης και λειτουργίας του κάθε Ερευνητικού Κέντρου. Πιο συγκεκριμένα, ρυθμίζονται τα θέματα οργάνωσης και λειτουργίας τους, ιδίως δε τα ειδικότερα θέματα αρμοδιοτήτων και λειτουργίας των

οργάνων τους, οι ειδικότητες του κάθε φύσης προσωπικού, η εσωτερική δομή και λειτουργία των Ινστιτούτων, ο τρόπος και ο έλεγχος της κεντρικής οικονομικής διαχείρισης των πόρων, ο τρόπος ανάδειξης εσωτερικών μελών του Δ.Σ., η διάρθρωση σε Υπηρεσιακές Μονάδες του Ερευνητικού Κέντρου και των Ινστιτούτων του, ο τρόπος αξιολόγησης του Γενικού Διευθυντή, των Διευθυντών των Ινστιτούτων και των Ερευνητών Α' και Β', η λειτουργία των Επιστημονικών Συμβουλίων καθώς και η σύσταση και λειτουργία Γραφείου Εσωτερικού Ελέγχου. Η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας διαμορφώνει Πρότυπο Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας των Ερευνητικών Κέντρων, ο οποίος ισχύει για όλα τα Ερευνητικά Κέντρα έως ότου τεθούν σε ισχύ οι οικείοι κανονισμοί. Οι Εσωτερικοί Κανονισμοί Λειτουργίας οφείλουν να συμπεριλάβουν τις αρχές που θα προδιαγραφούν στον Πρότυπο Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας σχετικά με θέματα ηθικής, δεοντολογίας, ασυμβίβαστου του προσωπικού, λογοκλοπής και παραποίησης βιογραφικού καθώς και προάσπισης του δημοσίου συμφέροντος μέσω των ερευνητικών δραστηριοτήτων του Ερευνητικού Κέντρου. Ο Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας εγκρίνεται από το αρμόδιο υπουργείο που εποπτεύει το Ερευνητικό Κέντρο.

4.3. Εποπτεία Ερευνητικών Κέντρων

Στόχος του νέου Νόμου είναι να γίνει η εποπτεία των Κέντρων από το αρμόδιο Υπουργείο πιο επιτελική και να εστιάζεται στην παρακολούθηση των επιδόσεων του κάθε Κέντρου και όχι σε διαδικασίες καθημερινής διοίκησης. Η εποπτεία συνίσταται σε παροχή κατευθύνσεων για την κατάρτιση των προγραμματικών συμφωνιών και σε παρακολούθηση και έλεγχο της τήρησης των προγραμματικών συμφωνιών καθώς και της εκτέλεσης των ετήσιων προϋπολογισμών των Ερευνητικών Κέντρων. Η παρακολούθηση των επιδόσεων των Ερευνητικών Κέντρων γίνεται από τη Γ.Γ.Ε.Τ. με βάση τη διαδικασία αξιολόγησης του κάθε Κέντρου. Μέσα στους τέσσερις πρώτους μήνες κάθε έτους γίνεται ο ετήσιος τακτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης του Ερευνητικού Κέντρου, του προηγούμενου έτους, από δύο Ορκωτούς Λογιστές με ευθύνη του Δ.Σ του Ερευνητικού Κέντρου. Ο Υπουργός μπορεί να διατάξει οποτεδήποτε έκτακτο έλεγχο οικονομικής διαχείρισης του Ερευνητικού Κέντρου. Οι δαπάνες του ελέγχου βαρύνουν το Ερευνητικό Κέντρο

4.4. Οικονομική Διαχείριση των Πόρων των Ερευνητικών Κέντρων

Οργάνωση και Οικονομική Διαχείριση των Πόρων των Ερευνητικών Κέντρων

Τα Ερευνητικά Κέντρα επιχορηγούνται από το κράτος για την εκπλήρωση της αποστολής τους στο πλαίσιο των τετραετών προγραμματικών συμφωνιών και των κανόνων κατανομής της δημόσιας χρηματοδότησης βάσει επιδόσεων που προβλέπονται στο Άρθρο 27.

Πόροι των Ερευνητικών Κέντρων και ινστιτούτων αποτελούν:

- α. Επιχορήγηση από τον τακτικό προϋπολογισμό του εποπτεύοντος Υπουργείου για την κάλυψη μέρους των εξόδων της λειτουργίας τους.
- β. Επιχορηγήσεις από το πρόγραμμα δημοσίων επενδύσεων της Γ.Γ.Ε.Τ. ή/και του εποπτεύοντος Υπουργείου για την εκτέλεση ερευνητικών προγραμμάτων.
- γ. Έσοδα από την εκμετάλλευση της υλικής και διανοητικής περιουσίας του ερευνητικού φορέα, στις οποίες περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων οι εισπράξεις από εκμετάλλευση βιομηχανικής ιδιοκτησίας (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, βιομηχανικά σχέδια, τεχνογνωσία κτλ), συγγραφικά δικαιώματα, εκδόσεις, καθώς και από την παραχώρηση της χρήσης εξοπλισμού, υποδομών και αιθουσών συνεδρίων.
- δ. Έσοδα από την εκτέλεση ερευνητικών έργων για λογαριασμό τρίτων (δημόσιων υπηρεσιών ή οργανισμών, ευρωπαϊκής επιτροπή, ιδιωτών κλπ.), την εμπορία τεχνολογικών προϊόντων, την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών, καθώς και τυχόν συμμετοχή σε επιχειρήσεις.
- ε. Χρηματοδότηση από ευρωπαϊκά ή άλλα διεθνή προγράμματα.
- στ. Δωρεές και άλλες παροχές τρίτων.
- ζ. Έσοδα από άλλες πηγές.

Το ενεργητικό της περιουσίας και γενικά ο κάθε είδους εξοπλισμός των Ερευνητικών Κέντρων και ινστιτούτων που καταργούνται ή διαλύονται με οποιοδήποτε τρόπο, ύστερα από τη σχετική εκκαθάριση και με επιφύλαξη της τυχόν εφαρμογής των διατάξεων του άρθρ. 109 του Συντάγματος, περιέρχονται αυτοδικαίως και χωρίς την κατάρτιση άλλης πράξης μεταβίβασης των κάθε είδους (κινητών, ακινήτων κλπ.) περιουσιακών στοιχείων στο ελληνικό δημόσιο και τα διαχειρίζεται το εποπτεύον Υπουργείο.

Με απόφαση του εποπτεύοντος Υπουργού, ύστερα από πρόταση του Ερευνητικού Κέντρου, μπορεί να γίνει μεταβίβαση ή ενοικίαση της ακίνητης ή κινητής περιουσίας από ένα Ερευνητικό Κέντρο ή ινστιτούτο σε άλλο αρμοδιότητας του ίδιου ή άλλου Υπουργείου ή σε δημόσια υπηρεσία ή δημόσιο οργανισμό.

Τα Ερευνητικά Κέντρα και ινστιτούτα, απαλλάσσονται από την καταβολή δασμών, φόρων και τελών οποιασδήποτε φύσης για τα εισαγόμενα από αυτούς ερευνητικά όργανα, εξαρτήματά τους ή άλλα υλικά εξοπλισμού που είναι αναγκαία για την εκπλήρωση του προορισμού τους.

Τα Ερευνητικά Κέντρα ως Ν.Π.Ι.Δ. τηρούν λογιστικά βιβλία τρίτης κατηγορίας, που προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α', όπως ισχύει).

Το σύνολο των πόρων του Ερευνητικού Κέντρου από κάθε πηγή χρηματοδότησης υπόκειται σε ενιαία οικονομική διαχείριση, οι δε αποφάσεις που αφορούν τη διαχείριση των πόρων λαμβάνονται από το Δ.Σ.. Σε κάθε περίπτωση, οι πόροι ερευνητικών προγραμμάτων που προορίζονται για την κάλυψη έμμεσων λειτουργικών δαπανών υπόκεινται στη διαχείριση των κεντρικών οικονομικών υπηρεσιών των Ερευνητικών Κέντρων.

4.5. Χρησιμότητα σύστασης τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε Ερευνητικά Κέντρα Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα

Κατανοώντας κάποιος τη δομή και τη σημασία της χρηματοοικονομικής διοίκησης ενός ΜΚΟ διαπιστώνει πως η ανάγκη σύστασης τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε ορισμένες περιπτώσεις είναι κάτι παραπάνω από επιτακτική. Μέχρι σήμερα παρατηρείται σημαντική καθυστέρηση στη σύσταση Μονάδων Εσωτερικού Ελέγχου. Ο Ν. 3492/2006 (ΦΕΚ Α' 210 / 5.10.2006) προβλέπει τη σύσταση τους σε εποπτευόμενους φορείς όπως τα Ερευνητικά Κέντρα με προϋπολογισμό πάνω από 3.000.000 ευρώ με την έκδοση σχετικών Προεδρικών Διαταγμάτων.

Τα Ερευνητικά Κέντρα ως Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί εποπτευόμενα από φορείς του δημοσίου, λόγω της φύσης τους αλλά και των πόρων που διαχειρίζονται, υπόκεινται ανά τακτά χρονικά διαστήματα σε διάφορους εξωτερικούς – διαχειριστικούς ελέγχους από το εκάστοτε υπουργείο στο οποίο υπάγονται και από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, επομένως και η σύσταση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι χρήσιμη καθώς εκτός των άλλων βοηθάει στην ομαλή και σύντομη διεξαγωγή των παραπάνω ελέγχων.

Ως εκ τούτου, ο Εσωτερικός έλεγχος αποτελεί την ανεξάρτητη ελεγκτική-συμβουλευτική δραστηριότητα παροχής διαβεβαίωσης περί της επάρκειας των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του ΜΚΟ, με στόχο πάντα τη βελτίωση των λειτουργιών του και την επίτευξη των στόχων του, χρησιμοποιώντας συστηματικές και δομημένες μεθοδολογίες.

Το τμήμα του Εσωτερικού Ελέγχου είναι το συνολικό σύστημα διαχειριστικών και άλλων ελέγχων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων της οργανωτικής δομής, των μεθοδολογιών, των διαδικασιών και του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζεται για την υποστήριξη της επίτευξης των στόχων του ΜΚΟ με τρόπο αποδοτικό, αποτελεσματικό και οικονομικό.

Το σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου εξασφαλίζει τη συμμόρφωση στις πολιτικές του Διοικητικού Συμβουλίου, διασφαλίζει τα περιουσιακά στοιχεία του Οργανισμού, μέσω πιστοποίησης της πληρότητας και της ακρίβειας των λογιστικών εγγράφων, των οικονομικών καταστάσεων και παρέχει αξιόπιστες οικονομικές και διαχειριστικές πληροφορίες.

Για την πραγματοποίηση της αποστολής του το τμήμα θα πρέπει:

- α) Να διαθέτει προσωπικό με αυξημένα τυπικά και ουσιαστικά προσόντα και
- β) Να χρησιμοποιεί μεθόδους και πρότυπα που εφαρμόζονται και από διεθνείς ελεγκτικούς μηχανισμούς.

Λόγω της μη υποχρεωτικής σύστασης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου από την ελληνική νομοθεσία για εποπτευόμενους φορείς με προϋπολογισμό μικρότερο των 3.000.000 ευρώ, η δημιουργία του συγκεκριμένου τμήματος αποτελεί απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Οργανισμού. Στην παρούσα εργασία παρατίθεται ερωτηματολόγιο (Παράρτημα) από τις απαντήσεις του οποίου προκύπτει η ανάγκη δημιουργίας ή όχι τμήματος εσωτερικού ελέγχου για τον οργανισμό.

Αναφορές

- (1). Richard L. Ratliff, Richard L. Jenson, James C. Flagg (1993), “An Empirical Comparison of Internal and External Audit Supervision, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 8 Iss: 2 pp. null – null
- (2). Barbara Apostolou, Robert M. Harper, Jerry R. Strawser, (1993), “Reliance on Internal Audit Departments”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 5 Iss: 3 pp. null – null
- (3). COSO: Συστάθηκε το 1985 για να υποστηρίξει την Εθνική Επιτροπή Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, μια ανεξάρτητη αρχή ιδιωτικής πρωτοβουλίας, που μελέτησε τους παράγοντες που μπορούν να οδηγήσουν σε δόλια χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ανέπτυξε επίσης συστάσεις για τις δημόσιες επιχειρήσεις και τους ανεξάρτητους ελεγκτές, για την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και άλλες ρυθμιστικές αρχές, καθώς και για τα εκπαιδευτικά ιδρύματα.
- (4). «The Sarbanes-Oxley Act and Implications for Nonprofit Organisations», BoardSource and Independent Sector, 2003, paper revised in January 2006.
- (5). Σχέδιο Νόμου για την Ενίσχυση της Έρευνας, της Τεχνολογικής Ανάπτυξης και της Καινοτομίας, 5/1/2012
- (6). ΦΕΚ 1584 / 31.07.2009 – Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας του Ιδρύματος Τεχνολογίας και Έρευνας.
- (7). Νόμος υπ’ αριθ. 3653, «Θεσμικό πλαίσιο έρευνας και τεχνολογίας και άλλες διατάξεις», 21/03.2008
- (8). «Financial Management of not-for-profit organizations», October 2011, Blackbaud.

Βιβλιογραφία

- Γρηγοράκος Θ., (2007), Γενικές Αρχές Ελεγκτικής, Εκδόσεις Παπαζήσης
- Καζαντζής Χ., (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος / Μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων, Εκδόσεις Business Plan A.E., Αθήνα.
- Κάντζος Κ., (2006), Ελεγκτική – Θεωρία και Πρακτική, Εκδόσεις Σταμούλη.
- Λουμιώτης Β., (2011), Επαγγελματικές ικανότητες – διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος
- Παπάς Α., (1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπένου.

- Παπαδάτου Θ., (2005), Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανωνύμων Εταιριών, Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Παπαστάθης Π., (2003), Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις – οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του, Εκδόσεις ΟΠΑΠ, Αθήνα.
- Τσακλάγκανος Α., (2003), Ελεγκτική, Εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη
- Φάκος Δ., (2004), Ο εσωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων
- Gurdarshan S. Gill, Graham Cosserat, Philomena Leung, Paul Coram, (2001), Modern Auditing & Assurance Services, Wiley

Ηλεκτρονικές Πηγές

- www.coso.org
- www.theiia.org
- www.kathimerinig.gr
- www.imerisia.gr
- www.soel.gr
- www.e-forologia.gr
- www.gsrt.gr
- www.blackbaud.com
- www.opengov.gr/yppepth

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Το παρόν ερωτηματολόγιο δύναται να συμπληρωθεί και στη συνέχεια να μελετηθεί από τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου των Ερευνητικών Κέντρων Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα προκειμένου να αποφασίσουν την ανάγκη ή μη σύστασης τμήματος εσωτερικού ελέγχου στον Οργανισμό.

Γενικές Ερωτήσεις

1. Τι κύκλο εργασιών πετυχαίνει ο οργανισμός ετησίως;

.....

2. Πόσα άτομα απασχολεί;

.....

3. Ποιές είναι οι κύριες πηγές χρηματοδότησης του Οργανισμού;

.....

4. Υπάρχει οργανόγραμμα για κάθε διεύθυνση και τμήμα που να αναθεωρείται σύμφωνα με τις τρέχουσες εξελίξεις και απαιτήσεις του οργανισμού;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

5. Υπάρχει ενιαίο λεπτομερές εγχειρίδιο διαδικασιών του οργανισμού με αποτυπωμένες τις εργασίες και τον τρόπο ελέγχου τους;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

6. Έχει γίνει περιγραφή καθηκόντων θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

7. Είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των αρμοδιοτήτων των εργαζομένων;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

8. Έχει θεσπισθεί και κοινοποιηθεί κώδικας δεοντολογίας ή με άλλο τρόπο έχει διακηρυχθεί η αρχή της ακεραιότητας και η τήρηση ηθικών αξιών από τους εργαζομένους;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

9. Καθορίζονται επιμέρους στόχοι που αναπροσαρμόζονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

10. Υπάρχουν και έχουν γνωστοποιηθεί τα επίπεδα και όρια των εγκρίσεων/ευθυνών και εντός των τμημάτων και μεταξύ των τμημάτων του οργανισμού;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

11. Προηγείται έγκριση της Διοίκησης για την υιοθέτηση αυτοματοποιημένων πληροφοριακών και άλλων συστημάτων ώστε να υποβάλλονται ηλεκτρονικά αριθμημένες εντολές που διευκολύνουν την επικοινωνία μεταξύ των τμημάτων;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

12. Υπάρχουν καταγεγραμμένες πολιτικές και διαδικασίες που καθορίζουν τον τρόπο που πρέπει να εκτελεστούν και να ελεγχθούν οι διάφορες εργασίες στα επιμέρους τμήματα του οργανογράμματος;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

Οικονομική Διαχείριση Οργανισμού

Τμήμα Διαχείρισης Εσόδων - Προγραμμάτων

1. Έχει ορισθεί Υπεύθυνος διαχείρισης των εσόδων των ερευνητικών προγραμμάτων;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

2. Υπάρχει διαχωρισμός ανάμεσα στα άτομα που συντάσσουν και σε άτομα που ελέγχουν τις προτάσεις που πρόκειται να υποβληθούν στην ΕΕ ή σε ελληνικούς δημοσίους φορείς οι οποίοι χρηματοδοτούν ερευνητικά προγράμματα;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

Τμήμα Διαχείρισης Εξόδων - Προμηθειών

3. Οι Προμήθειες γίνονται βάσει κανονισμού (διενέργεια διαγωνισμών προμηθειών) έπειτα από σχετική απόφαση του εκάστοτε επιστημονικού υπευθύνου.

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

4. Οι αγορές αναλώσιμων αγαθών και εξοπλισμού γίνονται ύστερα από τη σύνταξη αριθμημένων εντολών παραγγελιών που υπογράφονται από τους υπεύθυνους των

τμημάτων (π.χ. επιστημονικούς υπεύθυνους, υπεύθυνου τμήματος λογιστηρίου κ.ο.κ);

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

5. Υπάρχει διαχωρισμός καθηκόντων στα άτομα της οικονομικής υπηρεσίας – λογιστηρίου ως προς την καταχώριση των παραστατικών και τον έλεγχο – συμφωνία των καρτελών προμηθευτών και αναλυτικού καθολικού;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

6. Έχουν οριστεί από την Διοίκηση του Οργανισμού τα άτομα που υπογράφουν την διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών και το ανώτερο επίπεδο που είναι απαραίτητο να υπάρχουν οι εκάστοτε εγκρίσεις;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

Τμήμα Διαχείρισης Προσωπικού

7. Τηρείται ικανοποιητικό αρχείο συμβάσεων των εργαζομένων του οργανισμού (νομικό κείμενο, απαραίτητες εγκρίσεις – υπογραφές);

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

8. Οι μηνιαίες εκτυπώσεις των μισθοδοτικών καταστάσεων ελέγχονται και υπογράφονται όλες από τους υπεύθυνους κατά τον κανονισμό του οργανισμού;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα

9. Υπάρχει οργανωμένο και ενημερωμένο αρχείο αποδείξεων πληρωμής των εργαζομένων, υπογεγραμμένο από τους ίδιους και από τους υπεύθυνους που υπογράφουν τις μηνιαίες μισθοδοτικές καταστάσεις;

Καθόλου	Σε μικρή κλίμακα	Σε μέτρια κλίμακα	Σε μεγάλη κλίμακα