

## ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

# ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



Υπό της φοιτήτριας: Αμυγδαλάκη Ματούλα

Επιβλέπων Καθηγητής: Χατζής Αναστάσιος

Θεσσαλονίκη 2017

## Περιεχόμενα

Περιεχόμενα Πινάκων .....	6
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	8
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	9
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΩΝ.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ.....	11
1.1 Έννοια και ορισμός της ελεγκτικής.....	11
1.2 Ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής .....	13
1.3 Ελεγκτική στην Ελλάδα.....	15
1.4 Φορείς παρακολούθησης ελεγκτικού επαγγέλματος.....	17
1.4.1. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτικών-Λογιστών (ΣΟΕΛ) .....	17
1.4.2. Ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς .....	19
1.4.3. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων .....	19
1.5 Ελεγκτικές εταιρείες .....	22
1.5.1 Μεγάλες Διεθνείς Ελεγκτικές Εταιρείες .....	22
1.5.2 Μεσαίες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες.....	23
1.5.3 Εθνικές ελεγκτικές εταιρείες .....	23
1.6 Κλάδοι και διακρίσεις της ελεγκτικής .....	26
1.7 Εξεταζόμενα θέματα ελεγκτικής .....	27
1.8 Σκοποί της ελεγκτικής .....	28
1.9 Αναγκαιότητα της ελεγκτικής .....	29
1.9.1 Οι ατέλειες της Ανθρώπινης Φύσης .....	29
1.9.2 Εύρεση και Διόρθωση Σφαλμάτων.....	30
1.9.3 Ανάγκη Έγκυρων Πληροφοριών.....	30
1.9.4 Σχέση Ιδιοκτήτη και Διαχειριστή .....	30

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ .....	32
2.1. Κώδικας δεοντολογίας .....	32
2.2.1. Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας του Σ.Ο.Ε.Λ .....	33
2.1.2. Κώδικας Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (Δ.Ο.Λ.- International Federation of Accountants-I.F.AC.) .....	35
2.2 Η έννοια της ανεξαρτησίας του ελεγκτή.....	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΙ.....	39
3.1. Κατηγορίες ελεγκτών.....	39
3.1.1. Εσωτερικοί Ελεγκτές .....	39
3.1.2. Εξωτερικοί Ελεγκτές ή Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές.....	40
3.1.3. Κυβερνητικοί Ελεγκτές.....	41
3.1.3.1. Φορολογικοί Ελεγκτές .....	41
3.1.3.2. Ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου .....	42
3.1.4. Ελεγκτές Οικονομικού Εγκλήματος .....	43
3.3 Διακρίσεις ελέγχου .....	43
3.3.1 Ανάλογα με το Άτομο .....	43
3.3.2 Ανάλογα με την Έκταση .....	43
3.3.3 Ανάλογα με τον Σκοπό.....	44
3.3.4 Ανάλογα με τη Διάρκεια .....	44
3.3.5 Ανάλογα με την Μέθοδο.....	45
3.3.6 Ανάλογα με τον Τομέα.....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	48
4.1 Εισαγωγή.....	48
4.2 Έννοια - Σκοπός του Φορολογικού Ελέγχου .....	48
4.3 Όργανα φορολογικού ελέγχου .....	49
4.3.1 Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) .....	49
4.3.2 Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) .....	50

4.4. Διακρίσεις φορολογικού ελέγχου .....	54
4.4.1.Προληπτικός Έλεγχος .....	55
4.4.1.1 Παραδειγμα προληπτικού ελέγχου εταιρείας που τηρεί απλογραφικά βιβλία.....	56
4.4.2.Μερικός Φορολογικός Έλεγχος.....	57
4.4.3 Πλήρης Φορολογικός Έλεγχος.....	58
4.4.4 Ειδικός Έλεγχος.....	59
4.5 Φορολογικό πιστοποιητικό .....	59
4.5.1. Γενικά.....	59
4.5.2 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης .....	61
4.5.3 Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων .....	63
4.5.4 Πρόγραμμα Ελέγχου .....	63
4.6 Παράδειγμα Φορολογικού Έλεγχου ταμείου σε επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία .....	64
Κεφάλαιο 5. Φοροδιαφυγή .....	65
5.1 Εισαγωγή.....	65
5.2 Οι μορφές της φοροδιαφυγής.....	65
5.2.1 Η Φοροδιαφυγή .....	65
5.2.2. Παραοικονομία .....	66
5.2.3 Η Φοροαποφυγή .....	66
5.3 Μέθοδοι φοροδιαφυγής .....	67
5.4 Έκταση της φοροδιαφυγής.....	69
5.5 Αιτία φοροδιαφυγής.....	70
5.6 Προτάσεις αντιμετώπισης φοροδιαφυγής.....	72
5.7 Παραδείγματα φοροδιαφυγής .....	73
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	75
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	77
Ελληνική βιβλιογραφία .....	77

Ηλεκτρονικές πηγές.....	77
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	79

## **Περιεχόμενα Πινάκων**

Πίνακας 1: Ελεγκτικές εταιρείες.....	25
Πίνακας 2: Συγκριτικά Στοιχεία .....	71

**Αφιερώνεται:**

στην οικογένεια μου που με στήριξαν σε  
όλη τη διάρκεια των φοιτητικών μου χρόνων  
και συγγραφής της πτυχιακής εργασίας.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω ορισμένους ανθρώπους που με βοήθησαν και με στήριξαν κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Χατζή Αναστάσιο κυρίως για την εμπιστοσύνη που μου έδειξε, και την υπομονή που έκανε κατά τη διάρκεια υλοποίησης της πτυχιακής εργασίας. Όπως επίσης και για την πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση της, για την επίλυση διάφορων θεμάτων.

Θα ήθελα λοιπόν να ευχαριστήσω το εκπαιδευτικό και διοικητικό προσωπικό του ΤΕΙ Θεσσαλονίκης για τις γνώσεις και τις πλούσιες εμπειρίες που αποκομίσα τα τέσσερα χρόνια της φοιτητικής μου δραστηριότητας.

Θα ήθελα επίσης να απευθύνω τις ευχαριστίες μου στους γονείς μου, οι οποίοι στήριξαν τις σπουδές μου με διάφορους τρόπους, φροντίζοντας για την καλύτερη δυνατή μόρφωση μου.



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η πτυχιακή αυτή εργασία έχει ως σκοπό την γενική διερεύνηση της έννοιας της ελεγκτικής και του φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων. Αρχικά επιχειρείται, η παρουσίαση της έννοιας της ελεγκτικής, που διακρίνεται για το εύρος και το υψηλό επίπεδο υπηρεσιών που προσφέρει. Έπειτα παρουσιάζεται η έννοια και το περιεχόμενο του κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας. Ύστερα δίνονται κάποιες βασικές έννοιες, που χρησιμοποιούνται ευρεία στο κομμάτι του ελέγχου και στη συνέχεια πραγματοποιείται η ανάπτυξη ενός θεωρητικού πλαισίου για την έννοια του φορολογικού ελέγχου. Στις μέρες μας, όπου η Ελλάδα βρίσκεται σε μια κρίσιμη περίοδο της σύγχρονης ιστορίας της, ο φορολογικός έλεγχος αποκτά ζωτική σημασία για τη κυβέρνηση. Τέλος το θεωρητικό κομμάτι της εργασίας, κλείνει με την ανάπτυξη ενός φαινομένου που απασχολεί σε μεγάλο βαθμό την τρέχουσα οικονομική πολιτική του κράτους, τη φοροδιαφυγή. Τα τελευταία χρόνια λόγω και των ιδιαίτερων οικονομικών συνθηκών έχει διαμορφωθεί ένα νέο νομικό πλαίσιο στην Ελλάδα, με στόχο την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και την ενίσχυση των δημοσίων εσόδων.

Λέξεις Κλειδιά: Ελεγκτική, Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας, Έλεγχος, Φορολογικός Έλεγχος, Φοροδιαφυγή

## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΣΥΝΤΟΜΕΥΣΕΩΝ**

Για την καλύτερη κατανόηση του κειμένου παραθέτουμε τις παρακάτω συντομογραφίες:

**Σ.Ο.Ε.Λ :** Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

**Σ.Ο.Λ. :**Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

**κ.λπ:** και τα λοιπά.

**ΚΒΣ:** Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων.

**Κ.Φ.Α.Σ.:** Κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών.

**ΦΠΑ:** Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.

**Ν.:** Νόμος.

**Ν.Δ.:** Νομοθετικό Διάταγμα.

**Δ.Ο.Υ:** Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.

**ΠΟΔ:** Πολιτογραφημένη Απόφαση Υπουργείου Οικονομικών.

**Σ.Δ.Ο.Ε:** Σώμα δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος.

**Ε.Γ.Λ.Σ:** Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

**ΟΕΕ:** Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας

**Ε.Π.Ε.:** Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

**ΑΕΠ:** Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν

**ΟΟΣΑ:** Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

**ΕΕ:** Εκτελεστική Επιτροπή

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ**

### **1.1 Έννοια και ορισμός της ελεγκτικής**

Η Ελεγκτική είναι ένας από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής και είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τις πιο βασικές επιστήμες της διοίκησης οικονομικών μονάδων, όπως την Οικονομική, τη Στατιστική, τη Νομική και την Πληροφορική. Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων, οι οποίοι πρέπει να ακολουθούνται πιστά για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης. Είναι ένας κλάδος, που μέσα από τη διερεύνηση και την αξιολόγηση των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής και εφαρμογής σε κάθε επιχειρηματική μονάδα, φορέα και κοινωνία. Η ελεγκτική δεν ενδιαφέρεται για τη νομική μορφή των μονάδων που ελέγχει, δηλαδή, το αν έχει ιδιωτικό ή δημόσιο χαρακτήρα, ούτε για το αντικείμενο εκμετάλλευσης, ούτε επίσης για τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα τους. Εξελίσσεται συνεχώς και προσπαθεί να αποκτήσει τη δικής της οντότητα-ταυτότητα, προσεγγίζοντας κάθε φορά τις αδυναμίες των συστημάτων του Εσωτερικού Ελέγχου, με επιστημονικές μεθόδους, υποδεικνύοντας ρεαλιστικές λύσεις.

Διαχρονικά, έχουν δοθεί αρκετοί ορισμοί της Ελεγκτικής, προκειμένου να καλυφθούν όλες οι πτυχές της επιστήμης αυτής. Κάποιοι ορισμοί αναφέρονται παρακάτω:

- Ο καθηγητής Τσιμάρας (1956) ορίζει την Ελεγκτική ως: << το σύνολο των αρχών, κανόνων και ενεργειών δια των οποίων-απέρρευσαν από βαθειά γνώση της Οικονομικής των Εκμεταλλεύσεων (Επιχειρήσεων), της Λογιστικής και του Δικαίου (Εμπορικού, Αστικού, Φορολογικού) διενεργείται η εξέλεγχξης (Verification) εμπορικών βιβλίων, οικονομικών καταστάσεων, λογιστικών και

συναφών στοιχείων, προς διαπίστωση πράξεων ή παραλείψεων και συναγωγή αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με την οικονομική διαχείριση. (Χρήστος Ι. Νεγκάκης και Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, σελ. 3)

- Κατά τον Mattingly ( 1964) η Ελεγκτική είναι <<η εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδος , των δικαιολογητικών εγγράφων, των αποδεικνυόντων την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητα των εν αυτοί εγγράφων, η ζήτηση των απαιτούμενων πληροφοριών ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων, πασών των εργασιών τούτων διεξαγόμενων εις τοιαύτην.. ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακρίβειας και αληθείας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων>>. (Χρήστος Ι. Νεγκάκης και Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης, Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, σελ. 3)
- Η Αμερικάνικη Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association) το 1972 ορίζει την ελεγκτική ως « μια 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».
- Σύμφωνα όμως με το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας (1997), ορίζει την ελεγκτική ως ένα σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών, με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε Λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση» (Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας, Σεμινάρια Ελεγκτικής, Εισηγητής Αλέξης Αστρίτης, σελ. 3)
- Ο Τσακλάγκανος το 2005 , όρισε την ελεγκτική ως το σύνολο των κανόνων και αρχών μέσω των οποίων γίνεται ο λογιστικός έλεγχος και απορρέουν συμπεράσματα σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση. (Άγγελος Α. Τσακλάγκανος , Ελεγκτική, σελ. 8)
- Ένας άλλος ορισμός που επιχειρεί να διατυπώσει την έννοια της Ελεγκτικής το 2006, αναφέρει ότι η ελεγκτική είναι , ο επιστημονικός κλάδος της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία τεκμήρια αφορούν

μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια>>>. (Χρήστος Ι. Καζαντζής, Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος, σελ. 52).

## 1.2 Ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής

Η θεμελίωση και η έννοια της Ελεγκτικής Διαδικασίας βρίσκεται σύμφωνα με ιστορικές πηγές αρκετά προγενέστερα της ιστορίας, του οικονομικού βίου και του πολιτισμού των ανθρώπων και πιο συγκεκριμένα στην εποχή, όπου πρωτοεμφανίζονται οι πρώτες ανταλλαγές μεταξύ των ανθρώπων και των κοινωνικών ομάδων όπου τις αποτελούσαν. Η ανταλλαγή αυτή των αγαθών καθιστά αναγκαίο τον έλεγχο αφού δημιουργεί απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ενώ τα στοιχεία αυτών των συναλλαγών απαιτείται να είναι έγκυρα και αξιόπιστα. Τότε, λοιπόν, είναι που εμφανίζεται και η πρώτη λογιστική εγγραφή. Αρχικά οι άνθρωποι των προϊστορικών πολιτισμών δημιούργησαν υποτυπώδεις λογιστικές εγγραφές χρησιμοποιώντας γραμμές και σύμβολα χωρίς τη χρήση αριθμών και γραμμάτων τα οποία χάραζαν πάνω σε δέντρα, πλάκες και κομμάτια από ξύλο. Η ανάγκη εφαρμογής ενός συστήματος ελέγχου κατά της συναλλαγές έγινε ιδιαίτερα κατανοητή έτσι πολύ νωρίς, με την εισαγωγή και την αναγνώριση του χρήματος ως μονάδας μέτρησης αξιών, ως μέσου διεξαγωγής οικονομικών συναλλαγών και ως απόθεμα πλούτου.

Σχετικές γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη εμπορικών νόμων και λογιστικών εκθέσεων συναντάμε από το 3000 π.χ. στους Νινευίτες της αρχαίας Βαβυλώνας. Ο γραμματέας σημείωνε τις συναλλαγές πάνω σε μεγάλες πλάκες, που τις νομιμοποιούσε με την υπογραφή του και ως εκ τούτου θεωρούνταν ο πραγματογνώμων-λογιστής της περιόδου εκείνης.

Στην αρχαία Αίγυπτο, οι Φαραώ φορολογούσαν κυρίως τις συγκομιδές των σιτηρών, και για το λόγο αυτό θεσπίστηκε το αξίωμα των « Επιστατών » για τα σιτηρά. Οι ελεγκτές που ονομάζονταν «Επιστάτες», είχαν σαν κύριο έργο τους τον έλεγχο της συγκομιδής των σιτηρών που ήταν το κύριο έσοδο και η φορολογητέα ύλη της χώρας αυτής. Έτσι, εκπαιδευόνταν σε ναούς, κατέγραφαν τις εισαγωγές και τις εξαγωγές σιτηρών που επισήμαιναν διάφοροι κήρυκες και απολάβαιναν μεγάλες τιμές από τους

Φαραώ. Η σημαίνουσα θέση τους διαφαίνεται και από το γεγονός ότι οι τάφοι τους βρίσκονταν κοντά σε αυτούς των Φαραώ.

Στο κράτος των Αθηνών ο Έλεγχος εμφανίζεται με τη ψήφιση του νόμου «περί συστήματος ελέγχου των δημοσίων οικονομικών» το 300 Π.Χ. Στο κράτος των Αθηνών, δημιουργήθηκε το σώμα ή συνέδριο των λογιστών που είχε την επιτήρηση των οικονομικών του κράτους. Επρόκειτο για ένα σώμα Εσωτερικών Ελεγκτών που το συγκροτούσαν αρχικά 30 ελεγκτές και διέθετε προκαθορισμένη οργανωτική ιεραρχία. Παράλληλα, οι Αθηναίοι είχαν και ένα άλλο σώμα των αναθεωρητών, οι οποίοι ονομάζονταν ευθύνοι και μαζί με τους λογιστές έλεγχαν τους λογαριασμούς διαχειρίσεων των αρχόντων που αποχωρούσαν από το αξίωμά τους. Το σώμα αυτό, αποτελούταν από 10 εφόρους, εκλεγμένους από τον λαό. Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα συναντάμε τους “Εξεταστάς”, τους “Συνηγόρους”, τους “Δοκιμαστήριους”, τους “Αρχισκόπους”, τους “Κατόπτους”, τους “Απολόγους”, οι οποίοι ήταν επιφορτισμένοι με διάφορες ελεγκτικές αρμοδιότητες ανάλογες των ελεγκτών της αρχαίας Ελλάδας.

Στην αρχαία Ρώμη οι αυτοκράτορες ανέθεταν τον έλεγχο των οικονομικών σε ελεγκτές του κράτους, τους ονομαζόμενους Ύπατους, Κήνσορες και τους Ταμίες. Αυτοί είχαν την αρμοδιότητα να υποβάλουν τα συμπεράσματά τους στη ρωμαϊκή Σύγκλητο έτσι ώστε να επιτευχθεί η ομαλή διαχείριση των δημοσίων χρημάτων εκείνης της περιόδου.

Την εποχή του Βυζαντίου, παρατηρούμε την εμφάνιση του κρατικού μηχανισμού, ο οποίος παρεμβαίνει στην οικονομική ζωή των ανθρώπων. Οι ελεγκτές ήταν υπεύθυνοι για την εξακρίβωση της ακρίβειας των λογαριασμών του δημοσίου και τη σωστή διαχείριση του τεράστιου κρατικού πλούτου. Οι εξελίξεις της ελεγκτικής πρακτικής, στην περίοδο αυτή καθώς και την περίοδο του Μεσαίωνα, δε θεωρούνται αξιοσημείωτες.

Η πρώτη εμφάνιση του όρου «Auditor» (ελεγκτής) πρωτοεμφανίζεται επίσημα στην Αγγλία το 1285 επί Εδουάρδου του Α'. Το διάταγμα αυτό όριζε ότι όλοι οι διαχειριστές του δημοσίου χρήματος θα ελέγχονταν από τους ελεγκτές. Όλοι οι υπηρέτες του βασιλιά, θαλαμηπόλοι, διοικητές, ταμίες και οι υπόλοιποι εισπράκτορες έπρεπε να κρατούν κανονικούς λογαριασμούς, όσοι δε από αυτούς, κατά τη μαρτυρία των Ελεγκτών γίνονταν καταχραστές οδηγούνταν στη φυλακή.

Στις αρχές της Αναγέννησης, η οικονομική και εμπορική άνθιση των πόλεων της Ιταλίας έδωσε νέα ώθηση στο θεσμό του ελέγχου. Στις αρχές του 16ου αιώνα η πόλη της Πίζας είχε τον επίσημο ελεγκτή της με το όνομα (Επιφορτισμένος) με την ανάθεση του έργου των κοινοτικών πληρωμών. Ενώ το 1851, εμφανίζεται στη Βενετία η ένωση “Επαγγελματιών Ελεγκτών”, προκειμένου να ελέγχονται οι οικονομικές υποθέσεις των μεγάλων επιχειρήσεων. Μάλιστα στις αρχές του δέκατου τρίτου αιώνα, είχε προσληφθεί ο Leonardo Fibonacci, ένας από τους πιο ταλαντούχους μαθηματικούς της εποχής, για να ελέγχει τους λογαριασμούς της πόλης. Πολύ αργότερα εμφανίζονται τέτοιες ενώσεις και στις υπόλοιπες ευρωπαϊκές χώρες και στις ΗΠΑ.

### **1.3 Ελεγκτική στην Ελλάδα**

Στην Ελλάδα η αρχική μέριμνα για την ίδρυση οργανωμένου σώματος ελεγκτών λήφθηκε αρχικά με το νόμο 5076/1931. Τελικά η υλοποίηση των παραπάνω εξαγγελιών έγινε το 1955, όταν ιδρύθηκε το Σώμα των Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) με το νόμο 3329 του 1955, που αργότερα, συγκεκριμένα το 1992, μετονομάστηκε σε Σ.Ο.Ε.Λ.

Ωστόσο, ο θεσμός αυτός δεν λειτούργησε διότι ίσχυαν τα άρθρα 36-38 του νόμου 2190 του 1920, τα οποία όριζαν ότι ήταν υποχρεωτικός ο έλεγχος των ισολογισμών από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές οι οποίοι εκλέγονταν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Ανώνυμης Εταιρίας. Ο θεσμός αυτός δεν προσέφερε τίποτα ουσιαστικό, παρόλο που οι ελεγκτές είχαν ουσιαστικά δικαιώματα, αλλά στην πράξη δεν τα ασκούσαν επειδή είχαν διοριστεί από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρεία (συνήθως από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου) και αποτελούσαν εμμέσως έμμισθους υπαλλήλους οι οποίοι εξαρτιόνταν οικονομικά από τον ελεγχόμενο φορέα.

Η πρώτη ουσιαστική προσπάθεια υλοποίησης των αποφάσεων αυτών για τη δημιουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών έγινε το 1952, όταν συγκροτήθηκε δωδεκαμελές σώμα αποτελούμενο από καθηγητές, διευθυντές υπουργείων και τραπεζών, το οποίο όμως δε λειτούργησε ουσιαστικά μετά την παραίτηση της Κυβερνήσεως Πλαστήρα τον Οκτώβριο του ίδιου έτους.

Στην Ελλάδα, το 1955 με το Νόμο 3329 περί «Συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών» (Σ.Ο.Λ.), ιδρύθηκε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών που αποτέλεσε το κύριο ελεγκτικό σώμα στην Ελλάδα μέχρι και το 1992. Αυτό το νομοθέτημα όριζε το σκοπό της

ίδρυσης του Σ.Ο.Λ., ρύθμιζε τα ζητήματα της λειτουργίας και της εποπτείας του, καθόριζε τα προσόντα, τα δικαιώματα, τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις των ορκωτών λογιστών, επέβαλε την υποχρεωτική χρησιμοποίηση των ορκωτών λογιστών για τακτικό έλεγχο και οριοθετούσε τις σχέσεις των μελών του Σώματος με τις ελεγχόμενες εταιρίες. Το Σ.Ο.Λ. όμως άρχισε να λειτουργεί το 1956 υπό την εποπτεία του Κράτους. Ασκούσε αυστηρή εποπτεία στο έργο των μελών του, τα οποία είχαν το αποκλειστικό δικαίωμα της άσκησης των τακτικών ελέγχων ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων. Από τότε που ιδρύθηκε το Σ.Ο.Λ., η ιδιότητα των μελών του ήταν ένα θέμα που βρισκόταν στο επίκεντρο σοβαρών αντιπαραθέσεων. Οι ορκωτοί λογιστές δεν ήταν ούτε δημόσιοι υπάλληλοι αλλά ούτε και ελεύθεροι επαγγελματίες. Ήταν δημόσιοι λειτουργοί καθώς το έργο τους θεωρούταν δημόσιο λειτούργημα. Δεν ήταν όμως ελεύθεροι επαγγελματίες γιατί δεν εξασφάλιζαν την πελατεία τους και δεν ασκούσαν τον έλεγχο μέσα σε ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Με την παγκοσμιοποίηση, την είσοδο πολλών ευρωπαϊκών επιχειρήσεων στην ελληνική αγορά και τον αυξανόμενο ανταγωνισμό έγινε σαφές ότι το ελεγκτικό επάγγελμα έπρεπε να εναρμονιστεί με τα ευρωπαϊκά δεδομένα και ότι η θέσπιση ενός νέου νομοθετικού πλαισίου ήταν απαραίτητη. Έτσι το 1991 ψηφίστηκε ο νόμος 1969 με σκοπό την εναρμόνιση με τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στη συνέχεια ιδρύθηκε το 1992 το Σώμα των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), το οποίο αντικατέστησε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.).

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών, εδρεύει στην Αθήνα και μπορεί με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου να ιδρύει γραφεία σε άλλες πόλεις της Ελλάδας. Η σύσταση και η λειτουργία του Σ.Ο.Ε.Λ. αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων, από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούμενων ελέγχων.



## 1.4 Φορείς παρακολούθησης ελεγκτικού επαγγέλματος

### 1.4.1. Σώμα Ορκωτών Ελεγκτικών-Λογιστών (ΣΟΕΛ)

Το ΣΟΕΛ αποτελεί την επαγγελματική οργάνωση των ορκωτών ελεγκτών λογιστών στην Ελλάδα. Στην Ελλάδα, για να ασκήσει κάποιος το ελεγκτικό επάγγελμα, πρέπει να είναι εγγεγραμμένος στο σώμα αυτό.

Το ΣΟΕΛ αποτελείται από τέσσερις βαθμίδες ελεγκτών:

- Ορκωτοί Ελεγκτές
- Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές
- Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές
- Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές

Οι ορκωτοί ελεγκτές έχουν πλήρη δικαιώματα και υποχρεώσεις σαν μέλοι του ΣΟΕΛ, και ασκούν με δικιά τους ευθύνη, ελευθέρως, το ελεγκτικό έργο. Αντιθέτως, οι επίκουροι, δόκιμοι και ασκούμενοι ελεγκτές λειτουργούν ως βοηθοί στην εκτέλεση του έργου, που έχουν να φέρουν εις πέρας οι ορκωτοί ελεγκτές.

Επίσης το ΣΟΕΛ αποτελείται από τα εξής όργανα διοίκησης:

- Το Εποπτικό Συμβούλιο
- Τη Γενική Συνέλευση
- Το Επιστημονικό Συμβούλιο
- Το Πειθαρχικό Συμβούλιο

1.Το **Εποπτικό Συμβούλιο** αποτελείται από τον Πρόεδρο και έξι μέλη, εκλέγεται με τριετή θητεία από τη Γενική Συνέλευση των μελών του σώματος.

Οι αρμοδιότητες του Εποπτικού Συμβουλίου είναι :

- Η διοίκηση του Σώματος και η εποπτεία του έργου των μελών.
- Παρακολουθεί , διαχειρίζεται και συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.
- Προσδιορίζει τις υποχρεώσεις των μελών προς το Σώμα .
- Διορίζει τα μέλη του Σώματος που έχουν τα απαραίτητα προσόντα και προετοιμάζει τις διαδικασίες εγγραφής τους.
- Κανονίζει τη διεξαγωγή εξετάσεων για την εισαγωγή στο Σώμα και επιλέγει την Εξεταστική Επιτροπή.
- Ελέγχει τη τήρηση των νόμων και κανόνων του Σώματος .
- Εκδίδει κανονισμούς που αφορούν τα Ελεγκτικά Πρότυπα και την εναρμόνιση τους με τα Διεθνή πρότυπα.
- Συντάσσει γενικές οδηγίες για τη διεξαγωγή ελέγχου.
- Διαμορφώνει κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας.
- Αποφασίζει για την οριστική διαγραφή των μελών

**2.Η Γενική Συνέλευση** αποτελείται από τους εγγεγραμμένους στο ειδικό Μητρώο Ορκωτούς Λογιστές Ελεγκτές με εξαίρεση αυτούς που έχουν αναστολή άσκησης επαγγέλματος. Αποφασίζει για ότι αφορά την οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος, εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του Σώματος από εκλεγμένο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή που δεν υπήρξε εκλεγμένος επί τουλάχιστον έξι έτη μέλος του ΕΣ και Εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου.

**3.Το Επιστημονικό Συμβούλιο** αποτελείται από τέσσερα μέλη και τον πρόεδρο, οι οποίοι εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση των μελών του ΣΟΕΛ, από εν ενεργεία ή συνταξιούχους ορκωτούς λογιστές ή καθηγητές πανεπιστημίου. Έργο του Επιστημονικού Συμβουλίου είναι να καταρτίζει ή επεξεργάζεται κανονισμούς και οδηγίες κανονισμούς και οδηγίες ή άλλα επιστημονικά θέματα και γνωμοδοτεί επί θεμάτων που παραπέμπονται σε αυτό από το ΕΣ του ΣΟΕΛ.

**4.Το πειθαρχικό Συμβούλιο** συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών , η θητεία του είναι τρία έτη και αποτελείται από τρία μέλη :

- Έναν ενεργά επαγγελματικά δικηγόρο ή συνταξιοδοτούμενο που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από το ΔΣ της ΕΛΤΕ .

- Ένα μέλος του ΔΕΠ ΑΕΙ με γνωστικό αντικείμενο στη Λογιστική
- Έναν υπάλληλο του Υπουργείου Οικονομικών που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών

Αρμοδιότητα του είναι να εξετάζει θέματα που συνδέονται με :

- Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων ενός ελεγκτή
- Ανάρμοστη συμπεριφορά νόμιμου ελεγκτή ή γραφείου
- Οποιαδήποτε παράβαση νόμου ή κανονιστικής διάταξης ή δεοντολογικών κανόνων

#### *1.4.2. Ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς*

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, είναι μια αυτόνομη αρχή με αποστολή την εποπτεία της Ελληνικής Κεφαλαιαγοράς. Με το έργο της συμβάλλει στη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που δημοσιεύουν οι εισηγμένες εταιρίες και στη γενικότερη βελτίωση της λειτουργίας της Ελληνικής Κεφαλαιαγοράς. Ως νομικό πρόσωπο του δημόσιου τομέα, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς τελεί υπό την εποπτεία του Υπουργείου Οικονομίας. Η λειτουργία της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς δεν βαραίνει τον κρατικό προϋπολογισμό, οι δε πόροι της από τέλη και εισφορές προέρχονται από τους εποπτευόμενους φορείς.

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς έχει τη δυνατότητα να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις( επίπληξη, χρηματικό πρόστιμο, αναστολή λειτουργίας, αφαίρεση άδειας) σε εποπτευόμενα νομικά και φυσικά πρόσωπα που παραβαίνουν τη νομοθεσία για την κεφαλαιαγορά. Στους εποπτευόμενους φορείς από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς περιλαμβάνονται οι Ανώνυμες Χρηματιστηριακές Εταιρίες και οι Ανώνυμες Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, οι Ανώνυμες Εταιρίες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων, οι Ανώνυμες Εταιρίες Ακίνητης Περιουσίας και οι Ανώνυμες Εταιρίες Επενδυτικής Διαμεσολάβησης.

#### *1.4.3. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων*

Μετά την κατάργηση της Ελληνικής Κεφαλαιαγοράς τη διετία 1999-2001,η εποπτεία του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος ανατέθηκε το 2003 στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων ( ΕΛΤΕ ). Αποστολή της είναι η συνεχής

ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στη λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα. Η ΕΛΤΕ (ΝΠΙΔΔ) είναι η εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικολογιστικού επαγγέλματος και είναι η μόνη αρμόδια αρχή για τη θέσπιση και την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων.

Οι αρμοδιότητες της ΕΛΤΕ με βάση το Άρθρο 44 του ν.4449/2017 & Κανονισμού 537/2014 είναι οι εξής:

- Ενημερώνει τη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας για το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου.
- Παρακολουθεί τη διαδικασία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και υποβάλλει συστάσεις ή προτάσεις για την εξασφάλιση της αξιοπιστίας της.
- Παρακολουθεί την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας.
- Παρακολουθεί τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Αξιολογεί την ανεξαρτησία των νομίμων ελεγκτών ή των ελεγκτικών γραφείων, σύμφωνα με την Οδηγία, καθώς και το άρθρο 6 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 και ιδίως την καταλληλότητα της παροχής συμπληρωματικών υπηρεσιών στην ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με το άρθρο 5 του εν λόγω Κανονισμού.
- Είναι υπεύθυνη για τη διαδικασία επιλογής νόμιμων ελεγκτών ή ελεγκτικών γραφείων και προτείνει τους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία, που θα διοριστούν σύμφωνα με τον Κανονισμό 537/2014 .

Η Επιτροπή απαρτίζεται από :

- Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ)
- Το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε)
- Την Εκτελεστική επιτροπή που αποτελείται από το πρόεδρο και δύο αντιπροέδρους
- Το Πειθαρχικό Συμβούλιο

1. Το **Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης** εποπτεύει τον Λογιστικό Θεσμό. Είναι αρμόδιο για τη θέσπιση και εποπτεία των Λογιστικών Προτύπων που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Η αποστολή του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) είναι να ενισχύσει την εμπιστοσύνη του επενδυτικού κοινού στην ακεραιότητα των οικονομικών καταστάσεων.

2. Το **Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου** είναι το αρμόδιο όργανο για τη διοικητική μέριμνα θεμάτων ποιοτικού ελέγχου των επί των ελέγχων που διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές. Έτσι έχει την αρμοδιότητα να επικυρώνει τις ποινές που επιβάλλονται από το Πειθαρχικό Συμβούλιο σε ορκωτούς ελεγκτές ή σε ελεγκτικές εταιρείες.

3. Η **Εκτελεστική Επιτροπή** απαρτίζεται από τον Πρόεδρο και δύο αντιπροέδρους της ΕΛΤΕ. Είναι αρμόδια για να:

- Επιμελείται τα θέματα που ανατίθενται στο ΔΣ της ΕΛΤΕ.
- Αναθέτει για μελέτη στα ΣΛΟΤ, ΣΠΕ και ΠΣ θέματα αρμοδιότητας τους με σκοπό την υποβολή προτάσεων και εισηγήσεων.
- Εκτελεί αποφάσεις του ΔΣ , να ασκεί διοικητική εποπτεία στο Σώμα και στους λοιπούς ελεγκτικούς και λογιστικούς φορείς.
- Να αξιολογεί τα πορίσματα της διαχείρισης του Σώματος και των λοιπών ελεγκτικών και λογιστικών φορέων.
- Εκπροσωπεί το ΕΛΤΕ σε συνεργασία με τα αρμόδια όργανα στην Ελλάδα και το εξωτερικό για διάφορα θέματα όπως τη πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες πράξεις

4. Το **ΠΣ** είναι τριμελές το οποίο λειτουργεί χωρικά στην ΕΛΤΕ. Ο Πρόεδρος του ΠΣ είναι ανώτατος δικαστικός του Συμβουλίου της Επικρατείας , ένα μέλος είναι ΔΕΠ πανεπιστημίου με σχετικό γνωστικό αντικείμενο ή εμπειρογνώμονας στο ίδιο αντικείμενο και το τρίτο μέλος είναι ορκωτός ελεγκτής εκλεγμένος από τη ΓΝ του ΣΟΕΛ.

Το ΠΣ ασχολείται με θέματα όπως :

- Παράβαση καθήκοντος σύμφωνα με το ποινικό κώδικα ή άλλους ποινικούς νόμους.

- Αδικοιολόγητη αποχή από την εκτέλεση καθηκόντων.
- Άρνηση ή πλημμελής εκτέλεση καθηκόντων.
- Ανάρμοστη συμπεριφορά.
- Άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε δημοπρασία που διενεργεί η υπηρεσία.
- Παροχή πληροφοριών σε οποιονδήποτε τρίτο για θέματα που εξετάζει η επιτροπή.
- Απρεπής συμπεριφορά προς τους συναδέλφους ή προϊστάμενους.
- Αποδοχή δώρων .
- Απασχόληση με εργασίες άσχετες με τα καθήκοντα του ελεγκτή εκτός και αν υπάρχει σχετική έγκριση.
- Άσκηση κριτικής για πράξεις του ΔΣ και της προϊστάμενης αρχής που γίνονται δημοσίως με οποιονδήποτε τρόπο

## 1.5 Ελεγκτικές εταιρείες

Στη διεθνή πρακτική, ο βασικός φορέας παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών είναι οι ελεγκτικές εταιρείες. Οι εταιρείες αυτές μπορούν να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες, με βάση το μέγεθος τους:

- Μεγάλες Διεθνείς Ελεγκτικές Εταιρείες
- Μεσαίες Διεθνείς Ελεγκτικές Εταιρείες
- Εθνικές Ελεγκτικές Εταιρείες

### 1.5.1 Μεγάλες Διεθνείς Ελεγκτικές Εταιρείες

Οι μεγάλες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες ασκούν σημαντική επιρροή στις διεθνείς εξελίξεις στο χώρο της Ελεγκτικής αλλά και της Λογιστικής. Λειτουργούν σχεδόν σε όλες τις χώρες του κόσμου και ελέγχουν την εκπροσώπηση του εθνικού ελεγκτικού επαγγέλματος στη πλειοψηφία των χωρών στις οποίες δραστηριοποιούνται και κυρίως στις χώρες που παίζουν σημαντικό ρόλο στις διεθνείς εξελίξεις στα ελεγκτικά και λογιστικά ζητήματα ( π.χ. Η.Π.Α ).

Σήμερα υπάρχουν τέσσερις μεγάλες πολυεθνικές ελεγκτικές εταιρίες, γνωστές ως Big Four. Η ομάδα αυτή παλιότερα ήταν γνωστή ως Big Eight μέχρι το 1990 και περιορίστηκε αργότερα σε Big Five μετά από μια σειρά συγχωνεύσεων. Με την κατάρρευση της εταιρείας Arthur Andersen το 2002 με το σκάνδαλο της Enron, οι Big Five έγιναν Big Four. Οι ελεγκτικές αυτές εταιρείες σε αλφαβητική σειρά στα αγγλικά είναι :

- Deloitte, ιδρύθηκε αρχικά το 1845 στο Λονδίνο.
- Ernst and Young, ιδρύθηκε αρχικά το 1903 στο Σικάγο των Η.Π.Α.
- KPMG, ιδρύθηκε αρχικά το 1870 στο Λονδίνο.
- PricewaterhouseCoopers, ιδρύθηκε αρχικά το 1850 στο Λονδίνο.

Στις υπόλοιπες χώρες που δραστηριοποιούνται οι Big 4 λειτουργούν σύμφωνα με το κατά χώρα εθνικό δίκαιο νομικά ανεξάρτητες εταιρείες με τη μέθοδο συνήθως της δικαιοχρησίας. Δηλαδή, οι τοπικές εταιρείες ανήκουν σε εταίρους από αυτή τη χώρα και πληρώνουν μια αμοιβή για τη χρήση του ονόματος ή για άλλες υπηρεσίες ( τεχνογνωσία ) που λαμβάνουν. Φυσικά οι εταιρείες αυτές πρέπει να ακολουθούν τα πρότυπα εργασίας της αντίστοιχης πολυεθνικής εταιρείας και δέχονται σχετικούς ελέγχους για την των προτύπων αυτών.

#### *1.5.2 Μεσαίες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες*

Υπάρχουν και οι μεσαίες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες οι οποίες έχουν παρόμοια δομή και λειτουργία με αυτές των μεγάλων διεθνών ελεγκτικών εταιρειών. Κάποιες από αυτές είναι η Grant Thornton, η BDO, η Moore Stephens κ.λπ.

#### *1.5.3 Εθνικές ελεγκτικές εταιρείες*

Βέβαια εκτός από τις διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες υπάρχουν και οι εθνικές ελεγκτικές εταιρείες που λειτουργούν σε κάθε χώρα. Αυτές οι εταιρείες σε θέματα οργάνωσης ακολουθούν τις διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες όμως σε θέματα δομής ακολουθούν τις ιδιαιτερότητες της κάθε χώρας.

Στην Ελλάδα δραστηριοποιούνται 44 ελεγκτικές εταιρείες, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και ορισμένες Ελληνικές. Σύμφωνα με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ ) οι εταιρείες αυτές είναι:

ABACUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
ACTION AUDITING ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
AUDIRE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
AUDIT OPINION ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ
Baker Tilly Greece Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.
BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
C & A HELLAS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧ/ΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε.
DELOITTE ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
DELTA PARTNERS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΕ
DFK PD AUDIT ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Α.Ε.
FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
GRANT THORNTON Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
HBP ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ
HLB Hellas Ανώνυμη Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών
KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
KRESTON PRIME AUDIT ΙΚΕ
KRP AUDITORS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
Ksi GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
MAZARS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ Α.Ε.
METRON AUDITING SA
OLYMPIA ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ
PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.
Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΕΠΕ
RSM GREECE ΑΕ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
TMS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
V.N.T ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
AUDIT PLUS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.
ΑΡΤΙΑ ΠΟΡΕΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧ
ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
ΕΚΟΒΙΣ ΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΚΥΚΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ - ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΕΡΝΣΤ & ΓΙΑΝΓΚ (ΕΛΛΑΣ) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
ΚΥΠΡΗΣ & ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΑΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ - ΛΟΓΙΣΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΣΙΓΑΛΑΣ ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΕ
ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΝΕΧΙΑ EUROSTATUS Α.Ε
ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΜΟΥΡ ΣΤΗΒΕΝΣ Α.Ε.
ΠΡΑΙΣΓΟΥΩΤΕΡΧΑΟΥΣΚΟΥΠΕΡΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.
ΩΡΙΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.

*Πίνακας 1: Ελεγκτικές εταιρείες*

Επιπλέον η μέγιστη διάρκεια ανάθεσης σε ελεγκτική εταιρεία δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δέκα (10) έτη λαμβάνοντας υπόψη τις μεταβατικές διατάξεις του Κανονισμού και του ν.4449/2017 και δεν αναλαμβάνουν τον υποχρεωτικό έλεγχο της ίδιας οντότητας δημοσίου ενδιαφέροντος για τα επόμενα τέσσερα έτη.

Έπειτα σύμφωνα με τον ν.4449/2017 για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) στα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 5 και 7 έως 11 ή/και 13 και έχουν λάβει επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα

β) το μεγαλύτερο μέρος των δικαιωμάτων ψήφου σε μία ελεγκτική εταιρεία πρέπει να κατέχεται από ελεγκτικές εταιρείες στις οποίες έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος - μέλος ή από φυσικά πρόσωπα που πληρούν τουλάχιστον τις προϋποθέσεις των άρθρων 5, 7 έως 11 ή/και 13

γ) η πλειοψηφία του οργάνου διοίκησης ή διαχείρισης της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να ανήκει κατά τα 2/3 τουλάχιστον σε ελεγκτικές εταιρείες, στις οποίες έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος - μέλος ή σε φυσικά πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 5, 7 έως 11 ή/και 13 . Όταν το όργανο διοίκησης έχει μόνο δύο μέλη, για τουλάχιστον ένα μέλος πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρούσας περίπτωσης

δ) η ελεγκτική εταιρεία να πληρεί την προϋπόθεση, που ορίζεται στο άρθρο 5

### **1.6 Κλάδοι και διακρίσεις της ελεγκτικής**

Σε συνάρτηση με τον διαχωρισμό της ελεγκτικής σε διακριτές κατηγορίες, κλάδοι της ελεγκτικής μπορούν να θεωρηθούν οι παρακάτω:

- Η ιδιωτική ελεγκτική, που ασχολείται με τον έλεγχο των ιδιωτικών επιχειρήσεων.
- Η δημόσια ελεγκτική, που ασχολείται με τον έλεγχο των Οργανισμών του Δημοσίου και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

Η έννοια της ελεγκτικής ως προς το υποκείμενο του ελέγχου, δηλαδή το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο διακρίνεται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Εξωτερική Ανεξάρτητη Ελεγκτική
- Εσωτερική Ελεγκτική
- Κρατική Ελεγκτική

1. **Εξωτερικός ή Ανεξάρτητος έλεγχος** είναι αυτός που ασκείται από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένα άτομα ή εταιρείες που δεν είναι εξαρτώμενοι από την επιχείρηση και τα οποία ορίζονται ως Ορκωτοί Ελεγκτές ή Ορκωτοί Λογιστές. Ο έλεγχος αρχικά διενεργούνταν κυρίως στο λογιστικό σύστημα μιας μονάδας. Όμως σήμερα, ο έλεγχος περιλαμβάνει και επιμέρους θέματα των οργανωτικών συστημάτων, τα οποία μπορούν να επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, και της οικονομικής μονάδας σε γενικότερο επίπεδο.

2. Από την άλλη μεριά έχουμε τον **Εσωτερικό έλεγχο**, που αφορά τον έλεγχο τον οποίο διενεργούν ειδικοί επαγγελματίες, οι οποίοι είναι υπάλληλοι της οικονομικής μονάδας. Εσωτερικός Έλεγχος ορίζεται ως μια ανεξάρτητη διαδικασία υποτίθεται, μεν, αλλά εσωτερική της μονάδας ,δε, που λειτουργεί μέσα στον οργανισμό, για να εξετάσει και να εκτιμήσει τις διαδικασίες παρέχοντας επιστημονική υπηρεσία σε αυτόν. Στόχος του Εσωτερικού ελέγχου είναι η άμεση και έγκυρη παροχή υπηρεσιών καθώς και η αξιολόγηση διαδικασιών λειτουργίας του οργανισμού και τέλος η παροχή πληροφοριών στη διοίκηση.

3. Στον **Κρατικό Έλεγχο** ανήκουν όλοι εκείνοι οι έλεγχοι όπου διενεργούνται από τους διάφορους κρατικούς και ημικρατικούς φορείς (Εφοριακούς ή Τραπεζικούς υπαλλήλους ). Οι σημαντικότεροι έλεγχοι αυτού του είδους είναι ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από την εφορία και αφορά στην αναζήτηση ή επαλήθευση του φορολογητέου εισοδήματος των υποκειμένων σε φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων , ο έλεγχος από την Τράπεζα Ελλάδος που αφορά σε νομισματικά και πιστωτικά θέματα και ο έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους που αφορά τους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα στον ειδικό λογαριασμό εγγυήσεων γεωργικών προϊόντων και στις δαπάνες που πραγματοποιούνται με ενίσχυση από πόρους Ευρωπαϊκής Κοινότητας καθώς και στους δήμους και κοινότητες .

### **1.7 Εξεταζόμενα θέματα ελεγκτικής**

Η ελεγκτική εξετάζει τρία βασικά θέματα:

- **Το υποκείμενο του ελέγχου.** Αφορά κατά κύριο λόγο τους Ελεγκτές, δηλαδή τα πρόσωπα που έχουν αναλάβει να διενεργούν τον έλεγχο και ποιες είναι οι απαιτούμενες προδιαγραφές και τα προσόντα των ατόμων αυτών, ώστε να μπορούν να ανταποκριθούν στα ελεγκτικά τους καθήκοντα. Ο ελεγκτής είναι απαραίτητο όργανο για να εξασφαλιστεί η ορθολογική οργάνωση και η ομαλή οικονομική διαχείριση για τη δημόσια αλλά και ιδιωτική οικονομία.
- **Το αντικείμενο ελέγχου.** Απαντάται στα ερωτήματα, τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται μέσα από τον έλεγχο. Οι άμεσα ενδιαφερόμενοι για τη διενέργεια του ελέγχου είναι οι διοικούντες της επιχείρησης, οι μέτοχοι, οι πιστωτές και οι συναλλασσόμενοι με αυτή.
- **Τις ελεγκτικές διαδικασίες.** Σε αυτές περιλαμβάνεται ο τρόπος και οι επιστημονικές τεχνικές και μέθοδοι που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται κάθε φορά για τη διενέργεια του ελέγχου προκειμένου να παραχθεί ορθό ελεγκτικό επιστημονικό έργο. Οι ελεγκτικές διαδικασίες δεν έχουν αναγνωρισθεί επίσημα όπως έχει γίνει με τα πρότυπα αλλά υπάρχει μεθοδολογία που μπορεί να συμβάλλει σε συγκεκριμένες λογικές και εξελικτικές φάσεις ενός ελέγχου.

### **1.8 Σκοποί της ελεγκτικής**

Η Ελεγκτική μέσω της προκαθορισμένης διερεύνησης και της αξιολόγησης των λειτουργιών αποκτά συνεχές πρόσφορο και γόνιμο έδαφος αποδοχής και εφαρμογής σε κάθε επιχειρηματική μονάδα, φορέα αλλά και κοινωνία. Η ελεγκτική εξελίσσεται συνεχώς και προσπαθεί να αποκτήσει τη δικής της οντότητα - ταυτότητα, διερευνά τα τρωτά σημεία του εσωτερικού ελέγχου, με επιστημονικές μεθόδους, υποδεικνύοντας συγχρόνως ρεαλιστικές λύσεις προκειμένου να βοηθήσει στην ομαλή λειτουργία της ελεγχόμενης μονάδας.

Έτσι βασικοί σκοποί της ελεγκτικής:

- Εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή και αθέλητων λογιστικών λαθών , απατών.
- Διερεύνηση , αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων

- Έγκριση , ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και της πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολο τους.
- Αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων , που αποτελούν κατατοπιστικά στοιχεία για τη πορεία της επιχείρησης.
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή χρήσιμων αποτελεσμάτων.
- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης για να πραγματοποιηθεί ο σχηματισμός σωστών προβλέψεων.

### **1.9 Αναγκαιότητα της ελεγκτικής**

Ο ρόλος της ελεγκτικής και των ελέγχων γίνεται ολοένα πιο αναγκαίος. Τα τελευταία χρόνια οι επιχειρήσεις γίνονται το επίκεντρο της προσοχής των επενδυτών, οι οποίοι προκειμένου να τοποθετήσουν τα χρήματά τους σε μία επιχείρηση, επιζητούν τη πραγματική και αντικειμενική γνώμη για την εικόνα της εξεταζόμενης επιχείρησης. Επιπλέον, τα ενδιαφερόμενα μέρη όπως είναι οι μέτοχοι επιθυμούν να γνωρίζουν την πορεία της επιχείρησης και τις οικονομικές δραστηριότητες της χωρίς την ύπαρξη παραποιημένων στοιχείων.

Η ύπαρξη της ελεγκτικής σημειώνεται κατόπιν τεσσάρων βασικών αιτιών:

- Οι ατέλειες της Ανθρώπινης Φύσης
- Εύρεση και Διόρθωση Σφαλμάτων
- Ανάγκη Έγκυρων Πληροφοριών
- Σχέση Ιδιοκτήτη και Διαχειριστή

#### *1.9.1 Οι ατέλειες της Ανθρώπινης Φύσης*

Η αναγκαιότητα της ελεγκτικής βασίζεται συγκεκριμένα στον ανθρώπινο παράγοντα και στις ατέλειες του. Πρακτικά τα σφάλματα και οι ατέλειες είναι κοινά με την ύπαρξη του ανθρώπου. Λάθη και αδυναμίες χαρακτηρίζουν κάθε άνθρωπο, και ποτέ δεν θα σταματήσουν να υπάρχουν. Ο άνθρωπος είναι πλασμένος μαζί με αυτές και συνεπώς η πλήρης θεραπεία η εξαφάνιση αυτών είναι αδύνατη. Ο έλεγχος, συνεπώς, είναι το απαραίτητο συμπλήρωμα οποιασδήποτε οικονομικής διαχείρισεως ξένης

περιουσίας, είναι ένα είδος ασφαλίσεως κατά των λαθών, της ανειλικρίνειας, της κλοπής και της απάτης.

### *1.9.2 Εύρεση και Διόρθωση Σφαλμάτων*

Όπως έχει αναφερθεί σε προηγούμενη ενότητα, βασικός σκοπός της ελεγκτικής είναι ο εντοπισμός σφαλμάτων που παραποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Τα σφάλματα μπορεί να είναι λογιστικής ερμηνείας, παραλείψεων, αποδόσεων, αρχών, αριθμητικά, είτε σφάλματα από την εκτέλεση λογιστικών εργασιών και μπορούν να πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια της καταχώρησης λογιστικών δεδομένων, κατά τη μεταφορά στοιχείων από τα λογιστικά βιβλία στο χρησιμοποιηθέν σύστημα είτε από έλλειψη προσοχής είτε με τη θέληση του εργαζομένου. Αυτά όμως τα λάθη πρέπει να ανιχνεύονται μέσω της οργάνωσης και του ουσιαστικού εξωτερικού ελέγχου σε συνδυασμό με ένα πλήρες σύστημα εσωτερικού ελέγχου μέσα στην ίδια την επιχείρηση.

### *1.9.3 Ανάγκη Έγκυρων Πληροφοριών*

Για να ληφθούν σωστές αποφάσεις πρέπει οι πληροφορίες που διατίθενται να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία, εγκυρότητα και ακρίβεια. Μεγάλη είναι η ανάγκη για αξιόπιστες πληροφορίες, για αυτούς που τις χρησιμοποιούν μέσα ή έξω από την επιχείρηση και το βάρος πέφτει στη διαδικασία του ελέγχου που πραγματοποιείται στην επιχείρηση. Αξιόπιστες λογιστικές πληροφορίες ζητούν οι μέτοχοι μιας επιχείρησης, οι πιστωτές, οι μελλοντικοί επενδυτές της, οι ασφαλιστικοί οργανισμοί, το Δημόσιο κ.α. Ο ρόλος ουσιαστικά της ελεγκτικής είναι η επαλήθευση, επικύρωση, πιστοποίηση, των λογιστικών πληροφοριών. Συνεπώς, η δοκιμότερη λύση είναι ο έλεγχος να ανατίθεται σε εξειδικευμένα άτομα με ανεξαρτησία γνώμης ώστε να διασφαλιστεί η αξιοπιστία, η πληρότητα και η ελευθερία σκοπιμότητας των ελεγμένων πληροφοριών.

### *1.9.4 Σχέση Ιδιοκτήτη και Διαχειριστή*

Η ελεγκτική παίζει ένα καθοριστικό ρόλο στη σχέση ιδιοκτήτη και διαχειριστή. Αυτή η σχέση δημιουργεί μια σύγκρουση συμφερόντων κυρίως της ασύμμετρης πληροφόρησης που υπάρχει μεταξύ του διαχειριστή μιας οικονομικής οντότητας και του

ιδιοκτήτη-μετόχου ο οποίος βρίσκεται εκτός της διοικούμενης από το διαχειριστή οικονομικής οντότητας. Ασυμμετρία πληροφοριών σημαίνει ότι οι διοικούντες μιας επιχείρησης έχουν καλύτερη και ακριβέστερη πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης σε αντίθεση με τους ιδιοκτήτες-μετόχους. Στόχος των διοικούντων είναι η επιτυχία της επιχείρησης τους έστω και φαινομενικά, για αυτό και οδηγούνται πολλές φορές στην παραποίηση των αποτελεσμάτων χρήσης για να φαίνεται ότι η επιχείρηση είναι κερδοφόρα .Ενώ οι ιδιοκτήτες-μέτοχοι έχουν περιορισμένη έκταση πληροφοριών και αυτό που θέλουν, είναι βεβαίως η επιβίωση της επιχείρησης και η απόκτηση ποσοστού κερδών μέσω μερισμάτων. Άρα η ελεγκτική φαίνεται να διασφαλίζει την ευταξία της επιχειρηματικής ζωής, τη διαφάνεια και τη προστασία των δικαιωμάτων των μετόχων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

### 2.1. Κώδικας δεοντολογίας

Η επαγγελματική δεοντολογία είναι ένα σύνολο κανόνων που συνδυάζονται για να διατηρήσουν ένα επάγγελμα σε αξιοπρεπές επίπεδο, να καθοδηγούν τα μέλη στις σχέσεις μεταξύ τους και να δίνουν στο κοινό τη σιγουριά. Ο κώδικας κάθε επαγγέλματος είναι συνήθως επίσημος και γραπτός. Ο επαγγελματίας ορκίζεται ότι θα υπακούει και θα υπηρετεί τον εκάστοτε δεοντολογικό κώδικα. Έτσι, ο Κώδικας Δεοντολογίας αναφέρεται και εξειδικεύει τους κανόνες συμπεριφοράς των Εσωτερικών Ελεγκτών ως πρόσωπα και επαγγελματίες που σχετίζονται με την ακεραιότητα του χαρακτήρα τους, την αντικειμενικότητα των εκτιμήσεων τους στη λήψη αποφάσεων, την επάρκεια των γνώσεων τους, την εμπιστευτικότητα και τη μη δημοσίευση πληροφοριών - εμπιστευτικότητα που οφείλουν να επιδεικνύουν κατά την εκτέλεση του έργου τους.

Όσον αφορά τώρα το λογιστικό-ελεγκτικό επάγγελμα, η εμπιστοσύνη του κοινού, των επενδυτών, της επιχειρηματικής οντότητας και της κυβέρνησης στην αξιοπιστία και στην αντικειμενικότητα των πορισμάτων του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, επιβάλλει πολύ σοβαρές υποχρεώσεις στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Με τον νόμο 4449/2017 Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις όσον αφορά την επαγγελματική δεοντολογία και τον σκεπτικισμό ισχύουν τα εξής:

1) Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες υπόκεινται στις αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας της παραγράφου 2 που καλύπτουν τουλάχιστον την ιδιότητά τους ως προστατών του δημοσίου συμφέροντος, την ακεραιότητα και αντικειμενικότητά τους, καθώς και την επαγγελματική τους ικανότητα και τη δέουσα επιμέλεια.

2) Με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε., εκδίδεται Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας, που περιλαμβάνει τις αρχές αυτές και για τον οποίο λαμβάνονται



υπόψη οι προβλέψεις του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants).

3)Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία, διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη την πιθανότητα ύπαρξης ουσιώδους ανακρίβειας λόγω γεγονότων ή συμπεριφοράς που αποτελούν ενδείξεις για την ύπαρξη παρατυπιών, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης απάτης ή σφάλματος, ανεξαρτήτως της εμπειρίας που έχει αποκομίσει στο παρελθόν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία σχετικά με την ειλικρίνεια και την ακεραιότητα της διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας και των προσώπων που έχουν επιφορτιστεί με τη διακυβέρνησή της. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία επιδεικνύει επαγγελματικό σκεπτικισμό ιδίως κατά την επισκόπηση των εκτιμήσεων της διοίκησης σχετικά με εύλογες αξίες, απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων, προβλέψεις και μελλοντικές ταμειακές ροές που σχετίζονται με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίζει τις δραστηριότητές της.

4)Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «επαγγελματικός σκεπτικισμός» νοείται η συμπεριφορά που περιλαμβάνει διάθεση αμφισβήτησης, επαγρύπνηση απέναντι σε συνθήκες που ενδέχεται να υποδεικνύουν πιθανή ανακρίβεια λόγω σφάλματος ή απάτης και κριτική αξιολόγηση των αποδεικτικών εγγράφων του ελέγχου.

Για τη μείωση των ανεπιθύμητων φαινομένων και την επιβολή κυρώσεων οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές μέσω των εθνικών και των διεθνών επαγγελματικών τους οργανώσεων, όπως το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (Α.Ι.Ο.Λ.) και τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (Δ.Ο.Λ.-I.F.AC.) διαμόρφωσαν κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας και ηθικής.

#### *2.2.1. Κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας του Σ.Ο.Ε.Λ*

Ο Κώδικας που έχει εκδοθεί από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σκοπό έχει τη διασφάλιση της ποιότητας και τη βελτίωση της διαφάνειας των παρεχόμενων από τους ορκωτούς ελεγκτές υπηρεσιών, με σκοπό την προστασία του ηθικού και

επαγγελματικού κύρους των μελών, όπως επίσης και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές.

Κάθε Ορκωτός ελεγκτής αλλά και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει:

- Να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχομένων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. και να διαβιώνει ως τίμιος και συνετός οικογενειάρχης.
- Να μην αναλαμβάνει την οποιαδήποτε σε αυτόν ανατιθέμενη εργασία, αν δεν είναι βέβαιος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες που προβλέπονται από το νόμο, και τον Κανονισμό, τις αποφάσεις και τις οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος.
- Να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του και να προβαίνει στις επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα και οδηγίες.
- Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων.
- Να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών συμφερόντων ή προσκείμενου σε αυτόν πρόσωπο.
- Να μην αρνείται, να μην αναβάλλει ή να μην εγκαταλείπει χωρίς δικαιολογημένο λόγο οποιαδήποτε ανατεθειμένη σε αυτόν εργασία.
- Να μην παρέχει ανακριβή ή παραπλανητικά στοιχεία και πληροφορίες σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά ή εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Να μη δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Να μην ανταγωνίζεται με τρόπο αθέμιτο άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. ή ελεγκτικούς φορείς και να μην επιδιώκει την προσέλκυση ή διατήρηση εργασιών με μη διαφανή μέσα.
- Να προστατεύει το κύρος του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ. και των οργάνων του, καθώς και των αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου και να μη συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος Κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του.

### 2.1.2. Κώδικας Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (Δ.Ο.Λ.- International Federation of Accountants-I.F.A.C.)

Ο κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών αναφέρεται στις γενικές αρχές και χαρακτηριστικά που πρέπει να πληρούν

- Οι επαγγελματίες λογιστές η ελεγκτές που είναι μέλη της IFAC.
- Οι επαγγελματίες που ασκούν τον έλεγχο σαν ελεύθεροι επαγγελματίες ή μέσω ελεγκτικών εταιρειών.
- Οι επαγγελματίες που είναι υπάλληλοι επιχειρήσεων, δηλαδή λογιστές ή εσωτερικοί ελεγκτές.

Τον Κώδικα Δεοντολογίας της Δ.Ο.Λ. έχει επεξεργαστεί η Επιτροπή Δεοντολογίας (Ethics Committee) της ομοσπονδίας. Η τελευταία αναθεώρηση έγινε το 2005, με ημερομηνία έναρξης ισχύος τις 30 Ιουνίου του 2006. Στην έκδοση αυτή παρουσιάστηκε ένα πλαίσιο με βάση το οποίο κάθε λογιστής οφείλει να εντοπίζει, να αξιολογεί και να αντιμετωπίζει κατάλληλα περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τις βασικές αρχές που ο Κώδικας θέτει. Ο επαγγελματίας λογιστής ασκεί κάθε φορά επαγγελματική κρίση ανάλογα με τις περιστάσεις.

Τις παρακάτω αρχές ο επαγγελματίας οφείλει να τις ακολουθεί, ανεξάρτητα του είδους της επαγγελματικής υπηρεσίας που προσφέρει και της ειδικότερης σχέσης με την οποία προσφέρει την υπηρεσία αυτή. Αυτές είναι :

1. **Ακεραιότητα.** Ο επαγγελματίας ελεγκτής οφείλει να είναι έντιμος και δίκαιος στην παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών και γενικότερα στις επαγγελματικές του σχέσεις.
2. **Αντικειμενικότητα.** Ο επαγγελματίας ελεγκτής οφείλει να μην επιτρέπει προκατάληψη ή μεροληψία, σύγκρουση συμφερόντων ή επιρροή από άλλους, να επηρεάζουν την αντικειμενικότητα της κρίσης του.
3. **Επαγγελματική ικανότητα και επιμέλεια.** Ο επαγγελματίας ελεγκτής οφείλει να προσφέρει τις υπηρεσίες του με την απαιτούμενη ικανότητα, φροντίδα και επιμέλεια και οφείλει να συντηρεί τις γνώσεις του και τις δεξιότητες του στο επίπεδο που απαιτείται ώστε ο πελάτης του να λαμβάνει άριστης ποιότητας υπηρεσίες.
4. **Εχεμύθεια.** Ο επαγγελματίας ελεγκτής οφείλει να τηρεί εχεμύθεια σχετικά με πληροφορίες που λαμβάνει γνώση κατά την διάρκεια της εκτέλεσης της εργασίας

του και δεν πρέπει να αποκαλύπτει τις πληροφορίες αυτές, εκτός εάν είναι νομικό ή επαγγελματικό του δικαίωμα ή υποχρέωση να το κάνει. Ομοίως ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μη χρησιμοποιεί τις γνώσεις που απέκτησε λόγω της επαγγελματικής του σχέσης για ίδιον όφελος ή για όφελος τρίτων προσώπων.

5. **Επαγγελματική Συμπεριφορά.** Ο επαγγελματίας ελεγκτής πρέπει να δρα με συνέπεια εφαρμόζοντας τους ισχύοντες νόμους, κανονισμούς, ρυθμίσεις και να αποφεύγει κάθε συμπεριφορά η οποία θα μπορούσε να δυσφημήσει το επάγγελμα.
6. **Τεχνικά-Επαγγελματικά Κριτήρια.** Ένα επαγγελματίας ελεγκτής υποχρεούται να εκτελεί τα καθήκοντά του σύμφωνα με τα ανάλογα τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια. Οι επαγγελματίες ελεγκτές έχουν υποχρέωση να εκτελούν με φροντίδα και δεξιότητα τις οδηγίες τη ελεγχόμενης οντότητας μέχρι το σημείο βέβαια που αυτές είναι συμβατές με τις απαιτήσεις για ακεραιότητα και ανεξαρτησία. Επιπλέον πρέπει να συμμορφώνονται με τα τεχνικά και επαγγελματικά κριτήρια του Σώματος που υπηρετούν.

## 2.2 Η έννοια της ανεξαρτησίας του ελεγκτή

Το θέμα της ανεξαρτησίας είναι κεφαλαιώδους σημασίας για τους ορκωτούς ελεγκτές, δηλαδή για τους επαγγελματίες λογιστές, όταν αυτοί προσφέρουν κάθε είδους υπηρεσίες διασφάλισης (έλεγχο, επισκόπηση ή λοιπές υπηρεσίες διασφάλισης). Οι ανεξάρτητοι ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Παρόλο που οι ανεξάρτητοι ελεγκτές προσλαμβάνονται από εταιρείες για να εκτελέσουν ελεγκτικό έργο, και συνεπώς μπορεί να υπαινιχθεί ότι τις ευνοούν, στην πραγματικότητα είναι υπεύθυνοι απέναντι σε τρίτους ( επενδυτές, δημόσιες υπηρεσίες) οι οποίοι σχηματίζουν μια άποψη για τις οικονομικές καταστάσεις , της εκάστοτε εταιρείας βάσει της γνώμης του ανεξάρτητου ελεγκτή.

Η ύπαρξη οικονομικού ενδιαφέροντος από τον Ορκωτό ελεγκτή – λογιστή για την υπό έλεγχο εταιρεία δημιουργεί προβλήματα στην ανεξαρτησία και αντικειμενική προσέγγιση της εργασίας του. Αυτό ισχύει και όταν μέλη της οικογένειας του ή η Ελεγκτική Εταιρεία στην οποία εργάζεται ή το ελεγκτικό της προσωπικό διατηρούν τέτοιου είδους ενδιαφέρον.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν.4449/2017 κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, οι ελεγκτικές εταιρείες, καθώς και οποιοδήποτε φυσικό πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει κατά άμεσο ή έμμεσο τρόπο το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου, είναι ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη από αυτούς οντότητα, τηρώντας τις ισχύουσες διατάξεις και δεν επιτρέπεται να συμμετέχουν με οποιονδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας, τόσο κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις, όσο και κατά την περίοδο διενέργειας του υποχρεωτικού ελέγχου και φέρουν το βάρος της απόδειξης της ανεξαρτησίας τους.

Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες λαμβάνουν όλα τα εύλογα μέτρα για να διασφαλίσουν ότι κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου η ανεξαρτησία τους δεν επηρεάζεται από οποιαδήποτε υφιστάμενη ή δυνητική σύγκρουση συμφερόντων ή επιχειρηματική ή άλλη άμεση ή έμμεση σχέση στην οποία εμπλέκεται ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο και, κατά περίπτωση, το δίκτυό του, τα διευθυντικά στελέχη του, οι ελεγκτές ή οι υπάλληλοί του, οποιαδήποτε άλλα φυσικά πρόσωπα, οι υπηρεσίες των οποίων τίθενται στη διάθεση ή υπό τον έλεγχο του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας ή οποιουδήποτε προσώπου συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με αυτούς μέσω της άσκησης ελέγχου. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία δεν διενεργούν υποχρεωτικό έλεγχο όταν υπάρχει κίνδυνος να ανακύψει αυτοεπισκόπηση, ίδιο συμφέρον, ιδιότητα συνηγόρου, οικειότητα ή εκφοβισμός που απορρέουν από οικονομική, προσωπική, επιχειρηματική, εργασιακή ή άλλη σχέση μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, της ελεγκτικής εταιρείας, του δικτύου του, καθώς και οποιουδήποτε φυσικού προσώπου είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου και της ελεγχόμενης οντότητας, με αποτέλεσμα ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος, λαμβάνοντας υπόψη τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις, να κατέληγε στο συμπέρασμα ότι υπονομεύεται η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας.

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία καταγράφουν στα φύλλα εργασίας του ελέγχου τους, όλους τους σημαντικούς κινδύνους της ανεξαρτησίας τους, καθώς και τις διασφαλίσεις που εφαρμόστηκαν προς περιορισμό των κινδύνων.

Εάν μία ελεγχόμενη οντότητα, κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις εξαγοραστεί, συγχωνευτεί ή εξαγοράσει μια άλλη οντότητα, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία εντοπίζει και αξιολογεί τυχόν τρέχοντα ή πρόσφατα συμφέροντα ή σχέσεις (συμπεριλαμβανομένων μη ελεγκτικών υπηρεσιών που παρέχονται στην εν λόγω οντότητα), οι οποίες, λαμβάνοντας υπόψη τις υφιστάμενες διασφαλίσεις, θα μπορούσαν να διακυβέυσουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την ικανότητά του να συνεχίσει τον υποχρεωτικό έλεγχο μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της συγχώνευσης ή της εξαγοράς. Το συντομότερο δυνατόν και σε κάθε περίπτωση εντός τριών (3) μηνών, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για τον τερματισμό τυχόν υφιστάμενων συμφερόντων ή σχέσεων που ενδέχεται να διακυβέυσουν την ανεξαρτησία τους και, όποτε είναι δυνατόν, υιοθετούν διασφαλίσεις για την ελαχιστοποίηση τυχόν απειλών για την ανεξαρτησία τους που προκύπτουν από προηγούμενα και τρέχοντα συμφέροντα και σχέσεις.

Με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. μπορεί να εξειδικεύονται οι κίνδυνοι υπονόμησης της ανεξαρτησίας και να καθορίζονται τα πρόσφορα μέτρα τα οποία, εφόσον ληφθούν και υλοποιηθούν, είναι δυνατόν να άρουν ή να μειώσουν σε ανεκτό βαθμό τους κινδύνους αυτούς.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΙ

### 3.1. Κατηγορίες ελεγκτών

#### 3.1.1. Εσωτερικοί Ελεγκτές

Εσωτερικοί ελεγκτές είναι τα στελέχη μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού που είναι επιφορτισμένα με τη διενέργεια ελέγχων μέσα στην ίδια επιχείρηση. Είναι στελέχη που εμπιστεύεται η Διοίκηση, γιατί διαθέτουν εμπειρία και ευρεία αντίληψη. Διαθέτουν αντικειμενική και ανεξάρτητη κρίση, καλή γνώση όλων των φάσεων της λειτουργίας, των διαδικασιών και κανονισμών που έχουν θεσπιστεί από την επιχείρηση. Διαθέτουν επίσης γνώσεις σε βάθος, όχι μόνο οικονομικής κατεύθυνσης αλλά και διαφόρων άλλων επιστημονικών κλάδων ανάλογα με τον τομέα απασχόλησης.

Οι αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών ποικίλουν από επιχείρηση σε επιχείρηση. Ειδικότερα, είναι ο σύμβουλοι που εκτελούν ελέγχους χρηματοοικονομικούς, λειτουργικούς, διοικητικούς, συστημάτων Πληροφορικής, παραγωγής και γενικά, ελέγχους που αφορούν την εφαρμογή των αποφάσεων της Διοίκησης, οι οποίες είναι συνυφασμένες με την αποστολή, την επιχειρησιακή στρατηγική, και την πολιτική της επιχείρησης. Επιπλέον συντάσσουν μηνιαίο απολογισμό δράσης και εκθέσεις με τα ευρήματα ελέγχου προς το Διοικητικό Συμβούλιο.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές εκθέτουν στη διεύθυνση χρήσιμες πληροφορίες για τη λήψη διάφορων αποφάσεων. Ο εσωτερικός ελεγκτής, επιθεωρώντας το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, αξιολογεί τόσο τον αποτελεσματικό σχεδιασμό του συστήματος όσο και την αποτελεσματική λειτουργία του. Επίσης πρέπει να έχει διαρκή ετοιμότητα και ευαισθησία για την ανακάλυψη γεγονότων μέσα στην επιχείρηση που χρειάζονται να αναφερθούν στα ανώτερα ιεραρχικά κλιμάκια.

Ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών στις σύγχρονες οικονομικές μονάδες και κρατικούς οργανισμούς γίνεται ολοένα και σπουδαιότερος. Στις περισσότερες ανεπτυγμένες οικονομίες έχουν συσταθεί Ινστιτούτα Εσωτερικών Ελεγκτών ( I.E.E), τα οποία προωθούν και προάγουν τα θέματα του εσωτερικού ελέγχου σε νέους τομείς της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Στη χώρα μας έχει συσταθεί το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ( EIEE) το οποίο ιδρύθηκε το 1985 στην Αθήνα και είναι ο

μοναδικός διαπιστευμένος φορέας και συνδεδεμένο μέλος του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών των Η.Π.Α.

### *3.1.2. Εξωτερικοί Ελεγκτές ή Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές*

Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητο προσωπικό που δεν ανήκει στο ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης και για το λόγο αυτό συχνά αναφέρονται ως ανεξάρτητοι ή ορκωτοί ελεγκτές λογιστές. Οι εξωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν τα λογιστικά βιβλία και τις λογιστικές διαδικασίες και καταρτίζουν φύλλα εργασίας. Όμως οι λόγοι που υποκινούν τις εργασίες τους και τα λαμβανόμενα τελικά αποτελέσματα είναι εντελώς διαφορετικά από αυτά των εσωτερικών ελεγκτών .

Ο Εξωτερικός ελεγκτής διενεργεί έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων και εκφέρει γνώμη για το βαθμό της αξιοπιστίας τους, την ειλικρίνεια των ισχυρισμών των μελών της διοίκησης και για τις προοπτικές της επιχείρησης. Ο ανεξάρτητος εξωτερικός ελεγκτής ουσιαστικά φέρει ευθύνη προς τους εκτός της ελεγχόμενης μονάδας ενδιαφερόμενους για την χρηματοοικονομική κατάσταση και αποτελεσματικότητα αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των μετόχων .

Εννοείται ότι οι τρίτοι επιζητούν να γνωρίζουν πόσο ικανοποιητική είναι η εκπλήρωση των υποχρεώσεων κάθε επιχείρησης προς αυτούς. Για το λόγο αυτό, επιδιώκουν να έχουν τακτική και έγκυρη ενημέρωση σχετικά με την πορεία των εργασιών της αλλά και των προοπτικών της. Στην πράξη, οι επιχειρήσεις ενημερώνουν τους τρίτους σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μια φορά το χρόνο, καταρτίζοντας και δημοσιοποιώντας εκθέσεις – απολογισμούς, οι πιο γνωστές από τις οποίες είναι οι λογιστικές καταστάσεις. Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της, τις προοπτικές της και την ικανότητα της να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις και να τηρεί τις δεσμεύσεις της έναντι των τρίτων.

Οι επιχειρήσεις ωφελούνται πολλαπλώς από τη χρησιμοποίηση των ορκωτών λογιστών. Η σπουδαιότητα του ρόλου του Εξωτερικού ελεγκτή δεν μπορούσε να διαφύγει της προσοχής του νομοθέτη. Έτσι, στη χώρα μας, οι μεγάλες Ανώνυμες εταιρίες είναι υποχρεωμένες από το νόμο να υποβάλλουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σε τακτικό έλεγχο από Εξωτερικούς ελεγκτές.



Κάποια από τα προσόντα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι η θεωρητική και επαγγελματική του κατάρτιση, η ικανότητα να εφαρμόζει ορθά τις γνώσεις του, το ανεπίληπτο ήθος και η ακεραιότητα του χαρακτήρα του.

Δεδομένου ότι το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι μέλος της International Federation of Accountants (IFAC), από της ιδρύσεως της, παρακολουθεί και εφαρμόζει όπου είναι δυνατό στο πλαίσιο της ισχύουσας νομοθεσίας τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

### *3.1.3. Κυβερνητικοί Ελεγκτές*

#### *3.1.3.1. Φορολογικοί Ελεγκτές*

Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι δημόσιοι υπάλληλοι και διενεργούν ελέγχους για να προσδιορίσουν τη φορολογητέα ύλη και τις φορολογικές υποχρεώσεις των φορολογούμενων. Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι τα όργανα εκείνα που διεξάγουν κατά κύριο λόγο τη φορολογική διοικητική διαδικασία με την οποία ο φορολογούμενος ελέγχεται αν εκπλήρωσε τις νόμιμες φορολογικές υποχρεώσεις του. Οι φορολογικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν ιδιαίτερες γνώσεις όχι μόνο της ελεγκτικής, οικονομικής, λογιστικής, του εμπορικού και αστικού δικαίου αλλά και του φορολογικού καθεστώτος.

Ο Φορολογικός ελεγκτής εκτελεί θεώρηση σε όλα τα βιβλία της επιχειρήσεως, αμέσως μετά την τελευταία εγγραφή, χωρίς να αφήσει κενό χώρο για την προσθήκη και άλλων εγγραφών. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η έγκαιρη ενημέρωση των βιβλίων. Η θεώρηση γίνεται ηλεκτρονικά και το έντυπο επισυνάπτεται στο βιβλίο .

Ελέγχει αν στα βιβλία έχουν καταχωρηθεί συναλλαγές στο χρόνο που πραγματοποιήθηκαν. Αν στην επιχείρηση υπάρχουν πρόσφατες παραλαβές αγαθών, ζητούνται τα παραστατικά αποστολής τους και διενεργείται δειγματοληπτικός έλεγχος. Επίσης ελέγχει την νομιμότητα χρησιμοποίησης φορολογικών ταμειακών μηχανών.

Τα δικαιώματα του Φορολογικού Ελεγκτή:

- Δικαιούται να ελέγχει καθημερινά τα Λογιστικά βιβλία και Στοιχεία του φορολογούμενου, αλλά και την επαγγελματική του αλληλογραφία.

- Δικαιούται μέσω του οικονομικού Εφόρου να ζητήσει τις πληροφορίες που χρειάζεται από ιδιωτικές επιχειρήσεις, δημόσιες ή δημοτικές αρχές, με σκοπό την επαλήθευση στοιχείων. Δικαιούται να επαληθεύει το υπόλοιπο του βιβλίου Ταμείου και των Αποθεμάτων.
- Δικαιούται να προβαίνει σε κατάσχεση ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων.
- Εφόσον υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες φοροδιαφυγής, ο φορολογικός ελεγκτής μπορεί να συμμετέχει στην διεξαγωγή έρευνας με την έγκριση και παρουσία του εισαγγελέα ή του ειρηνοδίκη.

### *3.1.3.2. Ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου*

Το Ελεγκτικό Συνέδριο που λειτουργεί ταυτόχρονα και ως ανώτερο διοικητικό δικαστήριο ιδρύθηκε το 1833. Έχει περίπου 800 υπαλλήλους, συμπεριλαμβανομένων των μεταφραστών, των διοικητικών υπαλλήλων και των ελεγκτών. Οι Ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου χωρίζονται σε «ομάδες ελέγχου». Εκπονούν σχέδια εκθέσεων επί των οποίων αποφασίζει το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Οι ελεγκτές συχνά μεταβαίνουν για επιτόπιους ελέγχους στα υπόλοιπα θεσμικά όργανα της Ένωσης, στα κράτη μέλη και σε οποιαδήποτε χώρα λαμβάνει βοήθεια από την Ένωση. Παρόλο που το μεγαλύτερο μέρος του έργου του Ελεγκτικού Συνεδρίου αφορά χρήματα για τα οποία είναι υπεύθυνη η Επιτροπή, υπεύθυνες για τη διαχείριση ποσοστού άνω του 80% των δαπανών της ΕΕ είναι οι εθνικές αρχές.

Το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν διαθέτει ίδιες νομικές εξουσίες. Εάν οι ελεγκτές ανακαλύψουν περιπτώσεις απάτης ή παρατυπίας ενημερώνουν την OLAF, την Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης. Η OLAF είναι υπηρεσία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με ειδικό καθεστώς που της εξασφαλίζει πλήρη αυτονομία.

Την παραπάνω κατηγορία συμπληρώνουν και οι παρακάτω:

- Ελεγκτής Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους
- Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης
- Συμβούλιο Επιθεώρησης-Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης ( Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.)

#### *3.1.4. Ελεγκτές Οικονομικού Εγκλήματος*

Ο Ελεγκτής του Οικονομικού Εγκλήματος είναι υπάλληλος της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων ( Υπ.Ε.Ε. ), μια υπηρεσία που ιδρύθηκε και λειτουργεί στη χώρα μας από το 2005. Η Υπηρεσία αυτή είναι γνωστή σε πολλούς ως Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος. Αντικείμενο της είναι η αποκάλυψη και καταπολέμηση του οικονομικού εγκλήματος, ο έλεγχος κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών και ο έλεγχος της σωστής εφαρμογής νόμων που έχουν να κάνουν με εθνικές και κοινωνικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις.

### **3.3 Διακρίσεις ελέγχου**

#### *3.3.1 Ανάλογα με το Άτομο*

Ανάλογα με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση της εργασίας του με τον ελεγχόμενο φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- εσωτερικούς
- εξωτερικούς
- μικτούς

**Εσωτερικοί Έλεγχοι.** Είναι αυτοί που οργανώνονται και διενεργούνται μέσα στον ίδιο φορέα από ειδικά εκπαιδευμένα άτομα, τους Εσωτερικούς Ελεγκτές, για λογαριασμό της διοίκησης.

**Εξωτερικοί Έλεγχοι.** Είναι αυτοί που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, δεν έχουν καμία σχέση εξηρημένης εργασίας, δηλαδή υπαλληλική ιδιότητα με την επιχείρηση που καλούνται να ελέγξουν και ενεργούν με εντολή και για λογαριασμό των μετόχων.

**Μικτοί έλεγχοι.** Οργανώνονται και συντονίζονται από τμήματα Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργούνται με τη συνεργασία των Εξωτερικών Ελεγκτών.

#### *3.3.2 Ανάλογα με την Έκταση*

Ανάλογα με την έκτασή τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- γενικούς
- ειδικούς

**Γενικοί.** Είναι οι έλεγχοι που επεκτείνονται σε ολόκληρη τη διαχείριση συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Ένα είδος τέτοιου ελέγχου είναι αυτός του ισολογισμού που διενεργείται στο τέλος της εταιρικής χρήσης από τους εξωτερικούς ελεγκτές.

**Ειδικοί.** Είναι οι έλεγχοι που έχουν ως διερεύνηση ένα συγκεκριμένο τομέα ή αντικείμενο, όπως: προμήθειες, εισπράξεις, αγορές, πωλήσεις, αμοιβές, παραγωγή, συντήρηση, διαχείριση αποθεμάτων κ.λ.π. Ο έλεγχος των αντικειμένων αυτών αφορά αποκλειστικά τους Εσωτερικούς Ελεγκτές.

### 3.3.3 *Ανάλογα με τον Σκοπό*

Ανάλογα με το σκοπό τους οι έλεγχοι, διακρίνονται σε:

- προληπτικούς
- κατασταλτικούς

**Προληπτικοί έλεγχοι.** Είναι οι έλεγχοι που έχουν ως στόχο την πρόληψη του κινδύνου και διενεργούνται από τις ίδιες τις υπηρεσίες των τμημάτων. Πρόκειται για το γνωστό «Control» που την τελική έγκριση έχει ο προϊστάμενος του τμήματος, πριν λάβει χώρα ένα γεγονός-συναλλαγή.

**Κατασταλτικοί έλεγχοι.** Είναι αυτοί που διενεργούνται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές και αποβλέπουν στην επισκόπηση εφαρμογής των διαδικασιών, στην καταστολή εκουσίων ή ακούσιων λαθών, απατών, κλοπών, κακής ποιότητας υπηρεσιών.

### 3.3.4 *Ανάλογα με τη Διάρκεια*

Ανάλογα με τη διάρκεια τους, οι έλεγχοι, διακρίνονται σε

- μόνιμους η διαρκείς
- τακτικούς η περιοδικούς
- έκτατους η περιστασιακούς

**Μόνιμοι ή διαρκείς.** Είναι αυτοί που διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά την εκτέλεση της πράξης (συναλλαγή, παραγωγή, συμφωνία του ταμείου κ.λ.π). Θεωρούνται Προληπτικοί Έλεγχοι και τους εκτελούν τα ίδια τα τμήματα και οι προϊστάμενοι τους.

**Τακτικοί ή περιοδικοί.** Είναι μεν συνεχείς, αλλά διενεργούνται κατά τακτικές χρονικές περιόδους (μηνιαίοι, διμηνιαίοι, εξαμηνιαίοι, κ.λ.π). Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τους Εσωτερικούς Ελεγκτές.

**Έκτακτοι ή περιστασιακοί.** Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις, είτε με πρωτοβουλία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου, είτε με εντολή της διοίκησης.

### 3.3.5 *Ανάλογα με την Μέθοδο*

Ανάλογα με τη μέθοδο που εφαρμόζεται κατά τη διενέργεια των ελέγχων, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- οριζόντιους
- κάθετους

**Κάθετος ή Αναδρομικός.** Ονομάζεται ο Έλεγχος κατά τον οποίο ο Ελεγκτής ακολουθεί αντίστροφη πορεία από εκείνη που ακολουθήθηκε για να εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις τα στοιχεία που ελέγχει, ώστε να επιβεβαιώσει ότι συμφωνούν με αυτά του Ισολογισμού. Πιο συγκεκριμένα, ο Ελεγκτής ξεκινάει τον έλεγχο με τα Αποτελέσματα Χρήσης, συνεχίζει με τον Ισολογισμό, ακολουθούν η Γενική Εκμετάλλευση, το Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού, τα Ισοζύγια μηνών, τα Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών, το Γενικό Καθολικό, το Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, τα Αναλυτικά Καθολικά, τα Αναλυτικά Ημερολόγια και καταλήγει στα Παραστατικά, με τη συγκεκριμένη σειρά.

**Οριζόντιο Έλεγχος.** Αυτός ο έλεγχος ακολουθεί μια τελείως αντίστροφη κατεύθυνση. Η σειρά που ακολουθείται έχει ως εξής: Παραστατικά, Αναλυτικά Ημερολόγια, Αναλυτικά Καθολικά, Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, Γενικό Καθολικό, Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών, Ισοζύγια μηνών, Οριστικό Ισοζύγιο

Γενικού Καθολικού, Γενική Εκμετάλλευση, Ισολογισμός και Αποτελέσματα Χρήσης. Πρόκειται για την ακριβώς αντίστροφη πορεία από εκείνη του κάθετου ελέγχου. Ο Ελεγκτής ξεκινάει από τα πρωτότυπα παραστατικά και αναζητά τεκμήρια τα οποία να επιβεβαιώνουν ότι όσα εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι αληθή, ενώ ταυτόχρονα ελέγχει αν έχουν περαστεί οι εγγραφές στα Αναλυτικά Ημερολόγια, και αν έχουν γίνει οι απαιτούμενες καταχωρήσεις σε αναλυτικά καθολικά, ισοζύγια και λογιστικές καταστάσεις.

### 3.3.6 *Ανάλογα με τον Τομέα*

Ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν σε:

- διαχειριστικούς ελέγχους
- διοικητικούς ελέγχους
- φορολογικούς ελέγχους

**Διαχειριστικοί έλεγχοι.** Είναι όσοι έχουν ως αντικείμενο τη διαχείριση των οικονομιών της εταιρείας.

**Διοικητικοί έλεγχοι.** Είναι όσοι ασχολούνται με τη διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών.

**Φορολογικοί έλεγχοι.** Είναι όσοι αποβλέπουν στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

### **4.1 Εισαγωγή**

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί αναλύεται ο φορολογικός έλεγχος ο οποίος είναι απαραίτητος διότι συμβάλλει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και στην επιτάχυνση του ρυθμού οικονομικής ανάπτυξης.

Συγκεκριμένα η κυβέρνηση είναι υπεύθυνη για τη χάραξη φορολογικής πολιτικής καθώς εννοείται και για τον προσδιορισμό του φόρου . Οι φόροι αποδίδονται σε όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα ανεξαιρέτως ανάλογα φυσικά με τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός.

### **4.2 Έννοια - Σκοπός του Φορολογικού Ελέγχου**

Η σημασία του φορολογικού ελέγχου, είναι σημαντική επειδή από την αποτελεσματικότητά του, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό ο ακριβής προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος και η δικαιότερη κατανομή του φορολογικού βάρους. Με την έννοια του φορολογικού ελέγχου εννοούμε το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων οι οποίες εκτελούνται από τα κατάλληλα όργανα (ελεγκτές) και εφαρμόζονται στις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων με σκοπό:

- Την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.
- Τη διαπίστωση της υποβολής των προβλεπόμενων δηλώσεων και εξακρίβωσης του περιεχομένου αυτών, σε σχέση πάντα με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν από τα προβλεπόμενα και τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και τις αρχές της λογιστικής (Ε.Γ.Λ.Σ.).
- Τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων και των οικονομικών αποτελεσμάτων σε περίπτωση :
  1. Που υποβλήθηκαν δηλώσεις με ανακριβές περιεχόμενο σε σχέση με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων



2. Που δεν υποβλήθηκαν οι προβλεπόμενες δηλώσεις και δεν τηρήθηκαν τα οριζόμενα βιβλία
3. Μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ(Taxnews Φορολογικός Οδηγός

Ο φορολογικός έλεγχος που σχετίζεται με τα βιβλία μιας επιχείρησης θεωρείται πολύ σημαντικός καθώς με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η πιστότητα των εγγράφων του κάθε επιχειρηματία. Εξαιτίας της σπουδαιότητας αυτής, βάση του νόμου (άρθρο 36 ΚΒΣ. 66 Ν. 2238/94) η κάθε φορολογική αρχή μπορεί να προβεί όλο το εικοσιτετράωρο σε έλεγχο και θεώρηση όλων των βιβλίων με σκοπό να διαπιστώσει αν τηρούνται σωστά.

### **4.3 Όργανα φορολογικού ελέγχου**

Οι υπηρεσίες που ασκούν Φορολογικό Έλεγχο έχουν σκοπό τον περιορισμό της φοροδιαφυγής η οποία έχει αυξηθεί σημαντικά με αποτέλεσμα να μειώνονται τα έσοδα του κράτους. Γι' αυτό το λόγο έχουν ληφθεί δραστικά μέτρα μεταξύ των οποίων είναι και ο έλεγχος όλων και περισσότερων επιχειρήσεων προκειμένου να διαπιστωθεί αν υπάρχει ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας.

Συγκεκριμένα τα όργανα που πραγματοποιούν τους φορολογικούς ελέγχους είναι τα εξής:

- Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.)
- Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)
- Κέντρα Ελέγχου
- Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου
- Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές
- Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)
- Οικονομική Αστυνομία

#### *4.3.1 Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.)*

Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες έχουν, στα όρια της, κατά τόπο αρμοδιότητά τους, ως στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φόρο αποφυγής, την βελτίωση της

συμμόρφωσης των φορολογούμενων και την ποιοτική εξυπηρέτηση αυτών, την αποτελεσματική είσπραξη των δημοσίων εσόδων και την ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας.

Διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε επιχειρήσεις ή επαγγέλματα με ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές μέχρι και 1.027.145 ευρώ εκτός των κοινοπραξιών τεχνικών έργων. Έπειτα πραγματοποιεί προληπτικό και προσωρινό έλεγχο και τέλος έλεγχο μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων ή μετόχων.

#### *4.3.2 Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)*

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αποτελεί ειδική αποκεντρωτική Υπηρεσία, που υπάγεται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και ασκεί τις αρμοδιότητες των ελέγχων πρόσληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας.

Προβαίνει, βάσει ειδικού προγραμματισμού, σε έρευνες, σε ελέγχους πρόληψης και σε μερικούς ελέγχους εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, κυρίως στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σε ελέγχους στη διακίνηση, στη διαμετακόμιση, στις εισαγωγές και εξαγωγές, στον εφοδιασμό και τη διάθεση των προϊόντων που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης και γενικά σε ελέγχους εφαρμογής της τελωνειακής νομοθεσίας, με σκοπό την καταπολέμηση της φόρο αποφυγής, της φοροδιαφυγής και της λαθρεμπορίας μέσω της διαπίστωσης και της αντιμετώπισης κάθε μορφής απάτης σε βάρος των δημοσίων εσόδων.

#### *4.3.3 Κέντρα Ελέγχου*

Με το Π.Δ. 111/2014 προβλέπεται η λειτουργία δύο κέντρων ελέγχου:

- Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.)
- Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π)

Το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου με αρμοδιότητες στον φορολογικό έλεγχο, επί των μεγάλων επιχειρήσεων όλης της επικράτειας που έχει ως στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φόρο αποφυγής,

την αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων που αφορούν στις μεγάλες επιχειρήσεις όλης της επικράτειας για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ με την εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης αυτών και την συμβολή στη βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης των μεγάλων επιχειρήσεων.

Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων έχει αρμοδιότητα τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου σε:

- φορολογούμενους με ετήσια ακαθάριστα έσοδα άνω των 25.000.000. ευρώ.
- συνδεδεμένες επιχειρήσεις ανεξάρτητα το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους η σε μητρικές επιχειρήσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων που υποχρεώνονται να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- επιχειρήσεις που προήλθαν από οποιοδήποτε μετασχηματισμό καθώς και των πριν τον μετασχηματισμό επιχειρήσεων.

Αντίστοιχα το Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου αποτελεί ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου με αρμοδιότητες στον φορολογικό έλεγχο, επί των φορολογούμενων μεγάλου πλούτου όλης της επικράτειας, που έχει ως στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φόρο αποφυγής, την αποτελεσματική είσπραξη των εσόδων, που αφορούν τους φορολογούμενους μεγάλου πλούτου για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π με την εφαρμογή βελτιωμένων διαδικασιών ελέγχου και είσπραξης αυτών.

Κατά της έναρξη της λειτουργίας του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π ήταν αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που είχαν ανατεθεί στο Δ.Ε.Κ Αθηνών, δηλαδή τις ανέλεγκτες υποθέσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα ή αμοιβές από 7.000.001 έως 30.000.000 ευρώ, για την διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2009 καθώς και όλες οι ανέλεγκτες υποθέσεις των ιδίων επιτηδευματιών και φορολογούμενων, γενικά, που αφορούν προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους, καθώς και των υποθέσεων των ιδίων επιτηδευματιών και φορολογούμενων, γενικά, που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν εντός του 2010 και 2011 και δεν υπάγονται στην ελεγκτική αρμοδιότητα των Δ..Ο.Υ. Επιπλέον είναι αρμόδιο για τον έλεγχο και των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για

τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο καθώς και για την βεβαίωση και την αναγκαστική είσπραξη για τα έσοδα που προέρχονται από ενέργειες του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, για φορολογούμενους μεγάλου πλούτου.

#### *4.3.4 Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου*

Σύμφωνα με τον Ν.1914/1990, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορούν να συγκροτηθούν ειδικά συνεργεία ελέγχου για τη διενέργεια ελέγχων και επανελέγχων, με αρμοδιότητα σε όλη τη χώρα. Η ευθύνη του συντονισμού, των διαδικασιών και του τρόπου λειτουργίας των συνεργείων ανατίθεται στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Των ειδικών συνεργείων, προΐστανται Οικονομικοί Επιθεωρητές ή εφοριακοί υπάλληλοι που τους ανατίθενται καθήκοντα Οικονομικών Επιθεωρητών, καθώς και Προϊστάμενοι Διευθύνσεων ή Τμημάτων της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι κατά τη διενέργεια του ελέγχου εξομοιώνονται με τους Προϊσταμένους των ΔΟΥ και έχουν τα αυτά δικαιώματα και υποχρεώσεις με αυτούς. Οι έλεγχοι διενεργούνται κατόπιν εντολής του Συντονιστή- Επόπτη του συνεργείου και με την άμεση εποπτεία και παρακολούθηση αυτού.

#### *4.3.5 Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές*

Με την ΠΟΛ, 1159/2011 προβλέπεται η διενέργεια φορολογικού ελέγχου από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Συγκεκριμένα καθιερώνεται το φορολογικό πιστοποιητικό που αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008. Με το πιστοποιητικό αυτό ελέγχεται η φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων από ορκωτούς ελεγκτές και καταγράφεται αν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Έπειτα σύμφωνα με το νόμο 4449/2017 Δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν μόνο οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια) και είναι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του π.δ.

226/1992 (Α'120). Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές εφόσον εντάσσονται με οποιαδήποτε έννομη σχέση στη δύναμη ελεγκτικής εταιρείας μπορούν να διενεργούν συγχρόνως υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό μίας μόνο ελεγκτικής εταιρείας.

Αρμόδια αρχή για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες ορίζεται η Ε.Λ.Τ.Ε.. Το Δ.Σ. χορηγεί την επαγγελματική άδεια ή απορρίπτει την αίτηση του ενδιαφερομένου. Με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. καθορίζονται οι διαδικασίες, τα δικαιολογητικά και οι λοιπές λεπτομέρειες για τη χορήγηση της επαγγελματικής άδειας και την εγγραφή των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών στο Δημόσιο Μητρώο του άρθρου 14.

Για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 5 και 7 έως 11 ή / και 13.

#### *4.3.6 Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)*

Το Σ.Δ.Ο.Ε. συστάθηκε για πρώτη φορά με τον Ν.2343/1995. Μετονομάστηκε σε Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων με το Π.Δ. 85/2005 και το 2010 επανήλθε στην αρχική του ονομασία σαν Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών από το 2013 ασχολείται μόνο με υποθέσεις μεγάλου φορολογικού ενδιαφέροντος, ενώ προγενέστερα μεταξύ των αρμοδιοτήτων του ήταν ο προληπτικός και προσωρινός έλεγχος, στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση του Φ.Π.Α.

Οι βασικές αρμοδιότητες και η κύρια αποστολή του περιλαμβάνουν:

- Την έρευνα, τον εντοπισμό και την καταστολή οικονομικών παραβάσεων με ιδιαίτερη σημασία και βαρύτητα, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα μαύρου χρήματος), οι παρατυπίες, οι παρανομίες που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες εις βάρος του Ελληνικού Δημοσίου, είτε εις βάρος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από το τόπο τέλεσης τους.
- Την επιτήρηση του θαλάσσιου χώρου με διενέργεια ελέγχων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου.

- Την έρευνα, αποκάλυψη και καταπολέμηση παράνομων συναλλαγών, απατών και δραστηριοτήτων, που διενεργούνται με χρήση ηλεκτρονικών μέσων, του διαδικτύου και νέων τεχνολογιών.

#### 4.3.7 Οικονομική Αστυνομία

Με το ΠΔ 9/2011 (ΦΕΚ Α' 24/21.2.2011) συνεστήθη η Υπηρεσία Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος, ως ειδική, αυτοτελής κεντρική υπηρεσία της Ελληνικής Αστυνομίας. Αποστολή της Οικονομικής Αστυνομίας, που ξεκίνησε τη λειτουργία της τον Ιούλιο του 2011, είναι η διερεύνηση, εξιχνίαση και δίωξη οικονομικών εγκλημάτων που τελούνται σε βάρος των συμφερόντων του Δημοσίου και της Εθνικής Οικονομίας ή έχουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου οικονομικού εγκλήματος αλλά και τη δίωξη των εγκληματικών πράξεων που διαπράττονται με τη χρήση του διαδικτύου ή άλλων μέσων ηλεκτρονικής επικοινωνίας. Είναι προφανές ότι οι αρμοδιότητες αυτής της υπηρεσίας είναι παρεμφερείς με εκείνες του ΣΔΟΕ.

Περαιτέρω, στην Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (ΥΠΟΑ), η οποία έχει ως αποστολή την πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων και, ιδίως, αυτών που τελέστηκαν σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας γενικότερα ή εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου εγκλήματος, ανήκει το Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης, το οποίο είναι αρμόδιο για τη δίωξη εγκλημάτων που αφορούν στη φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία και ιδίως:

- την απόκρυψη ή σκόπιμη αλλοίωση φορολογητέας ύλης ή άλλων στοιχείων προς το σκοπό αποφυγής του φορολογικού ελέγχου ή μείωσης των προβλεπομένων από τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις φόρων και εισφορών
- τη λαθραία εισαγωγή και εξαγωγή αγαθών και άλλων προϊόντων
- τη μη έκδοση των προβλεπομένων αποδείξεων, δελτίων και παραστατικών κατά την πώληση και τη διακίνηση προϊόντων ή την προσφορά υπηρεσιών κατά περίπτωση

#### 4.4. Διακρίσεις φορολογικού ελέγχου

Με την ψήφιση των νόμων 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και ειδικότερα στα άρθρα 23,25,27,28,34,62 και 66 και 4038/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) εισάγονται πλέον οι έννοιες του πλήρους και του μερικού ελέγχου, οι οποίοι στην ουσία αντιστοιχούν στον τακτικό και προσωρινό έλεγχο.

Ο φορολογικός έλεγχος ανάλογα με την συχνότητα του, διακρίνεται στις εξής μορφές:

- Προληπτικός Φορολογικός Έλεγχος
- Μερικός φορολογικός έλεγχος
- Πλήρης φορολογικός έλεγχος
- Ειδικός Έλεγχος
- Πολυμεροί έλεγχοι

#### *4.4.1. Προληπτικός Έλεγχος*

Ο προληπτικός έλεγχος διενεργείται με σκοπό να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, καθώς και η εκπλήρωση των ληξιπροθέσμων εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης (υποβολή δηλώσεων, πληρωμή παρακρατούμενων φόρων κλπ). Χαρακτηριστικά αυτού του ελέγχου προκειμένου να είναι αποτελεσματικός είναι να είναι σύντομος ουσιαστικός και να λειτουργεί αιφνιδιαστικά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ο έλεγχος μπορεί να λαμβάνει γνώση τόσο των υποχρεωτικά τηρούμενων όσο και των προαιρετικά τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, στοιχείου ή εγγράφου που βρίσκεται σε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία.

Πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την ενημέρωση των βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, τυχόν ειδικά τηρούμενα βιβλία, τους φορολογικούς μηχανισμούς, κ.λ.π.

Κατά τη διάρκεια του προληπτικού ελέγχου οι ελεγκτικές υπηρεσίες μπορεί να προβαίνουν:

- Σε ελέγχους μεταφορικών μέσων, καταστημάτων, αποθηκών και άλλων χώρων όπου βρίσκονται αγαθά.

- Σε έρευνες εγγράφων και λοιπών στοιχείων, όπως και έρευνες σε άλλους χώρους που δεν αφορούν την επαγγελματική εγκατάσταση του ελεγχόμενου.
- Σε συλλήψεις και ανακρίσεις προσώπων και έρευνες μεταφορικών μέσων, αγαθών, προσώπων, καταστημάτων, αποθηκών, οικιών και λοιπών χώρων, ως και τη διενέργεια ειδικών ανακριτικών πράξεων για τα αδικήματα που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.
- Σε κατασχέσεις βιβλίων, εγγράφων, αγαθών, μέσων μεταφοράς και άλλων στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά φορολογικές και τελωνειακές διατάξεις.
- Σε περιπτώσεις διαπίστωσης μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής, στη δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων προσώπων με άμεση ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελία.

Εφόσον από τον προληπτικό έλεγχο προκύψουν στοιχεία που έχουν σχέση με τη μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ή λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και του τρόπου φορολόγησής τους, εκδίδεται εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου, κατά την κρίση του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

#### *4.4.1.1 Παραδειγμα προληπτικού ελέγχου εταιρείας που τηρεί απλογραφικά βιβλία*

Για να γίνουν καλύτερα κατανοητές οι έννοιες που μόλις λίγο πιο πάνω παραθέσαμε, θα πρέπει να παρουσιάσουμε την εφαρμογή τους και στην πράξη. (Έχουν διαγραφεί τα στοιχεία εκείνα που θα μπορούσαν να φανερώσουν την εταιρεία και τους αρμόδιους ελεγκτές που έχουν διεξάγει τον έλεγχο.)

1) Στην αρχή παρέχεται ένα υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου που αναγράφονται τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, των ελεγκτών και οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν.

2) Έπειτα στην αρχική σελίδα μιας έκθεσης προληπτικού ελέγχου ατομικής εταιρείας που τηρεί Β' κατηγορίας βιβλία αναφέρονται τα στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρείας και τα στοιχεία των ελεγκτών που ασκούν τον έλεγχο και την υπηρεσία από όπου έχουν σταλεί.



3) Στη συνέχεια αναφέρονται τα γενικά στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης.

- Ποια είναι η νομική της μορφή, το αντικείμενο εργασιών της, η έδρα της
- Τα τηρηθέντα από το Νόμο βιβλία και η θεώρησή τους

• Τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου κατά την άσκηση τους είναι ότι δεν εκδόθηκε μια Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) και δεν παρουσιάστηκαν στον έλεγχο το τηρούμενο βιβλίο εσόδων –εξόδων της επιχείρησης

4) Οι ισχύουσες διατάξεις βάσει των οποίων πραγματοποιείται ο έλεγχος.

5) Αναγράφονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

6) Στην απόφαση επιβολής προστίμου αναφέρονται οι διατάξεις από τους ισχύοντες Νόμους και οι ελεγκτές που διενέργησαν τον έλεγχο.

7) Στην διοικητική επίλυση του προστίμου αναφέρεται ο συμβιβασμός που πραγματοποιείται ως προς τον τρόπο πληρωμής.

#### *4.4.2.Μερικός Φορολογικός Έλεγχος*

Πρόκειται για μορφή ελέγχου που εμπεριέχει στοιχεία του προληπτικού ελέγχου με τη διαφορά ότι παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί, με βάση έκθεση ελέγχου, προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, προκειμένου να καταλογιστούν οι τυχόν φόροι που οφείλει η επιχείρηση.

Κύρια χαρακτηριστικά του ελέγχου αυτού είναι, η διενέργεια του για συγκεκριμένες διαχειριστικής περιόδους ή ορισμένο χρονικό διάστημα μιας διαχειριστικής περιόδου και για συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα, με άμεση πρόσβαση στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και στις υποβληθείσες δηλώσεις της επιχείρησης, η ολοκλήρωση του σε σύντομο χρονικό διάστημα και ο καταλογισμός τυχόν διαφορών φόρων με στόχο την άμεση είσπραξη αυτών από το δημόσιο, καθώς και η συλλογή στοιχείων και πληροφοριών αξιοποιήσιμων από μελλοντικό τακτικό φορολογικό έλεγχο.

Ο έλεγχος αυτός, που μπορεί να ενεργείται μια φορά κάθε οικονομικό έτος, μέχρις ότου διεξαχθεί ο πλήρης έλεγχος. Ειδικότερα, αφορά σε επιχειρήσεις και υπόχρεους γενικά:

- που δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις για όλα η μερικά φορολογικά αντικείμενα
- με αρνητικές – πιστωτικές φορολογικές δηλώσεις, που είτε είναι συνεχείς, είτε δε δικαιολογούνται από το αντικείμενο εργασιών τους
- που υποβάλλουν συχνά εκπρόθεσμες η τροποποιητικές δηλώσεις
- που υπάρχουν πληροφορίες ότι φοροδιαφεύγουν ή εφαρμόζουν εσφαλμένα συγκεκριμένες φορολογικές διατάξεις
- που ασκούν ή φέρονται ότι ασκούν δραστηριότητα υψηλής επικινδυνότητας.

#### 4.4.3 Πλήρης Φορολογικός Έλεγχος

Ο πλήρης φορολογικός έλεγχος διενεργείται πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και αποσκοπεί στην επαλήθευση της ακρίβειας και της πληρότητας των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων που υποβλήθηκαν από την επιχείρηση, η σε περίπτωση μη υποβολής η ανακριβούς υποβολής αυτών, η εξεύρεση της φορολογητέας ύλης και ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Πρόκειται δηλαδή για πλήρη, εμπειριστατωμένο, ουσιαστικό και οριστικό φορολογικό έλεγχο, εφόσον με την ολοκλήρωση του εκκαθαρίζονται όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου.

Ο πλήρης φορολογικός έλεγχος βασίζεται τόσο στα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες (τέτοια στοιχεία ή πληροφορίες μπορεί να προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση, είτε από την ελεγκτική υπηρεσία, είτε από άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών ή από άλλες δημόσιες υπηρεσίες, φορείς, τραπεζικά ιδρύματα κλπ). Πρόκειται για στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υφίστανται ή τυχόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά την πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και για πληροφορίες ή στοιχεία από τρίτες πηγές κ.λπ.

Οι διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του πλήρη φορολογικού ελέγχου αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία γίνονται οι καταλογισμοί των διαφορών φόρων, τελών και εισφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό.

#### *4.4.4 Ειδικός Έλεγχος*

Σε περιπτώσεις όπου με ειδικές διατάξεις νόμων καθορίζονται συγκεκριμένες υποχρεώσεις ή τίθενται προϋποθέσεις για την τήρηση των διατάξεων αυτών εκ μέρους των επιχειρήσεων, διενεργούνται ειδικοί φορολογικοί έλεγχοι για την επαλήθευση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων αυτών, την τήρηση των προϋποθέσεων και την εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τις διατάξεις αυτές (π.χ. έλεγχος ορθής εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, έλεγχος αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, έλεγχος υπεραξίας κλπ). Οι διαπιστώσεις των ελέγχων αυτών αποτυπώνονται σε ιδιαίτερες εκθέσεις ελέγχου προκειμένου να καταλογιστούν οι τυχόν διαφορές φόρων.

#### *4.4.5. Πολυμερείς Έλεγχοι*

Προκειμένου να υποστηριχθούν οι φορολογικές Διοικήσεις των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, το κοινοτικό πρόγραμμα FISCALIS χρηματοδοτεί τη διοργάνωση πολυμερών ελέγχων. Οι πολυμερείς έλεγχοι είναι συντονισμένες ενέργειες δύο η περισσότερων χωρών για την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων μιας η περισσότερων επιχειρήσεων. Δηλαδή: μιας επιχείρησης η οποία δραστηριοποιείται σε δύο η περισσότερες χώρες ή δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων οι οποίες δραστηριοποιούνται σε δύο η περισσότερες χώρες και έχουν εμπορικές συναλλαγές μεταξύ τους.

Κύριοι στόχοι των πολυμερών ελέγχων είναι η διασφάλιση ότι οφείλεται ο σωστός φόρος σύμφωνα με τη νομοθεσία της Ε.Ε. και την εθνική νομοθεσία, μέσω της αποτελεσματικής διοικητικής συνεργασίας, η διασφάλιση της κοινής προστασίας των εσόδων των κρατών μελών, η κατανόηση εκ μέρους των υπαλλήλων των φορολογικών υπηρεσιών των δυνατοτήτων ελέγχου των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται μέσα στην Ε.Ε., η ενθάρρυνση και διευκόλυνση των πολυμερών ελέγχων σαν μέρος μιας κανονικής ελεγκτικής δραστηριότητας και τέλος η γνωριμία με τα διάφορα συστήματα ελέγχου και τη νομοθεσία των άλλων κρατών μελών.

### **4.5 Φορολογικό πιστοποιητικό**

#### *4.5.1. Γενικά*

Η ΠΟΛ 1159/2011 αναφέρεται στο ετήσιο πιστοποιητικό που εκδίδεται από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία. Συγκεκριμένα, το πιστοποιητικό αφορά τις

Α.Ε και τις Ε.Π.Ε. που οι ετήσιες τους οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από τα ανωτέρω πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008. Ο φορολογικός αυτός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου.

Βέβαια δύναται η έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού και στις μικρές επιχειρήσεις πλέον, σύμφωνα με σχετική ανακοίνωση που εξέδωσε η ΕΛΤΕ λαμβάνοντας υπόψη το ν.4449/2017.

Σύμφωνα με σχετική ανακοίνωση της Ελληνικής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου, προβλέπεται ότι όταν μία μικρή επιχείρηση μπορεί να αναθέσει οικειοθελώς τη διενέργεια ελέγχου των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων σε ορκωτό ελεγκτή λογιστή, σε αυτήν την περίπτωση ο έλεγχος αυτός θα θεωρείται υποχρεωτικός και θα μπορεί να ζητηθεί και η λήψη φορολογικού πιστοποιητικού.

Να σημειωθεί ότι βάση της νομοθεσίας μικρές επιχειρήσεις θεωρούνται αυτές που κινούνται στα παρακάτω όρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: Από 350.000 έως 4.000.000 ευρώ,

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: Από 700.000 έως 8.000.000 ευρώ,

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου από 10 άτομα έως 50 άτομα.

Οι επιχειρήσεις που επιλέγουν να λάβουν φορολογικό πιστοποιητικό μειώνουν τον κίνδυνο να επιλεγούν για διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Έπειτα το φορολογικό πιστοποιητικό διακρίνεται σε δύο τμήματα, στην «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και στο «προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

#### 4.5.2 Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης

Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης περιλαμβάνει:

- Τα στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρείας.
- Αναφορά στις ευθύνες της Διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρείας.
- Αναφορά στην ευθύνη του ελεγκτή.
- Το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε ο ελεγκτής με βάση την εργασία που εκτελέστηκε.
- Παράγραφο με τον περιορισμό χρήσης της έκθεσης όπου αναφέρεται, ότι η έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται στα πλαίσια των υποχρεώσεων της ελεγχόμενης εταιρείας προς το Υπουργείο Οικονομικών.
- Παράγραφο με πληροφορίες άλλων θεμάτων.

Η έκθεση αυτή ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος το αργότερο δέκα ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογία εισοδήματος. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στην βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) ως την δέκατη ημέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, αν και η προθεσμία αυτή μπορεί να παρατείνεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Έκθεση χωρίς επιφύλαξη
2. Έκθεση με θέματα έμφασης
3. Έκθεση με επιφύλαξη
4. Έκθεση με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης

**1. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη.** Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον

έλεγχου των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρείας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών.

**2. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.** Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

**3. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη.** Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το Προσάρτημα των Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

**4. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.** Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές, προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Σημειώνεται ότι για την περίπτωση αυτή δεν προβλέπεται χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα ολοκληρώνεται ο έλεγχος από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, εκτός της υποπερίπτωσης κατά την οποία γίνεται αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν.

#### 4.5.3 Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων

Στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώνεται ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της.

Το «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων» περιλαμβάνει:

- Πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία.
- Ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο.
- Βεβαίωση ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της.
- Εφόσον οι παραβάσεις έχουν εντοπιστεί από τον Έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών /Ελεγκτικών Γραφείων περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρείας και του λογιστή – φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση εφαρμοζόμενων στη συνέχεια των διατάξεων του Ποινολογίου.

#### 4.5.4 Πρόγραμμα Ελέγχου

Έτσι τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα που ελέγχονται από τους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, εφόσον έχουν εφαρμογή σε μια ελεγχόμενη εταιρεία, ορίζονται κάθε φορά από το πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο αφορά τις κάτωθι πληροφορίες και φορολογικά αντικείμενα:

- Προϋποθέσεις-Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου
- Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας
- Έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος
- Έλεγχο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
- Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
- Έλεγχο Φορολογίας Ακινήτων
- Έλεγχο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)
- Έλεγχο Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
- Έλεγχο Φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992)
- Έλεγχο Τέλους Χαρτοσήμου
- Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
- Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων

- Ενδοομιλικές Συναλλαγές
- E-Commerce

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036/2017, κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

#### **4.6 Παράδειγμα Φορολογικού Έλεγχου ταμείου σε επιχειρήσεις που τηρούν διπλογραφικά βιβλία**

Για παράδειγμα σε μια επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικά βιβλία και σε κάθε φορολογικό έλεγχο που θα δεχτεί από οποιοδήποτε ελεγκτικό όργανο του Υπουργείου Οικονομικών (ΣΔΟΕ, Δ.Ο.Υ, κλπ.), θα διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος ταμείου της.

Έτσι για παράδειγμα εάν τα λογιστικά βιβλία κατά τον έλεγχο παρουσιάζουν στον λογαριασμό του ταμείου 40.000 ευρώ, ενώ κατά την καταμέτρηση των χρημάτων που διαθέτει εκείνη την στιγμή η επιχείρηση στο ταμείο της βρεθούν 2.000 ευρώ η διαφορά των 38.000 ευρώ θα θεωρηθούν πρόσθετα κέρδη και επί αυτών θα επιβληθεί και φόρος κερδών. Πέραν αυτού θα επιβληθούν και πρόστιμα για μη σωστή τήρηση λογιστικών βιβλίων.

Επίσης ελέγχονται και πρέπει να επιδειχθούν οι επιταγές εισπρακτέες καθώς και τα γραμμάτια εισπρακτέα, που σύμφωνα με τα λογιστικά σας βιβλία εμφανίζονται την παρούσα στιγμή να βρίσκονται στην δικαιοδοσία της επιχείρησης. Δηλαδή δεν έχουν εισπραχθεί ούτε έχουν κατατεθεί σε τραπεζικό λογαριασμό της επιχείρησης.



## **Κεφάλαιο 5. Φοροδιαφυγή**

### **5.1 Εισαγωγή**

Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, εκτός του ότι είναι μια πηγή πλουτισμού, εκλαμβάνεται από τους περισσότερους ως μια αντικοινωνική συμπεριφορά των πολιτών προς το κράτος. Η φοροδιαφυγή είναι ένα πολύπλοκο και πολυσύνθετο φαινόμενο το οποίο εκφεύγει από την αυστηρά οικονομική σφαίρα και έχει πολιτικές και κοινωνικές προεκτάσεις. Η φοροδιαφυγή είναι σήμερα, στην Ελλάδα, η πιο μαζική και η περισσότερο ανεκτή εκδήλωση αντικοινωνικής συμπεριφοράς και παράβασης νόμων, καθώς και η πλέον έκδηλη απόδειξη της κακής λειτουργίας και της ανεπάρκειας της δημόσιας διοίκησης.

### **5.2 Οι μορφές της φοροδιαφυγής**

Τον τελευταίο καιρό, λόγω και της δύσκολης οικονομικής συγκυρίας την οποία βιώνει η χώρα μας, γίνεται πολύς λόγος σε πολιτικές συζητήσεις, και στα μέσα μαζικής ενημέρωσης για την ανάγκη πάταξης της φοροδιαφυγής, μέσα από την εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων, και την υιοθέτηση βαρύτερων ποινών για τους παραβάτες. Φοροδιαφυγή είναι η με οποιοδήποτε τρόπο παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου με σκοπό την μείωση ή την εξάλειψη της φορολογικής του υποχρέωσης. Εκτός από τη φοροδιαφυγή στη κλασική της μορφή, μπορούμε ακόμα να την διακρίνουμε και ως φοροκλοπή, ως φοροαποφυγή, ως φοροαπαλλαγή και ως επίρριψη ή μετακύλιση του φόρου.

#### *5.2.1 Η Φοροδιαφυγή*

.Στη κλασική της μορφή, η φοροδιαφυγή είναι η απροκάλυπτη καταστρατήγηση του νόμου και η με παράνομες ενέργειες ελαχιστοποίηση της νόμιμης φορολογικής υποχρέωσης από μέρους του φορολογουμένου. Η φοροδιαφυγή όπως αναφέρεται εδώ πηγάζει από δόλια προαίρεση του υπόχρεου και έχει ως αποτέλεσμα την οικονομική ζημία του Δημοσίου.

Η φοροδιαφυγή επιτυγχάνεται με την μη απόδοση στο Δημόσιο άμεσων κυρίως φόρων, η οποία πραγματοποιείται με τη μη δήλωση του συνόλου των εισοδημάτων από

τους φορολογουμένους, ή με την απόκρυψη εσόδων ή κερδών από τους επιτηδευματίες (επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες).

### *5.2.2. Παραοικονομία*

Παραοικονομία θεωρείται το τμήμα εκείνο της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο ασκείται λαθραία και παράνομα.

Το τμήμα αυτό της οικονομικής δραστηριότητας, ενώ θα έπρεπε να περιλαμβάνεται στο εθνικό προϊόν, δεν είναι δυνατόν να μετρηθεί και να καταγραφεί από τις επίσημες στατιστικές υπηρεσίες, οπότε αποκαλύπτεται όταν οι καταναλωτικές δαπάνες εμφανίζονται υπερβολικά υψηλότερες από τα καταγεγραμμένα επισήμως συνολικά εισοδήματα. Η παραοικονομία σε πολλές χώρες είναι ένα μεγάλο ποσοστό της συνολικής πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας.

### *5.2.3 Η Φοροαποφυγή*

Φοροαποφυγή είναι η, με νόμιμες ενέργειες, προσπάθεια των φορολογούμενων, εκμεταλλευόμενοι κενά του νόμου, να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις ή να αποφύγουν την καταβολή των οφειλόμενων φόρων. Τα νομοθετικά αυτά κενά, ο τρόπος που ερμηνεύονται από τα δικαστήρια και η σχετική πρακτική των φορολογικών αρχών, αποτελούν συχνά αντικείμενο εξειδικευμένης επαγγελματικής συμβουλής (λ.χ. νομικών, φοροτεχνικών κ.α.).

Την φοροαποφυγή την διακρίνουν τρία χαρακτηριστικά:

1. Συνήθως υπάρχει ένα ανειλικρινές στοιχείο, ίσως ένα εικονικό ή ακόμα και πλαστό. Κίνητρο των ενεργειών αυτών είναι η αποφυγή φόρου και όχι επίτευξη κάποιου σκοπού επιχειρηματικού ούτε και οικονομικού.

2. Συχνό φαινόμενο είναι η εκμετάλλευση κενών ή ασαφειών και κακών διατυπώσεων που υπάρχουν στη διατύπωση των νόμων του κράτους. Ακόμα παρατηρείται εκμετάλλευση δυνατότητας που παρέχει η φορολογική νομοθεσία που δεν ήταν στη πρόθεση του νομοθέτη.

3. Τέλος σύνηθες χαρακτηριστικό της φοροαποφυγής είναι η μυστικότητα που τη διακρίνει. Ο λόγος που υπάρχει η μυστικότητα αυτή είναι πως όσο γρηγορότερα μάθουν το τρόπο φοροαποφυγής οι φορολογικές αρχές τόσο γρηγορότερα θα παρθούν σχετικά μέτρα.

### 5.3 Μέθοδοι φοροδιαφυγής

Από χώρα σε χώρα το μέγεθος της φοροδιαφυγής διαφέρει και η έκτασή της εξαρτάται από το μέγεθος των επιχειρήσεων, την λογιστική τους οργάνωση, στην διάρθρωση και λειτουργία του φορολογικού συστήματος και στην δομή των φοροτεχνικών υπηρεσιών. Η φοροδιαφυγή εκδηλώνεται με σύνθετες που διακρίνονται για την ευρηματικότητά τους αλλά και με απλές μεθόδους. Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στη χώρα μας σε σχέση με άλλες χώρες είναι ιδιαίτερα υψηλό.

Η εξέλιξη της οικονομικής πολιτικής, η αλλαγή πολλών νομοθετικών διατάξεων αλλά και οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στο φορολογικό σύστημα, έχουν ως αποτέλεσμα την παράλληλη εξέλιξη των τρόπων φοροδιαφυγής.

Φοροδιαφυγή παρατηρούμε ότι εμφανίζεται σε άμεσους και σε έμμεσους φόρους, δηλαδή στο φόρο εισοδήματος, στον Φ.Π.Α., στους δασμούς, στα τέλη και στους Ειδικούς Φόρους Κατανάλωσης που έχουμε στα ενεργειακά προϊόντα (καύσιμα), καθώς και στα αλκοολούχα ποτά και στα προϊόντα καπνού. Στο φόρο εισοδήματος που είναι άμεσος φόρος εμφανίζεται:

- Στις μισθωτές υπηρεσίες όταν στην κύρια εργασία δεν δηλώνονται οι πρόσθετες αμοιβές με τη μορφή bonus ή σε είδος καθώς και όταν υπάρχει δεύτερη παράλληλη αδήλωτη εργασία όπως είναι τα ιδιαίτερα μαθήματα από διορισμένους καθηγητές.
- Στους ελεύθερους επαγγελματίες όταν δεν εκδίδουν παραστατικά ή εκδίδουν παραστατικά αναγράφοντας μικρότερο ποσό αμοιβής από το πραγματικό, ή έχουμε έκδοση παραστατικών από τρίτα πρόσωπα.
- Στις γεωργικές επιχειρήσεις όταν έχουμε πώληση αγροτικών αγαθών χωρίς να εκδίδονται παραστατικά ή όταν έχουμε διόγκωση των δαπανών χρησιμοποιώντας εικονικά τιμολόγια και με αυτό τον τρόπο έχουν επιστροφή του ΦΠΑ.
- Στα εισοδήματα από ενοίκια όταν δεν κατατίθεται το μισθωτήριο συμβόλαιο με σκοπό την απόκρυψη του επιπλέον εισοδήματος ή της δήλωσης ενοικίου αλλά με μικρότερο ποσό από το εισπραττόμενο, ή σε περίπτωση μη δήλωσης των δευτερευουσών κατοικιών ή άλλων ακινήτων που γίνετε ιδιόχρηση και δηλώνονται ως κενά για την αποφυγή της τεκμαρτής φορολόγησης.

Στα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

- Αποφυγή της καταβολής άμεσων φόρων ή αποφυγή καταβολής ή συμψηφισμού των έμμεσων φόρων (Φ.Π.Α.) με την μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση παραστατικών πώλησης, ή τη λήψη ανακριβών παραστατικών για αγορές, δαπάνες και υπηρεσίες, ή την έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών παραστατικών. Παρατηρείται ακόμα μείωση των φορολογητέων κερδών μέσω της υποτίμησης της αξίας των απογραφέντων ειδών και την εμφάνιση αυξημένων ή πλαστών δαπανών.
- Παραεμπόριο δηλαδή διάθεση παράνομων ειδών είτε προερχόμενα από τρίτες χώρες που εισάγονται ή διακινούνται εντός Ε.Ε. είτε προερχόμενα από επιχειρήσεις που όμως δεν έχουν εκδώσει νόμιμα παραστατικά.
- Εξωχώριες επιχειρήσεις (offshore) που ιδρύονται με σκοπό την απόκρυψη εσόδων και κερδών από παράνομες δραστηριότητες (π.χ. ξέπλυμα μαύρου χρήματος, λαθρεμπόριο όπλων, ναρκωτικών κλπ.) αλλά και για να έχουν μικρότερη φορολογική επιβάρυνση και απαλλαγή από την φορολογία στη χώρα όπου έχουν την μόνιμη κατοικία τους .

Η αποφυγή πληρωμής του φόρου με παράνομα μέσα μπορεί να γίνεται από όλους. Είναι όμως γενικά παραδεκτό ότι η φοροδιαφυγή γίνεται σε μεγάλο βαθμό από τους εργοδότες, οι οποίοι έχουν μεγαλύτερη ευχέρεια παραποίησης στοιχείων και σε μικρότερο βαθμό από μερικές κατηγορίες αυτοεργοδοτούμενων.

Εκτός του φόρου εισοδήματος, αυξημένη φοροδιαφυγή εντοπίζεται στον Φ.Π.Α. σε Ειδικούς Φόρους Κατανάλωσης, δασμούς και τέλη. Ο Φ.Π.Α. θεωρείται από την φύση του ως φόρος ο οποίος περιορίζει την φοροδιαφυγή διότι με στην σταδιακή χρεοπίστωση του στα διάφορα συναλλακτικά στάδια δημιουργεί, κατά μία έννοια, αντίθετα συμφέροντα μεταξύ των αγοραστών και πωλητών και επομένως η φοροδιαφυγή μειώνεται.

Οι συνηθέστερες μέθοδοι φοροδιαφυγής στον Φ.Π.Α. είναι οι παρακάτω:

- Αγορές και πωλήσεις χωρίς έκδοση ή ανακριβή έκδοση παραστατικών.
- Έκδοση και λήψη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και καταχώρηση αυτών στα τηρούμενα βιβλία.

- Καταχώρηση αυξημένων δαπανών με σκοπό την επιστροφή, την έκπτωση ή το συμψηφισμό του ΦΠΑ.
- Διακίνηση και τιμολόγηση εμπορευμάτων από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) με πλαστά παραστατικά ή από ανύπαρκτες εταιρείες ή εμφάνιση συναλλαγών από τρίτες χώρες ως δήθεν ενδοκοινοτικές.
- Έκπτωση ΦΠΑ για δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται ή για πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.
- Παρατηρείται επίσης στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ η οργανωμένη απάτη τύπου Carousel, διαδοχικών δηλαδή συναλλαγών που οδηγούν στη μη καταβολή ΦΠΑ ή την αδικαιολόγητη απαίτηση επιστροφής ΦΠΑ.

#### **5.4 Έκταση της φοροδιαφυγής**

Έρευνα της διαNEOσις σε συνεργασία με την Ernst & Young, χαρτογραφεί το πρόβλημα της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, αναλύει τα διαθέσιμα στοιχεία για το ύψος και τη φύση του προβλήματος και διατυπώνει μια σειρά από λύσεις για την αντιμετώπισή του.

Προφανώς, το ακριβές μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα δεν είναι γνωστό. Μπορούν να γίνουν μόνο εκτιμήσεις, και έχουν γίνει τέτοιες εκτιμήσεις σε μια σειρά από μελέτες που μετρούν στοιχεία ενδεικτικά του μεγέθους της, αλλά όχι απευθείας την ίδια. Παρακάτω είναι οι εκτιμήσεις που έχουν γίνει για τις διάφορες κατηγορίες φοροδιαφυγής. Σύμφωνα με τις έρευνες:

- Τα διαφυγόντα έσοδα από τη φοροδιαφυγή των φυσικών προσώπων κυμαίνονται από 1,9% ως 4,7% του ΑΕΠ ετησίως.
- Από τη φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ εκτιμάται ότι χάνουμε το 3,5% του ΑΕΠ.
- Απώλειες από το λαθρεμπόριο ποτών, τσιγάρων και καυσίμων αντιστοιχεί σε περίπου 0,5% του ΑΕΠ.
- Για τα νομικά πρόσωπα, τα διαφυγόντα κέρδη για τη χώρα από τη φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή των επιχειρήσεων υπολογίζονται γύρω στο 0,15% του ΑΕΠ.
- Κατά συνέπεια, το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα μπορεί να προσδιοριστεί σε ένα ποσοστό από 6% ως 9% του ΑΕΠ, δηλαδή ανάμεσα σε €11 και €16 δισ. το χρόνο.

## 5.5 Αιτία φοροδιαφυγής

Οι παράμετροι που καθορίζουν το ύψος της φοροδιαφυγής σε μια οικονομία σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία είναι τρεις:

- Το ύψος των φορολογικών συντελεστών
- Η πιθανότητα εντοπισμού και τιμωρίας
- Το μέγεθος των επιβαλλόμενων προστίμων

Το αν ένας πολίτης ή μια επιχείρηση θα φοροδιαφύγει είναι μια απόφαση που επηρεάζεται ουσιαστικά από αυτούς τους τρεις παράγοντες. Αν οι φορολογικοί συντελεστές είναι χαμηλοί, το κίνητρο για φοροδιαφυγή είναι μικρότερο. Αν οι φοροεισπρακτικοί μηχανισμοί του κράτους λειτουργούν αναποτελεσματικά, ή αν οι κυρώσεις στην περίπτωση σύλληψης είναι αμελητέες, το κίνητρο για να φοροδιαφύγει κάποιος αυξάνεται. Αυτό δεν είναι κάτι που ισχύει μόνο στην Ελλάδα, η φοροδιαφυγή είναι καθολικό φαινόμενο που υπάρχει παντού.

Αν πρέπει να το εξειδικεύσουμε περισσότερο στην περίπτωση της Ελλάδας, μπορούμε να πούμε πως οι αιτίες της φοροδιαφυγής είναι κυρίως οκτώ:

1. Η πολυνομία και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος
2. Η ανασφάλεια δικαίου φορολογούμενων και υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης
3. Η συνεχιζόμενη αύξηση των φόρων
4. Η ανυπαρξία πολιτικής βούλησης για την αντιμετώπιση του φαινομένου
5. Τεχνολογική ανεπάρκεια
6. Γραφειοκρατία
7. Διαρθρωτικές στρεβλώσεις της ελληνικής οικονομίας

## 8. Φορολογική κουλτούρα

	Γερμανία	Φινλανδία	Πορτογαλία	Ρουμανία	Πολωνία	Ελλάδα		Πηγή:
Αυτοαπασχολούμενοι (% του συνόλου)	10,3%	12,1%	16,1%	30,1%	21,2%	33,8%		2013 AMECO
Εργαζόμενοι σε μικρές επιχειρήσεις (0-9 εργαζομένων) ως % του συνόλου	19,0%	24,5%	42,3%	22,5%	36,4%	58,6%		2012 Eurostat
Υατέρηση είσπραξης ΦΠΑ (VAT Gap)	10,6%	2,9%	8,7%	42,9%	25,3%	33,4%		2012 Eurostat
Ανώτερος συντελεστής ΦΠΑ	19,0%	24,0%	23,0%	24,0%	23,0%	23,0%		2015 European Commission
Τελικός φορολογικός συντελεστής στην κατανάλωση	19,8%	26,4%	18,1%	20,9%	19,3%	16,2%		2012 Eurostat
Τελικός φορολογικός συντελεστής στην εργασία	37,8%	40,1%	25,4%	30,4%	33,9%	38,0%		2012 Eurostat
Συνολικά φορολογικά έσοδα (% ΑΕΠ)	39,1%	44,1%	32,4%	28,3%	32,5%	33,7%		2012 Eurostat
Ηλεκτρονικές συναλλαγές κατά κεφαλήν	242,8	450,8	176,0	19,0	86,1	18,1		2013 ECB
ΑΕΠ κατά κεφαλήν (ευρώ)	32.600	35.500	15.600	6.600	9.900	17.400		2012 Eurostat
Παραοικονομία ως ποσοστό του ΑΕΠ	12,2%	12,9%	18,7%	28,1%	23,5%	23,3%		2014 Schneider
Αδήλωτη εργασία (ως ποσοστό συνόλου του εργατικού δυναμικού)	11,9%	11,2%	22,4%	11,8%	21,6%	46,7%		2011 World Bank
Αποτελεσματικότητα Δημόσιων Υπηρεσιών - Κυβέρνησης <sup>1</sup>	1,52	2,17	1,23	-0,07	0,71	0,45		2013 World Bank
Δείκτης Διαφθοράς <sup>2</sup>	1,78	2,19	0,91	-0,19	0,55	-0,11		2013 World Bank

Πίνακας 2: Συγκριτικά Στοιχεία

Τα δύο πρώτα προβλήματα είναι προφανή και συνδέονται μεταξύ τους. Από το 1975 στην Ελλάδα ψηφίστηκαν 250 φορολογικά νομοσχέδια και 115.000 υπουργικές αποφάσεις. Μόνο τους τελευταίους 30 μήνες έχουν ψηφιστεί 10 φορολογικά νομοσχέδια με 117 άρθρα και 17 άλλοι νόμοι με 71 εμβόλιμες φορολογικές διατάξεις. Για τις διατάξεις αυτές εκδόθηκαν 111 υπουργικές αποφάσεις και 138 διευκρινιστικές εγκύκλιοι.

Είναι προφανές ότι αυτή η πολυπλοκότητα αφενός κάνει τη λειτουργία του φοροεισπρακτικού μηχανισμού εξαιρετικά δύσκολη, αφετέρου αναπόφευκτα προκαλεί ανασφάλεια τόσο στους φορολογούμενους όσο και στους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης, που συχνά δεν γνωρίζουν τι είναι νόμιμο και τι όχι. Και, βεβαίως, μέσα στην πολυπλοκότητα εμφανίζονται ευκαιρίες και κίνητρα διαφθοράς.

Το τρίτο αίτιο είναι εξίσου προφανές. Μέσα στα χρόνια της κρίσης έχει αυξηθεί η φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και έχει καταργηθεί το αφορολόγητο όριο. Το ίδιο έχει συμβεί και για τους αυτοαπασχολούμενους, οι οποίοι πρέπει επιπλέον να καταβάλουν μεγαλύτερο ποσοστό φόρου προκαταβολικά. Έχει αυξηθεί η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, και έχει αυξηθεί και η δική τους προκαταβολή

φόρου. Τέλος, έχουν αυξηθεί ραγδαία οι συντελεστές υπολογισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, έχει εισαχθεί ο ΕΝΦΙΑ, έχουν αυξηθεί οι συντελεστές ΦΠΑ σε προϊόντα και υπηρεσίες καθώς και οι φόροι κατανάλωσης σε οινοπνευματώδη, καπνό και καύσιμα.

Βεβαίως, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές έχουν και άλλες πολύ σοβαρές συνέπειες, πέρα από τη μειωμένη τους αποδοτικότητα. Αποτελούν σοβαρό αντικίνητρο για επενδύσεις, μειώνουν ραγδαία την ανταγωνιστικότητα των εγχώριων επιχειρήσεων έναντι των ξένων, ενώ επηρεάζουν αρνητικά την κατανάλωση.

Η Ελλάδα καθυστέρησε δραματικά να μηχανογραφήσει τη φορολογική της διοίκηση. Για παράδειγμα, μόλις το 2013 έγινε εφικτή η ηλεκτρονική υποβολή φορολογικών δηλώσεων νομικών προσώπων, ενώ μια σειρά από διαδικασίες εξακολουθούν να απαιτούν φυσική παρουσία των φορολογούμενων στις υπηρεσίες της φορολογικής διοίκησης. Υπάρχουν πληροφοριακά συστήματα τα οποία δεν διασυνδέονται μεταξύ τους, βάσεις δεδομένων που δεν είναι ψηφιοποιημένες ή επικαιροποιημένες, ελλιπής ενημέρωση των πληροφοριακών συστημάτων της διοίκησης με τις προβλέψεις της τρέχουσας νομοθεσίας, η οποία όπως είπαμε, αλλάζει πολύ συχνά.

## **5.6 Προτάσεις αντιμετώπισης φοροδιαφυγής**

Η φοροδιαφυγή, ως φαινόμενο με παγκόσμιες προεκτάσεις, απαιτεί διεθνείς πρακτικές για την καταπολέμησή του, με έμφαση στη συνεργασία μεταξύ των εμπλεκόμενων χωρών. Τα τελευταία χρόνια έχει σημειωθεί από πλήθος κρατών μία σειρά προσπαθειών, που στοχεύουν όχι μόνο στην αντιμετώπιση του φαινομένου, αλλά και στην καλλιέργεια της φορολογικής συνείδησης.

Η έρευνα της διαNEOσις καταλήγει σε μια σειρά από λύσεις που περιλαμβάνουν:

- μείωση των συντελεστών φορολογίας και των έκτακτων φόρων επί των ήδη φορολογηθέντων εισοδημάτων.
- εκτεταμένη χρήση πλαστικού χρήματος και επέκταση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης.
- αποτελεσματική και εντατική διενέργεια ελέγχων και αποτελεσματική περαίωση των φορολογικών υποθέσεων (μέσω διοικητικών και δικαστικών διαδικασιών).



- βελτιστοποίηση της οργάνωσης και εκσυγχρονισμό των φορολογικών αρχών.
- δημιουργία ηλεκτρονικής Φορολογικής Διοίκησης.
- κατάρτιση και εκπαίδευση των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης, αύξηση των αποδοχών τους.
- καταπολέμηση φαινομένων διαφθοράς, εφαρμογή αντικινήτρων.
- αυστηροποίηση των προστίμων σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής
- δημιουργία σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος.
- σταδιακή αλλαγή στη διάρθρωση της ελληνικής οικονομίας.
- δημιουργία φορολογικής συνείδησης και καλλιέργεια φορολογικής παιδείας.

Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα είναι ένα δύσκολο, δομικό πρόβλημα της ελληνικής οικονομίας, έχει να κάνει με τον τρόπο που αυτή είναι διαρθρωμένη, με τον πολύ μεγάλο αριθμό των αυτοαπασχολούμενων και με το πολύ μικρό μέσο μέγεθος των επιχειρήσεων. Στην κατάσταση που βρίσκεται η ελληνική οικονομία σήμερα, η επίλυσή του προβλήματος είναι επιβεβλημένη και ίσως για πρώτη φορά και εφικτή.

### 5.7 Παραδείγματα φοροδιαφυγής

Μοναδική λύση για τους περισσότερους επαγγελματίες, εμπόρους, ιδιοκτήτες μικρών επιχειρήσεων είναι η φοροδιαφυγή. Κάτι που ακούγεται ολοένα και περισσότερο στις καθημερινές συζητήσεις.

Για παράδειγμα κάποιος με έσοδα 60.000 θα καταβάλλει για το 2016 στο δημόσιο φόρους και εισφορές που φθάνουν τις 22.656 ευρώ ενώ το 2017 θα πληρώσει 4.182 ευρώ περισσότερα και συγκεκριμένα 26.838 ευρώ. Η συνολική επιβάρυνση του ανωτέρω επαγγελματία από 37,76% το 2016 επί των ακαθάριστων εσόδων θα φθάσει το 44,73%.

<b>Συνολική επιβάρυνση επί των εσόδων</b>		
<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>Μεταβολή</b>
<b>22.656</b>	<b>26.838</b>	<b>4.182</b>
<b>37.76%</b>	<b>44.73%</b>	<b>6.97%</b>

Στην περίπτωση που ο ίδιος επαγγελματίας αποκρύψει τα μισά εισοδήματα από την εφορία, όχι μόνο θα πληρώσει λιγότερους φόρους, αλλά και λιγότερες εισφορές δημιουργώντας τεράστια προβλήματα και στον προϋπολογισμό αλλά και στα ασφαλιστικά ταμεία. Για παράδειγμα ας υποθέσουμε ότι ο παραπάνω επαγγελματίας

αποφασίζει το 2017 να δηλώσει στην εφορία σχεδόν τα μισά του έσοδα με κίνδυνο σε κάθε περίπτωση να εντοπιστεί από τις φορολογικές αρχές. Η λύση αυτή σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να αποτελεί διέξοδο για τους φορολογούμενους

Ένα δεύτερο παράδειγμα είναι ότι , μόνο την 1η εβδομάδα του Ιουλίου του 2017 η ΥΕΔΔΕ σε 270 ελέγχους που πραγματοποίησε διαπίστωσε ότι στις 100 επιχειρήσεις οι 66 φοροδιαφεύγουν ενώ τα υψηλότερα ποσοστά παρατηρούνται στο Ηράκλειο Κρήτης, με τα ποσοστά παραβατικότητας να ανέρχονται σε 77,5% και ακολουθεί η Αττική με 73%, η Θεσσαλονίκη με 61% και η Πάτρα με 50%.

Για τον λόγο αυτόν η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων ετοιμάζει μια ειδική εφαρμογή που θα είναι προσβάσιμη μέσω των κινητών τηλεφώνων όπου οι πολίτες όταν θα λαμβάνουν μια απόδειξη θα μπορούν να διαπιστώσουν σε χρόνο μερικών δευτερολέπτων αν έχει εκδοθεί από νόμιμη - δηλωμένη ταμειακή μηχανή, αν η εταιρεία υφίσταται ή πρόκειται για παράνομη δραστηριότητα.

Επίσης εξετάζεται η δυνατότητα μέσω ειδικών διασταυρώσεων να ελέγχεται μια εταιρεία εξ αποστάσεως για τις ροές εσόδων και εισπράξεων μέσω πλαστικού χρήματος. Αυτό θα διευκολύνει σημαντικά το έργο των φοροελεγκτών καθώς θα βλέπουν, για παράδειγμα, ότι την ημέρα που εμφανίστηκε ελεγκτής στο συγκεκριμένο μαγαζί αυξήθηκε απότομα ο τζίρος του, ενώ τις προηγούμενες ή επόμενες ημέρες που δεν του έγινε έλεγχος οι εισπράξεις πέφτουν απότομα.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία αρχικά αναλύθηκε η έννοια και η σημασία της ελεγκτικής διαδικασίας. Μέσα λοιπόν από την πλήρη ανάλυση της έννοιας, των κατηγοριών, διακρίσεων και του σκοπού της ελεγκτικής προβάλλεται η αναγκαιότητα του ελέγχου. Έτσι, η επιστήμη της Ελεγκτικής θεωρείται απαραίτητη για την ορθή λειτουργία των επιχειρήσεων, τον οργανισμών αλλά και του δημοσίου τομέα.

Στη συνέχεια εξειδικευόμαστε στον φορολογικό έλεγχο. Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα κομμάτια της οικονομικής πολιτικής του κράτους, όπου αφορά και επηρεάζει το σύνολο των πολιτών μιας χώρας. Επιπλέον η πάταξη της φοροδιαφυγής αποτελεί μεγαλύτερη αποφασιστικότητα, ριζικές τομές σε πολλαπλά επίπεδα και συστηματική και συνεκτική προσπάθεια σε όλα τα στάδια της φορολογικής διαδικασίας. Η φοροδιαφυγή αποτελεί σήμερα ένα πολύ σημαντικό πρόβλημα του δημοσίου τομέα και όλες οι χώρες προσπαθούν να περιορίσουν το φαινόμενο έτσι ώστε να μπορούν υπό καλύτερες προϋποθέσεις να αντιμετωπίσουν τα ελλείμματα και τα χρέη τους.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Ελληνική βιβλιογραφία**

- Παντελής Στυλ. Παπαστάθης (2014), << Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος και η Πρακτική Εφαρμογή του>>
- Τσακλάγκανος Α. Άγγελος, Σπάθης Θ. Χαράλαμπος (2015) << Ελεγκτική>>
- Χρήστος Ι. Νεγκάκης και Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης (2013), <<Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου Δ.Π.Χ.Α.>>
- Ι.Αγγελόπουλος, Κ. Ασημακόπουλος, Α. Καραντάνα, Φ. Μάλαμας, Γ. Μέντης, Β. Μιχελινάκης, Π. Παπανδρέου, Χρ. Πουλάκος, Ν. Σγουρινάκης (2016), <<Κώδικας φορολογικής διαδικασίας : ερμηνεία κατ' άρθρο & λογιστική αντιμετώπιση>>
- Αληφαντής Γεώργιος Στ (2016) Ελεγκτική Βάσει των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των ΕΛΠ.
- Λιόλιος, Α., 2008. Ο Έλεγχος των Φορολογικών Υποθέσεων, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Θεσσαλονίκη.

### **Ηλεκτρονικές πηγές**

- Taxheaven - [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών(Σ.Ο.Ε.Λ.) - [www.soel.gr](http://www.soel.gr)
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων – [www.elte.org.gr](http://www.elte.org.gr)
- Το Φορολογικό Πιστοποιητικό- <http://www.gsis.gr>
- <http://www.taxnews.info/news/cpaudit/>
- <http://www.logistis.gr/default.asp?pid=203&la=1>
- [http://europa.eu/documents/comm/green\\_papers/pdf/com96\\_338\\_el.pdf](http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_el.pdf)
- [http://www.taxexperts.gr/cms/common/pdf.php?article\\_id=2458](http://www.taxexperts.gr/cms/common/pdf.php?article_id=2458)
- <http://www.e-forologia.gr>
- [http://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2017/03/Tax\\_Evasion\\_diaNEOsis\\_Upd\\_17\\_03\\_2017.pdf](http://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2017/03/Tax_Evasion_diaNEOsis_Upd_17_03_2017.pdf)

- <http://www.newsit.gr>
- <http://www.kathimerini.gr>

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

### **Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη**

#### **Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994**

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

#### **Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας**

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

#### **Ευθύνη του ελεγκτή**

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

#### **Συμπέρασμα**

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

#### **Περιορισμός χρήσης**

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

#### **Αναφορά επί λοιπών θεμάτων**

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]  
[Διεύθυνση]  
ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]  
[Ημερομηνία]  
[Όνοματεπώνυμο]  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

#### **A.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα/τα έμφασης**

**Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994**

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

#### **Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας**

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

#### **Ευθύνη του ελεγκτή**

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την



τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

### **Συμπέρασμα**

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

### **Θέμα/τα Έμφασης**

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμα μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Εταιρείας, εφιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε νομολογιακά είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

- 1.
- 2.
- 3.

### **Περιορισμός χρήσης**

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

### **Αναφορά επί λοιπών θεμάτων**

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρεία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προ- σάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]  
[Διεύθυνση]  
ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]  
[Ημερομηνία]  
[Ονοματεπώνυμο]  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

### **A.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη**

**Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994**

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

#### **Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας**

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

#### **Ευθύνη του ελεγκτή**

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη. Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής): (συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης).

- 1.
- 2.
- 3.

#### **Συμπέρασμα**

Εκτός από την (τις) περίπτωση(ες) περιπτώσεις που αναφέρεται (αναφέρονται) στην πα-ράγραφο “ Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη”, με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

#### **Περιορισμός χρήσης**

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

#### **Αναφορά επί λοιπών θεμάτων**

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]  
[Διεύθυνση]  
ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]  
[Ημερομηνία]  
[Όνοματεπώνυμο]  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

#### **Α.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέμα/τα έμφασης**

#### **Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994**

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

#### **Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας**

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

#### **Ευθύνη του ελεγκτή**

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη .Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής): (συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης).

1.

2.

3.

### **Συμπέρασμα**

Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην πα- ράγραφο “Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη”, με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ’ αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

### **Θέμα/τα Έμφασης**

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμα μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Εταιρείας, εφιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε νομολογικά είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

1.

2.

3.

### **Περιορισμός χρήσης**

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

### **Αναφορά επί λοιπών θεμάτων**

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις δια- πιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προ- σάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]  
[Διεύθυνση]  
ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]  
[Ημερομηνία]  
[Ονοματεπώνυμο]  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

## **A.5 Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος**

**Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λο- γιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994**

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών. Αναλάβαμε την διενέργεια του ειδικού φορολογικού έλεγχου σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, για τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

#### **Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας**

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

#### **Ευθύνη του ελεγκτή**

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

#### **Βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος**

[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

#### **Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος**

Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, 'Βάση για Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος' δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη θεμελίωση του συμπεράσματος μας.

Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της Εταιρείας από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

#### **Περιορισμός χρήσης**

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

#### **Αναφορά επί λοιπών θεμάτων**

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρεία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προ-σάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]  
[Διεύθυνση]  
ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]  
[Ημερομηνία]  
[Όνοματεπώνυμο]  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

## **A.6 Αρνητικό Συμπέρασμα**

### **Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994**

Προς την Εταιρεία ΑΒΓ με ΑΦΜ ..... και τη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε ειδικό φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, όπως αυτός ισχύει, με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία) για τη διαχειριστική χρήση από XX/XX/XXXX μέχρι XX/XX/XX (οικονομικό έτος xxxx).

#### **Ευθύνη της διοίκησης της Εταιρείας**

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Εταιρείας είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Εταιρείας με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

#### **Ευθύνη του ελεγκτή**

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Εταιρείας προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

**Βάση για αρνητικό συμπέρασμα**  
[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

**Αρνητικό συμπέρασμα**

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο 'Βάση για Αρνητικό Συμπέρασμα', η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' α-ριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

### **Περιορισμός χρήσης**

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στα πλαίσια των υποχρεώσεων της Εταιρείας έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

### **Αναφορά επί λοιπών θεμάτων**

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Εταιρεία, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

[Ελεγκτική Εταιρεία]  
[Διεύθυνση]  
ΑΜ. ΣΟΕΛ [Ελεγκτική Εταιρεία]

Έδρα Ελεγκτή [πόλη]  
[Ημερομηνία]  
[Όνοματεπώνυμο]  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]