



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ: ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΠΑΡΑΜΕΤΡΩΝ

Όνομα Φοιτήτριας: Δήμητρα

Πατρώνυμο Φοιτήτριας: Αχιλλέας

Επίθετο Φοιτήτριας: Χατζοπούλου

Αρ. Φοιτητικού Μητρώου: 00036

Επιβλέπων Καθηγητής: Ιωάννης Φίλος

Ακαδημαϊκό Έτος: 2017 – 2018

Βόλος 2018

Υπεύθυνη Δήλωση

Βεβαιώνω ότι είμαι συγγραφέας αυτής της διπλωματικής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στη διπλωματική εργασία. Επίσης έχω αναφέρει τις όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε αυτές αναφέρονται ακριβώς είτε παραφρασμένες. Επίσης βεβαιώνω ότι αυτή η διπλωματική εργασία προετοιμάστηκε από εμένα προσωπικά ειδικά για τις απαιτήσεις του διδρυματικού προγράμματος μεταπτυχιακών σπουδών στην Λογιστική και Ελεγκτική του Τμήματος Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας με το τμήμα Λογιστικής του ΤΕΙ Θεσσαλίας.

Δήμητρα Χατζοπούλου

Βόλος, Φεβρουάριος 2018

Ευχαριστίες

Αρχικά θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή κ. Φίλο Ιωάννη ο οποίος με την καθοδήγηση του συνέβαλε στην ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας. Ευχαριστώ επίσης το σύνολο των καθηγητών του Π.Μ.Σ. για τις πολύτιμες γνώσεις που μου προσέφεραν κατά τη φοίτηση μου.

Τέλος ένα ακόμα ευχαριστώ στη Μαρία για τη διαρκή υποστήριξη της.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη.....	4
Κεφάλαιο 1ο	
1. Εισαγωγή.....	5
1.1 Σκοπός και Διάρθρωση Εργασίας.....	5
Κεφάλαιο 2ο	
2. Ελεγκτική Επιστήμη.....	6
2.1 Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	6
2.2 Σημασία της Ελεγκτικής Επιστήμης.....	7
2.3 Διαδικασία και Διακρίσεις Ελέγχου.....	8
2.4 Κατηγορίες Ελεγκτών.....	9
Κεφάλαιο 3ο	
3. Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος.....	10
3.1 Εσωτερικός Έλεγχος.....	10
3.1.1 Έννοια, Στόχοι, Χαρακτηριστικά Αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου	10
3.1.2 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου.....	12
3.1.3 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, επιτροπή ελέγχου, κώδικας δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου και πρότυπα εσωτερικού ελέγχου.....	12
3.1.4 Διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου.....	17
3.2 Εξωτερικός Έλεγχος.....	18
3.2.1 Έννοια Εξωτερικού Ελέγχου.....	18
3.2.2 Έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων.....	19
3.2.3 Ελεγκτικά Πρότυπα.....	21
3.2.4 Εξωτερικοί Ελεγκτές.....	22
3.2.5 Κώδικας Δεοντολογίας Εξωτερικού Ελέγχου.....	23
3.2.6 Διαδικασία Εξωτερικού Ελέγχου.....	24
3.3 Σύγκριση Εσωτερικού Ελέγχου και Εξωτερικού Ελέγχου.....	29
Κεφάλαιο 4ο	
4. Φορολογικός Έλεγχος.....	34
4.1 Έννοια και Στόχοι Φορολογικού Ελέγχου.....	34
4.2 Όργανα Φορολογικού Ελέγχου.....	35
4.3 Είδη Φορολογικού Ελέγχου.....	36

4.3.1 Προληπτικός Φορολογικός Έλεγχος.....	36
4.3.2 Προσωρινός Φορολογικός Έλεγχος.....	37
4.3.3 Τακτικός Φορολογικός Έλεγχος.....	38
4.3.4 Μερικός Φορολογικός Έλεγχος.....	39
4.3.5 Πλήρης Φορολογικός Έλεγχος.....	40
4.3.6 Πολυμερής Έλεγχος.....	41
4.4 Διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου.....	44
4.5 Δικαιώματα και Υποχρεώσεις Φορολογούμενων και Ελεγκτών κατά τον φορολογικό έλεγχο.....	48
4.5.1 Δικαιώματα Φορολογούμενου.....	48
4.5.2 Υποχρεώσεις Φορολογούμενου.....	49
4.5.3 Δικαιώματα Ελεγκτή.....	49
4.5.4 Υποχρεώσεις Ελεγκτή.....	50
4.6 Συνέπειες Φορολογικού Ελέγχου.....	51
Κεφάλαιο 5^ο	
5. Φοροδιαφυγή – Φοροαποφυγή – Παραοικονομία.....	56
5.1 Φοροδιαφυγή.....	56
5.1.1 Παράγοντες που επηρεάζουν την φοροδιαφυγή.....	58
5.1.2 Συνέπειες Φοροδιαφυγής.....	60
5.2 Φοροαποφυγή.....	61
5.3 Παραοικονομία.....	63
Κεφάλαιο 6^ο	
6. Εσωτερικοί και Εξωτερικοί Παράμετροι Φορολογικού Ελέγχου.....	64
6.1 Εσωτερικοί Παράμετροι.....	64
6.2 Εξωτερικοί Παράμετροι.....	66
Κεφάλαιο 7^ο	
7. Συμπεράσματα.....	68
Βιβλιογραφία	
Ελληνική.....	69
Ξένη	71
Διαδικτυακές πηγές.....	72
Παράρτημα	73

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η αναλυτική παρουσίαση και κατανόηση της ελεγκτικής επιστήμης, η καταγραφή και ανάλυση των διαφορετικών κατηγοριών ελέγχων, η αναφορά σε παραβάσεις όπως η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή και η παραοικονομία και η παρουσίαση των παραγόντων που τείνουν να επηρεάζουν τους ελέγχους των επιχειρήσεων. Αρχικά παρουσιάζονται τα βασικά στοιχεία της ελεγκτικής επιστήμης καθώς επίσης και τα διάφορα είδη ελέγχου καθώς επίσης και τα υπεύθυνα εκτελεστικά όργανα και η σπουδαιότητα όλων αυτών. Στην παρούσα εργασία έγινε μια προσπάθεια γενικής διερεύνησης της έννοιας του φορολογικού ελέγχου, που διερευνά τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων και ελέγχει αν έχουν αποδώσει τον αντίστοιχο φόρο. Στη συνέχεια εξετάζεται η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή και η παραοικονομία, οι λόγοι εμφάνισης αλλά και οι επιπτώσεις τους.

Λέξεις Κλειδιά: εσωτερικός έλεγχος, εξωτερικός έλεγχος, φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze and understand audit science, to record and analyze the different categories of controls, to refer to violations such as tax evasion, tax evasion and semi-economy, and to present the factors affecting control operations. Initially, we present the key elements of audit science as well as the various types of control as well as the responsible executive agencies and the importance of all of them. In this paper, an attempt was made to examine the concept of tax assessment, which explores the financial results of enterprises and checks whether they have paid the corresponding tax. Tax evasion, tax evasion and the black economy, the reasons for their occurrence and their implications are then examined.

Keywords: internal audit, external audit, tax evasion, avoidance

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1. Εισαγωγή

1.1 Σκοπός και Διάρθρωση της Εργασίας

Βασισμένοι στην μακροοικονομική θεωρία, μπορούμε να αναφέρουμε ότι τα έσοδα του δημόσιου κλάδου κάθε χώρας προέρχονται κατά κύριο λόγο από την φορολογία, έμμεση και άμεση. Η φορολογία αυτή αφορά τόσο τους πολίτες όσο και τις επιχειρήσεις.

Σε περιόδους οικονομικής κρίσης, παρατηρείται ιδιαίτερη μείωση σε αυτά τα έσοδα και οι λόγοι μπορεί να ποικίλουν. Οι δύο βασικότεροι είναι, πρώτον η μείωση των εσόδων κυρίως λόγω της μείωσης της οικονομικής δραστηριότητας και δεύτερον η απόκρυψη ή/και αποφυγή δήλωσης των πραγματικών κερδών με σκοπό την καταβολή λιγότερου φόρου. Εκεί λοιπόν εντοπίζεται και η σπουδαιότητα των φορολογικών, και όχι μόνο, ελέγχων των επιχειρήσεων με σκοπό τον εντοπισμό των πιθανών παραβάσεων από τους αρμόδιους φορείς καθώς επίσης και την χορήγηση των αντίστοιχων πιστοποιήσεων σε περιπτώσεις ορθής καταγραφής των οικονομικών στοιχείων.

Η παρούσα εργασία εντάσσεται στο Διδρυματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών του Τμήματος Οικονομικών Επιστημών της Σχολής Ανθρωπιστικών και Κοινωνικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας και του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Θεσσαλίας και έχει ως σκοπό την αναλυτική παρουσίαση και κατανόηση της ελεγκτικής επιστήμης, την καταγραφή και ανάλυση των διαφορετικών κατηγοριών ελέγχων, την αναφορά σε παραβάσεις όπως η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή και η παραοικονομία και την παρουσίαση των παραγόντων που τείνουν να επηρεάζουν τους ελέγχους των επιχειρήσεων.

Συγκεκριμένα, γίνεται παρουσίαση της ελεγκτικής επιστήμης από την πλευρά των ορισμών και από την πλευρά της διαδικασίας στο Κεφάλαιο 2, ενώ στο Κεφάλαιο 3 γίνεται διάκριση Εσωτερικού ελέγχου και Εξωτερικού ελέγχου με ανάλογες διαδικασίες που ακολουθούνται σε κάθε περίπτωση. Το Κεφάλαιο 4 επικεντρώνεται στο Φορολογικό Έλεγχο από εννοιολογική άποψη ενώ παράλληλα παρουσιάζει και τα είδη φορολογικού ελέγχου, την διαδικασία αυτών αλλά και τα δικαιώματα και υποχρεώσεις που εντοπίζονται από την πλευρά φορολογούμενων και ελεγκτών. Το Κεφάλαιο 5 αναφέρεται σε φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και παραοικονομία, ενώ οι εσωτερικοί και οι εξωτερικοί παράμετροι που επηρεάζουν τον φορολογικό έλεγχο αναλύονται στο επόμενο κεφάλαιο (Κεφάλαιο 6). Τέλος καταλήγουμε σε γενικά συμπεράσματα στο Κεφάλαιο 7.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2. Ελεγκτική Επιστήμη

2.1 Έννοια της Ελεγκτικής Επιστήμης

Στην βιβλιογραφία εντοπίζονται αρκετοί ορισμοί οι οποίοι έχουν δοθεί όλα αυτά τα χρόνια για την έννοια της ελεγκτικής και του ελέγχου. Η πιο περιεκτική εννοιολογική οριοθέτηση της ελεγκτικής ορίζει ότι: η ελεγκτική αποτελεί τον επιστημονικό κλάδο της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία 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 (Ρογδάκη, 2004).

Σύμφωνα με το Δήμου (2000) η ελεγκτική καθορίζει το σύνολο των αρχών που αποσκοπούν στο συστηματικό προσδιορισμό του είδους, της έκτασης, του τρόπου διενέργειας του ελέγχου των ενεργειών και ιδιαίτερα των διαχειριστικών, των αρμόδιων οργάνων των οικονομικών μονάδων για την πρόληψη λαθών ή καταχρήσεων ή για την εξακρίβωση της ορθότητας, της νομιμότητας και της σκοπιμότητας αυτών. Στόχος και απώτερος σκοπός του έλεγχου αποτελεί η παροχή με την μορφή προτάσεων, βοήθειας και συμβουλών προς τον ελεγχόμενο φορέα ή υπηρεσία και αυτούς που έχουν την ευθύνη, έτσι ώστε να ληφθούν οι απαραίτητες αποφάσεις που θα οδηγήσουν στη λύση των προβλημάτων και την εξάλειψη των φαινομένων παραβατικότητας που πιθανώς εντοπίστηκαν.

Βασιζόμενοι στον παραπάνω ορισμό της ελεγκτικής προκύπτουν τα βασικά χαρακτηριστικά του κλάδου αυτού. Η επιστήμη της ελεγκτικής αποτελεί μια συστηματική, καλά δομημένη και οργανωμένη σειρά διαδικασιών καθώς επίσης περιλαμβάνει τη συγκέντρωση και αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων. Επιπρόσθετα, προσδιορίζει το βαθμό ανταπόκρισης μετρήσιμων πληροφοριών με προκαθορισμένα κριτήρια και διενεργείται από ικανό και ανεξάρτητο που διαθέτει τα απαραίτητα επαγγελματικά και επιστημονικά προσόντα. Τέλος, έχει ως αποτέλεσμα τη γραπτή διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή προς τους ενδιαφερόμενους χρήστες των σχετικών πληροφοριών και αφορά συγκεκριμένη οικονομική μονάδα και χρονική περίοδο (Καζαντζής, 2006, σελ.88). Ως επιστήμη η

Ελεγκτική ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί αποσκοπούν στην επαλήθευση της ειλικρίνειας των ισχυρισμών και των διαβεβαιώσεων των τρίτων. Οι ισχυρισμοί αυτοί αφορούν κατά κανόνα οικονομικά ζητήματα (Παπαστάθης, 2003, σελ. 53).

2.2 Σημασία της Ελεγκτικής Επιστήμης

Η ελεγκτική αποτελεί έναν επιστημονικό κλάδο ο οποίος εντοπίζεται ακόμη και στην αρχαιότητα. Στη χώρα μας, η ιστορική εξέλιξη της ελεγκτικής διαμορφώνεται σε έξι περιόδους με διαφορετικά χαρακτηριστικά η καθεμία.

- η πρώτη περίοδος μέχρι το 1905 είχε ως στόχο την αποκάλυψη της απάτης,
- η δεύτερη περίοδος μέχρι το 1933 είχε ως στόχο την αποκάλυψη της απάτης και των λαθών, αλλά και την εκτίμηση της ακριβοδίκαιης απεικόνισης των οικονομικών μεγεθών,
- η τρίτη περίοδος μέχρι το 1940 αναγνωρίζει τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου.
- η τέταρτη περίοδος μέχρι το 1970 είχε ως στόχο την εκτίμηση της ορθότητας των οικονομικών καταστάσεων με αυξημένη την αναγνώριση της σημασίας του εσωτερικού ελέγχου,
- η πέμπτη περίοδος μέχρι τα μέσα της δεκαετίας του 1980 καταγράφει μια στροφή στις άμεσες επαληθευτικές διαδικασίες και
- η έκτη περίοδος μέχρι το τέλος της δεκαετίας του 1990 εισάγει το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου.

Η σημασία της ελεγκτικής πηγάζει από διάφορες βάσεις που έχουν υποστηριχθεί τα τελευταία χρόνια. Οι σημαντικότερες από αυτές είναι:

α) οι ατέλειες της ανθρώπινης φύσης που επιβάλλουν τον έλεγχο ως μέσο για την αντιμετώπιση της ανειλικρίνειας, των καταδολιεύσεων και της απάτης,

β) ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, που μπορεί να οδηγήσουν σε παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και αλλοίωση της πραγματικής εικόνας της ελεγχόμενης εταιρίας,

γ) η σχέση ιδιοκτήτη και διαχειριστή, δημιουργεί μια σύγκρουση συμφερόντων λόγω της ασυμμετρίας των πληροφοριών που υπάρχει μεταξύ αυτών και μέσω του ελέγχου μπορεί να επιτευχθεί η διασφάλιση της τάξης της επιχειρηματικής ζωής, η διαφάνεια και η προστασία των δικαιωμάτων των μετόχων,

δ) η ανάγκη για αξιόπιστες πληροφορίες, οι οποίες παρέχονται μέσω της καθιέρωσης κάποιας μορφής ελέγχου από ανεξάρτητο και ειδικά καταρτισμένο πρόσωπο (Καζαντζής, 2006, σελ. 45-47)

2.3 Διαδικασία και Διακρίσεις Ελέγχου

Ένας έλεγχος περιλαμβάνει συνήθως τα παρακάτω στάδια:

α) σχεδιασμός του ελέγχου: αποτελεί το αρχικό στάδιο μιας ελεγκτικής διαδικασίας, αποτυπώνεται λεπτομερώς στο πλάνο εργασίας και περιλαμβάνει την εξέταση όλων των διαθέσιμων στοιχείων, ώστε ο έλεγχος να πραγματοποιηθεί κατά τον πλέον αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο,

β) διενέργεια του ελέγχου: κατά το στάδιο αυτό, ο ελεγκτής εφαρμόζει τις αναγκαίες ελεγκτικές διαδικασίες, συλλέγει ελεγκτικά τεκμήρια και εξάγει τα συμπεράσματα του σύνταξη εκθέσεων αποτελεσμάτων ελέγχου: το τελευταίο μέρος του ελέγχου περιλαμβάνει τη σύνταξη τυποποιημένης έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου και την υποβολή της στους αρμόδιους φορείς (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2007)

Διακρίσεις Ελέγχου

Ο έλεγχος ανάλογα με το χρόνο, το αντικείμενο, τον τόπο διενέργειας, την έκταση και τα όργανα που τον διενεργούν, διακρίνεται σε διάφορες κατηγορίες:

1. *ανάλογα με τη διάρκεια διακρίνεται σε μόνιμος, τακτικός και έκτακτος έλεγχος (Παπαστάθης, 2003, σελ. 52)*
2. *ανάλογα με την έκταση του, ο έλεγχος χαρακτηρίζεται ως γενικός ή ειδικός*
3. *ανάλογα με το τόπο διενέργειας του ελέγχου, αυτός είναι είτε συγκεντρωτικός είτε επιτόπιος*
4. *ανάλογα με τον τρόπο διενέργειας του ελέγχου, αυτός είναι είτε καθολικός είτε δειγματοληπτικός*

5. ανάλογα με το σκοπό του, ο έλεγχος είναι είτε προληπτικός είτε κατασταλτικός (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2007)
6. ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τον επιβάλλει, ο έλεγχος μπορεί να είναι υποχρεωτικός ή προαιρετικός (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, σελ. 6-7)
7. ανάλογα με το αντικείμενο του ελέγχου
8. ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο, αυτός χαρακτηρίζεται ως εσωτερικός ή εξωτερικός (Καζαντζής, 2006, σελ. 82-87)

2.4 Κατηγορίες Ελεγκτών

Υπάρχουν αρκετές εξειδικεύσεις ελεγκτών, βέβαια, οι βασικότερες είναι οι ακόλουθες τέσσερις κατηγορίες: τους εξωτερικούς ελεγκτές, τους εσωτερικούς ελεγκτές, τους κυβερνητικούς ελεγκτές και τους ελεγκτές του οικονομικού εγκλήματος. Όπως είδαμε και παραπάνω,

- οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι στελέχη της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και είναι επιφορτισμένοι με τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων μέσα σε αυτήν.
- οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι πρόσωπα ανεξάρτητα της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που διενεργούν κυρίως τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και τις περισσότερες από τις κατηγορίες ελέγχου.
- η τρίτη κατηγορία ελεγκτών περιλαμβάνει τους κυβερνητικούς ελεγκτές. Τέτοιοι ελεγκτές θεωρούνται οι φορολογικοί ελεγκτές, οι ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι ελεγκτές του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, ο Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, το Σώμα Επιθεωρητών – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης.
- η τελευταία κατηγορία ελεγκτών αφορά τους ελεγκτές του οικονομικού εγκλήματος, που διενεργούν ελέγχους για την αποκάλυψη και καταστολή του οικονομικού εγκλήματος (Καζαντζής, 2006, σελ.88).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3. Εσωτερικός Έλεγχος και Εξωτερικός Έλεγχος

3.1 Εσωτερικός Έλεγχος

3.1.1 Έννοια, Στόχοι, Χαρακτηριστικά Αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει αλλάξει ριζικά κατά τα τελευταία 50 χρόνια και συνεχίζει να αλλάζει, ώστε να προσαρμοστεί σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο επιχειρηματικό περιβάλλον. Η σύγχρονη μορφή του ελέγχου επέκτεινε τη φύση και το πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου. Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα αποτελεσματικό μέσο εκπλήρωσης και επίτευξης των επιχειρησιακών στόχων, το οποίο είναι αποτέλεσμα και προϊόν της σύγχρονης κοινωνικοοικονομικής ανάπτυξης. Παρέχει διαβεβαίωση σχετικά με την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων ως προς την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών-διαδικασιών, την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τους εφαρμόσιμους νόμους και τους κανονισμούς. Σύμφωνα με έναν ορισμό που δίνεται από τον Φίλο (2004), το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από «ένα σύνολο μέτρων ελέγχου, που έχουν επινοηθεί και χρησιμοποιούνται σε μία επιχείρηση για να προωθηθούν, να κατευθυνθούν, να περιοριστούν να διοικήσουν και να ελέγξουν τις διάφορες δραστηριότητες της, αποβλέποντας στην ικανοποίηση των στόχων της» (Φίλος, 2004, σελ.14)

Σήμερα, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μία από τις λειτουργίες της σύγχρονης διοίκησης. Ο στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι να εντοπίσει λειτουργικές αδυναμίες στην ώρα τους και να βοηθήσει στην προετοιμασία των προτάσεων για τη βελτίωση του συστήματος διοίκησης. Ο εσωτερικός έλεγχος ως διαδικασία περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- α) έλεγχος της συμμόρφωσης με τις διαδικασίες και τα πρότυπα εντός του οργανισμού,
- β) έλεγχος της οικονομίας,
- γ) έλεγχος της αποτελεσματικότητας και
- δ) έλεγχος της αποδοτικότητας.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από τους ελεγκτικούς μηχανισμούς και τις δικλίδες ελέγχου, που στοχεύουν στην εύρυθμη λειτουργία της εταιρίας. Οι εφαρμοζόμενες από μια εταιρία εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας διακρίνονται σε:

α) οργανωτικές δικλίδες που αφορούν τη βασική οργάνωση των δραστηριοτήτων της εταιρίας,

β) προληπτικές δικλίδες που αφορούν την ανάδειξη λαθών και

γ) κατασταλτικές δικλίδες που αφορούν στην παρέμβαση του εσωτερικού ελέγχου για την αντιμετώπιση αποκλίσεων και λαθών (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, σελ.124).

Στις μέρες μας, ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιδιώκει τον έλεγχο της λειτουργίας μιας επιχείρησης και καλείται να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο όσο από την πλευρά της πρόληψης των ενδοεπιχειρησιακών παραλήψεων και ατασθαλιών όσο και από την οπτική της ελαχιστοποίησης των δυσμενών επιδράσεων τους στην οικονομική μονάδα και στους περιβάλλοντες φορείς της (Δρογαλάς, www.drogalas.gr)¹.

Για να επιτευχθούν οι άνωθεν στόχοι, ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου παρουσιάζει πέντε συστατικά στοιχεία, καθένα από τα οποία επηρεάζει την αποτελεσματικότητα αυτού. Τα στοιχεία αυτά είναι:

α) το περιβάλλον ελέγχου, το οποίο επηρεάζει την ανθρώπινη συμπεριφορά, την πειθαρχία, τις ανθρώπινες αξίες καθώς και τη στάση των ανθρώπων απέναντι στις αρχές και τους κανόνες της εταιρίας,

β) οι μηχανισμοί εσωτερικού ελέγχου (μέτρηση και αξιολόγηση επιδόσεων, επεξεργασία πληροφοριών, φυσικοί έλεγχοι και διαχωρισμός αρμοδιοτήτων, καθηκόντων και ευθυνών) που βοηθούν στη διασφάλιση των αναγκαίων αποφάσεων και ενεργειών που είναι απαραίτητες για την αντιμετώπιση των κινδύνων και επηρεάζουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,

γ) τα συστήματα επικοινωνίας και πληροφόρησης που αποτελούνται από το λογιστικό σύστημα, τον εξοπλισμό, τους ανθρώπους, το λογισμικό, τις διαδικασίες που εφαρμόζονται,

δ) η παρακολούθηση και διαχείριση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που αποτελεί μια διαδικασία διαρκούς εκτίμησης της επάρκειας και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου ανά τακτά χρονικά διαστήματα. (Καζαντζής, 2006, σελ. 249).

¹ Τελευταία Πρόσβαση: 30/10/2017

Χαρακτηριστικά Αποτελεσματικού Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από συγκεκριμένους παράγοντες της κάθε οικονομικής μονάδας. Συγκεκριμένα στην αποτελεσματικότητα συμβάλλουν οι ακόλουθοι παράγοντες:

- α) η επαγγελματική επάρκεια του προσωπικού,
- β) η οργανωτική δομή της επιχείρησης,
- γ) το καλοσχεδιασμένο λογιστικό σύστημα και
- δ) η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου.

3.1.2 Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Έπειτα από βιβλιογραφική μελέτη παρατηρούμε ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: τους λογιστικούς και τους διοικητικούς ελέγχους.

Οι λογιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν τις μεθόδους, τις διαδικασίες, τις τεχνικές και το σχέδιο χρηματοοικονομικής οργάνωσης και στοχεύουν στην διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και την ακρίβεια και αξιοπιστία των πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων. Οι λογιστικοί έλεγχοι έχουν σχεδιασθεί έτσι ώστε να παρέχουν λογική βεβαιότητα ότι οι συναλλαγές εκτελούνται και καταχωρούνται σωστά, ότι διαφυλάσσονται τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας και τα λογιστικά βιβλία και οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα της.

Από την άλλη, οι διοικητικοί έλεγχοι δεν αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις και συνεπώς δεν ενδιαφέρουν άμεσα τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Αντίθετα περιλαμβάνουν το σχέδιο οργάνωσης της επιχείρησης, τις κατευθυντήριες οδηγίες της διοίκησης, τις πολιτικές, τους κανονισμούς ή εγκυκλίους καθορισμού αρμοδιοτήτων και παροχής εξουσιοδοτήσεων για τη διενέργεια συναλλαγών και λήψης αποφάσεων. Μέσω των διοικητικών αυτών ελέγχων, η διοίκηση επιδιώκει να διασφαλίσει λειτουργική αποτελεσματικότητα και συμμόρφωση προς τις πολιτικές της διατηρώντας ισχυρό εσωτερικό έλεγχο σε όλες τις δραστηριότητες της (Καζαντζής, 2006, σελ. 252-253).

3.1.3 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου, Επιτροπή Ελέγχου, Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου και Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Αρμόδιοι για τη διενέργεια των εσωτερικών ελέγχων είναι οι εσωτερικοί ελεγκτές, οι οποίοι αποτελούν στελέχη της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μια διακεκριμένη υπηρεσία της επιχείρησης, η οποία αποτελεί μια ανεξάρτητη υπηρεσία αξιολόγησης που οργανώνεται και λειτουργεί μέσα σε αυτήν για να εξετάζει και να αξιολογεί τις δραστηριότητες της. Λόγω της υπαλληλικής σχέσης με την οποία συνδέονται οι εσωτερικοί ελεγκτές με την εταιρία, συχνά αμφισβητείται η ανεξαρτησία της κρίσης τους και τα σχετικά πορίσματα και οι πληροφορίες τους.

Σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η παροχή υψηλού και εξειδικευμένου επιπέδου υπηρεσιών προς τη διοίκηση κάθε οργανισμού, η αξιολόγηση των πολιτικών, μέτρων και συστημάτων στα οποία στηρίζει ο οργανισμός τη λειτουργία του, με πρώτα από όλα το ίδιο το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, βοηθώντας τον στην επίτευξη της αποστολής της και των αντικειμενικών σκοπών της. Η εφαρμογή αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τη χρηστή διοίκηση του οργανισμού, αποτελεί μέσο αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης διασφαλίζοντας τη μακροχρόνια επιβίωση του οργανισμού και την προστασία του από την καταδολίευση.

Έργο των εσωτερικών ελεγκτών είναι να μετρήσει την αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα, και την οικονομικότητα των οργανωτικών δραστηριοτήτων και ελέγχων, καθώς και να βοηθήσει τη διοίκηση στη λήψη σημαντικών αποφάσεων. Η φύση, η έκταση και ο σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου καθορίζεται σε διεθνές επίπεδο από τα επαγγελματικά πρότυπα, τα οποία αποτελούν και τα κριτήρια με βάση τα οποία αξιολογείται η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών. Το έργο των εσωτερικών ελεγκτών θα πρέπει να προγραμματίζεται και ο προγραμματισμός αυτός να λαμβάνει την έγκριση της διοίκησης του οργανισμού. Για να είναι αποτελεσματική στην επίτευξη των στόχων της, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να εντάσσεται στο οργανόγραμμα της εταιρίας με τέτοιο τρόπο που να συμβάλλει στην ανεξαρτησία και την αποτελεσματικότητα της υπηρεσίας.

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου καταλαμβάνει σημαντική θέση στη διοίκηση της εταιρίας, αποτελώντας μια ανεξάρτητη υπηρεσία ανώτατου ιεραρχικού επιπέδου, με αυξημένες ευθύνες και με έμπειρο και εξειδικευμένο προσωπικό (Νεγκάκης και Ταχυνάκης,

2013, σελ.104-105). Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, οι εσωτερικοί ελεγκτές δικαιούνται να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, εγγράφου, αρχείου, τραπεζικού λογαριασμού και χαρτοφυλακίου της εταιρίας και να έχουν πρόσβαση σε οποιαδήποτε υπηρεσία της εταιρίας. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου οφείλουν να συνεργάζονται και να παρέχουν πληροφορίες στους εσωτερικούς ελεγκτές και γενικά να διευκολύνουν με κάθε τρόπο το έργο τους. Η διοίκηση της εταιρίας οφείλει να παρέχει στους εσωτερικούς ελεγκτές όλα τα απαραίτητα μέσα για τη διευκόλυνση του έργου τους.

Επιτροπή Ελέγχου

Εκτός της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, μέσα στις επιχειρήσεις δημοσίου ενδιαφέροντος λειτουργεί και η Επιτροπή Ελέγχου, η οποία έχει κυρίως συμβουλευτικό χαρακτήρα και παρέχει ανεξάρτητη και αντικειμενική εποπτεία.

Η Επιτροπή Ελέγχου αποτελείται από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος του οργάνου διοίκησής της και έχει την ευθύνη της επίβλεψης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται στο επενδυτικό κοινό

Ο ρόλος της μέσα σε μια εταιρία εστιάζεται στα εξής:

α) τον έλεγχο της επάρκειας της λειτουργίας της οργανωτικής δομής της εταιρίας, την αξιολόγησης της εφαρμογής των διαδικασιών μέσα σε αυτήν και σε θέματα ελέγχου που αφορούν την στρατηγική και την πολιτική της,

β) την επανεξέταση της οργάνωσης και των δραστηριοτήτων της εταιρίας,

γ) την εποπτεία της Διεύθυνσης Εσωτερικού Ελέγχου,

δ) την διαμόρφωση σε συνεργασία με το τμήμα εσωτερικού ελέγχου του ετήσιου προγράμματος ελέγχου,

ε) τον έλεγχο των τελικών πορισμάτων και αναφορών που συντάσσονται από τη Διεύθυνση Εσωτερικού Ελέγχου,

στ) την μέριμνα για τη συμμετοχή του επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε συζητήσεις με τη διοίκηση για θέματα ζωτικής σημασίας, και

ζ) η παροχή πιο αποτελεσματικής επικοινωνίας μεταξύ του διοικητικού συμβουλίου και των εξωτερικών ελεγκτών (Καζαντζής, 2006, σελ. 91).

Για να εκτελούν τα καθήκοντά τους πιο αποτελεσματικά, ο εσωτερικός ελεγκτής και η επιτροπή ελέγχου θα πρέπει να συνεργάζονται στενά και πρέπει να διατηρούν ανοιχτή γραμμή επικοινωνίας ανά πάσα στιγμή. Μερικά από τα θέματα για τα οποία ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί άμεσα με την επιτροπή ελέγχου είναι:

- α) το πεδίο και το πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου,
- β) προτάσεις προς τη διοίκηση,
- γ) η συμμόρφωση με τον κώδικα δεοντολογίας,
- δ) η συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς και τέλος
- ε) διαφωνίες με τη διοίκηση.

Η επικοινωνία είναι ένα σημαντικό κλειδί στη σχέση του εσωτερικού ελεγκτή και της επιτροπής ελέγχου. Η επιτροπή ελέγχου θα πρέπει να αποκτήσει μια γενική κατανόηση για το τι επιδιώκεται από τον έλεγχο.

Ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να βοηθήσει την επιτροπή ελέγχου να κατανοήσει:

- α) την επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου,
- β) το βαθμό ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών,
- γ) τις περιοχές στις οποίες δίνεται έμφαση, τα αποτελέσματα των μεγάλων αλλαγών στην εταιρεία σχετικά με τον έλεγχο,
- δ) τη χρησιμοποίηση της τεχνολογίας πληροφορικής στον έλεγχο,
- ε) τις συνέπειες των οικονομικών ή λειτουργικών προβλημάτων που αντιμετωπίζει η εταιρεία ως προς τον έλεγχο,
- στ) το χρονοδιάγραμμα για την ικανοποίηση των υποχρεώσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς της εταιρείας και

ζ) παράνομες δραστηριότητες/παρατυπίες που ο εσωτερικός ελεγκτής λαμβάνει γνώση.

Αποτέλεσμα της επικοινωνίας αυτής είναι η καλύτερη χρηματοοικονομική αναφορά της εταιρίας, η καλύτερη συμμόρφωση με τον κώδικα εταιρικής συμπεριφοράς, ταχύτερη συνειδητοποίηση των προβλημάτων μεταξύ διοίκησης και εσωτερικού ελεγκτή, καλύτερη συμμόρφωση με τους κανονισμούς και τους νόμους και κυρίως η ανεξαρτησία της επιτροπής ελέγχου και των εσωτερικών ελεγκτών, η οποία ενισχύει την ποιότητα της εταιρίας ως σύνολο (Rezaee & Lander, 1993).

Κώδικας Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Κώδικας Δεοντολογίας, που εκδίδει το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ορίζει τις αρχές και τις προσδοκίες που διέπουν τη συμπεριφορά των ατόμων και των οργανισμών κατά τη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου. Περιγράφει τις ελάχιστες απαιτήσεις και τις προσδοκίες για τη συμπεριφορά και όχι συγκεκριμένες δραστηριότητες.

Ο σκοπός του κώδικα δεοντολογίας είναι η προώθηση μιας κουλτούρας δεοντολογίας του επαγγέλματος του εσωτερικού ελέγχου. Περιλαμβάνει δύο βασικά στοιχεία που ισχύουν τόσο για φυσικά όσο και για νομικά πρόσωπα που εκτελούν τις υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου: τις αρχές που είναι σχετικές με το επάγγελμα και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου και τους κανόνες συμπεριφοράς που περιγράφουν τη συμπεριφορά που αναμένεται από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόζουν και να ακολουθούν τις ακόλουθες αρχές:

1. ακεραιότητα:

Η ακεραιότητα των εσωτερικών ελεγκτών δημιουργεί εμπιστοσύνη στο έργο και την κρίση τους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εκτελούν τα καθήκοντά τους με ειλικρίνεια, επιμέλεια και την ευθύνη, τηρώντας τους νόμους και προβαίνοντας στις δημοσιοποιήσεις που προβλέπονται από το νόμο και το επάγγελμα τους.

2. αντικειμενικότητα:

Οι εσωτερικοί ελεγκτές εμφανίζουν το υψηλότερο επίπεδο επαγγελματικής αντικειμενικότητας στη συλλογή, αξιολόγηση και κοινοποίηση πληροφοριών σχετικά με τη

δραστηριότητα ή τη διαδικασία που εξετάζεται. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κάνουν μια ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιστάσεων και να μην επηρεάζονται από τα δικά τους συμφέροντα ή συμφέροντα άλλων στη διαμόρφωση των αποφάσεων τους

3. εμπιστευτικότητα:

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σέβονται την αξία και την ιδιοκτησία των πληροφοριών που λαμβάνουν, δεν δημοσιοποιούν πληροφορίες χωρίς την κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός αν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση να το πράξουν και δεν τις χρησιμοποιούν για οποιοδήποτε προσωπικό όφελος ή με οποιοδήποτε τρόπο που θα ήταν αντίθετος προς το νόμο ή επιζήμιος για τους νόμιμους και ηθικούς στόχους της επιχείρησης.

4. επαγγελματική επάρκεια:

Οι εσωτερικοί ελεγκτές εφαρμόζουν τις γνώσεις, τις δεξιότητες και την εμπειρία που απαιτούνται για την εκτέλεση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. (The Institute of Internal Auditors, www.theiia.org)².

3.1.4 Διαδικασία Εσωτερικού Ελέγχου

Προκαταρτική Έρευνα

Η προκαταρτική έρευνα αποτελεί το πρώτο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας και συνιστάται στη συγκέντρωση όλων των απαραίτητων πληροφοριών και δεδομένων, ώστε να καταρτιστεί ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου. Κατά το στάδιο αυτό, ο ελεγκτής ακολουθεί τα παρακάτω βήματα:

προετοιμασία δημιουργία ερωτηματολογίων για την εκτίμηση του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου:

- α) διενέργεια αρχικών συναντήσεων και συνεντεύξεων,
- β) γνώση του τρόπου λειτουργίας και των στόχων της δραστηριότητας,
- γ) γνώση της διοίκησης και του προσωπικού που συμμετέχει στη δραστηριότητα,

² Τελευταία Πρόσβαση: 15/10/2017

- δ) διενέργεια φυσικής επισκόπησης,
- ε) κατάρτιση διαγραμμάτων ροής διαδικασιών,
- στ) εκτίμηση των κινδύνων και τέλος
- ζ) παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας.

Σύνταξη Προγράμματος Ελέγχου

Ο σχεδιασμός του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί την αρχική φάση της όλης διαδικασίας του ελέγχου και περιλαμβάνει τη σύνταξη του προγράμματος ελέγχου. Ο ελεγκτής θα πρέπει να προγραμματίσει τις δραστηριότητες ελέγχου, έτσι ώστε ο έλεγχος να γίνεται με αποτελεσματικό τρόπο. Ο σχεδιασμός συνεπάγεται την ανάπτυξη μιας γενικής στρατηγικής και λεπτομερούς προσέγγισης για τον αναμενόμενο χαρακτήρα, τη διάρκεια και το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου.

Η ελεγχόμενη εταιρία διαθέτει ετήσια λειτουργικά σχέδια ελέγχου και ένα στρατηγικό σχέδιο που καλύπτει τρία ή περισσότερα χρόνια. Ένα τέτοιο σχέδιο ελέγχου περιλαμβάνει μια εκτίμηση του κινδύνου και της σπουδαιότητας του, το πεδίο εφαρμογής του ελέγχου (περιοχές ελέγχου, τους στόχους και τις διαδικασίες), το πρόγραμμα ελέγχου, την αναμενόμενη χρήση των πόρων καθώς και τα άτομα που πραγματοποιούν τον έλεγχο.

Επιτόπια Εργασία

Η επόμενη φάση στη διαδικασία του ελέγχου αποτελεί η διενέργεια του ελέγχου μέσω των κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών. Δεδομένου ότι ένα καλό σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν εγγυάται 100% την πιθανότητα αποφυγής λαθών, οι ελεγκτές θα πρέπει πάντα να προβαίνουν σε μια σειρά από ουσιαστικές διαδικασίες ελέγχου για να επαληθευτούν οι διαθέσιμες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. (Νικολάου Καπίρη, 2007).

Μεταγενέστερες Ενέργειες

Στο τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας αξιολογείται η επάρκεια, η

αποτελεσματικότητα και ο χρόνος εφαρμογής των ενεργειών που αποφασίζονται από τη διοίκηση ως αποτέλεσμα των ευρημάτων των εσωτερικών ελεγκτών, αλλά και άλλων, όπως των εξωτερικών ελεγκτών (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, σελ. 123).

3.2 Εξωτερικός Έλεγχος

3.2.1 Έννοια Εξωτερικού Ελέγχου

Ως εξωτερικός θεωρείται ο έλεγχος που διενεργείται από πρόσωπα, που δεν είναι ανήκουν και δεν συνδέονται με υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία, τους εξωτερικούς ελεγκτές ή ορκωτούς ελεγκτές λογιστές.

Ο εξωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει κυρίως τον λογιστικο-διαχειριστικό έλεγχο που διενεργείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και έχει ως στόχο την πληροφόρηση κάθε ενδιαφερόμενου ότι οι ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρίας έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Υπάρχουν και άλλες, λιγότερο διαδεδομένες στην πράξη, μορφές εξωτερικού ελέγχου, όπως έλεγχοι συμμόρφωσης που έχουν ως σκοπό τον προσδιορισμό του βαθμού συμμόρφωσης του ελεγχόμενου με συγκεκριμένους κανόνες ή διαδικασίες που έχουν τεθεί από τη διοίκηση ή έλεγχο οικονομικού εγκλήματος και απάτης.

3.2.2 Έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων έχει ως στόχο τη βελτίωση του βαθμού εμπιστοσύνης των χρηστών αυτών που ενδιαφέρονται για την οικονομική πορεία της ελεγχόμενης εταιρίας και διακρίνονται στους:

- α) εσωτερικούς χρήστες (μέτοχοι και όσοι βρίσκονται εντός των οικονομικών μονάδων)
- β) εξωτερικούς χρήστες (οι τράπεζες, οι πιστωτές της εταιρίας, το προσωπικό, οι κρατικές υπηρεσίες και οι δημόσιοι οργανισμοί).

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποκτά μεγάλη χρησιμότητα προς τους τρίτους καθώς:

- α) το πόρισμα του ελέγχου είναι κατά τεκμήριο αντικειμενικό και αξιόπιστο,

- β) αποκαλύπτονται ή καταστέλλονται ακούσια ή εκούσια σφάλματα, απάτες,
- γ) βεβαιώνεται η ακρίβεια και η ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων και
- δ) βεβαιώνεται η πιστοληπτική ικανότητα της ελεγχόμενης εταιρίας.

Αντικείμενο του ελέγχου, είναι να μπορέσει ο ελεγκτής να εκφράσει γνώμη, αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιαστική, άποψη, σύμφωνα με ένα δεδομένο λογιστικό πλαίσιο. Στην περίπτωση των περισσότερων πλαισίων γενικού σκοπού, αυτή η γνώμη σχετίζεται με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή παρέχουν μια αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με το πλαίσιο.

Σύμφωνα με τη νομοθεσία, για να υπαχθεί μια εταιρία στον υποχρεωτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της από ορκωτό ελεγκτή λογιστή θα πρέπει να πληροί τα δύο από τρία ακόλουθα κριτήρια για δύο συνεχείς χρήσεις:

- α) Σύνολο Ισολογισμού: 2.500.000 €,
- β) Καθαρός Κύκλος Εργασιών: 5.000.000 €,
- γ) Μέσος Όρος Προσωπικού: 50 άτομα.

Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί τον έλεγχο, με τρόπο ώστε να μειώσει στο μικρότερο δυνατό βαθμό τον ελεγκτικό κίνδυνο, τον κίνδυνο δηλαδή ότι η κρίση του για τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις είναι λανθασμένη. Ο κίνδυνος αυτός οφείλεται:

- α) στον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος πριν από τον έλεγχο είτε λόγω του ενδογενή κινδύνου ενός ισχυρισμού είτε λόγω του κινδύνου δικλίδων και
- β) στον κίνδυνο ανίχνευσης λόγω της αδυναμίας του ελέγχου να εντοπίσει υπαρκτά λάθη. Πρέπει να σημειωθεί πως η γνώμη του ελεγκτή αφορά τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και συνεπώς ο ελεγκτής δεν είναι υπεύθυνος για τον εντοπισμό σφαλμάτων που δεν είναι ουσιώδη για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο.

Κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου, ο ελεγκτής οφείλει να συμπεριφέρεται με επαγγελματική κρίση και να διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό έτσι ώστε:

- α) να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους από ουσιώδες σφάλμα,

β) να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την ύπαρξη σημαντικών σφαλμάτων και

γ) να σχηματίζει μια γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια (Ντζανάτος, 2009).

3.2.3 Ελεγκτικά Πρότυπα

Πλαίσιο Ελεγκτικών Προτύπων

Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, οι ελεγκτές ακολουθούν τα ελεγκτικά πρότυπα, που αποτελούν κατευθυντήριες οδηγίες που τους καθοδηγούν στο έργο τους και συνιστούν μέτρο αξιολόγησης της ποιότητας της εργασίας τους. Επιδίωξη των ελεγκτών είναι η διενέργεια ελέγχων που να ανταποκρίνονται σε προδιαγραφές διεθνούς παραδοχής σύμφωνα με μια κοινή αντίληψη σχετικά με το τι αποτελεί «επαρκή έλεγχο», έτσι ώστε διενεργείται ποιοτικός έλεγχος με τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό.

Τα ελεγκτικά πρότυπα, Ελληνικά και Διεθνή, συμβάλλουν προς αυτήν την κατεύθυνση. Τα δύο αυτά κανονιστικά πλαίσια παρουσιάζουν παρόμοια δομικά στοιχεία και διακρίνουν τους ελέγχους από τις συγγενείς/συναφείς υπηρεσίες ελεγκτικολογιστικού χαρακτήρα, όπως θεωρούνται οι προσυμφωνημένες (ελεγκτικές) διαδικασίες καθώς και οι συντακτικές εργασίες.

Οι ελεγκτικές εργασίες χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, ανάλογα με το αντικείμενο της διαβεβαίωσης που παρέχουν:

- α) σε αυτές που απαιτείται «εύλογη διαβεβαίωση» και
- β) σ' εκείνες που παρέχεται «περιορισμένη διαβεβαίωση»

Ο έλεγχος και η επισκόπηση στοχεύουν στην παροχή υψηλής και μέτριας διασφάλισης ότι οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις. Δεδομένων των εγγενών δυσκολιών, ο έλεγχος δεν μπορεί να παρέχει εγγύηση, αλλά μόνο εύλογη διασφάλιση σχετικά με την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Από την άλλη, σκοπός των προσυμφωνημένων διαδικασιών και των συντακτικών εργασιών δεν αποτελεί η παροχή διασφάλισης (Ντζανάτος, 2009).

3.2.4 Εξωτερικοί Ελεγκτές

Αρμόδιοι για τη διενέργεια υπεύθυνου αντικειμενικού και ανεξάρτητου ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι πάσης φύσεως επιχειρήσεις και οργανισμοί είναι οι εξωτερικοί ελεγκτές ή ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, οι οποίοι έχουν ολοκληρώσει με επιτυχία την προβλεπόμενη θεωρητική εκπαίδευση και πρακτική άσκηση. Οι ελεγκτές αυτοί

είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων:

- α) των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων,
- β) των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαιτέρων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου,
- γ) των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων – χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων
- δ) των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρυθμών κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42 α του Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών,
- ε) των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Ν.2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων,
- στ) των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν λόγω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή και
- ζ) των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών λογιστών (Καζαντζής, 2006, σελ.91).

Παράλληλα οι εξωτερικοί ελεγκτές επίσης αποκλειστικώς αρμόδιοι για τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, πάνω σε θέματα οικονομικής διαχειρίσεως ή καταστάσεως οιοδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινοπραξίας, ειδικού λογαριασμού ή ομάδας περιουσίας, που απαιτεί λογιστικές γνώσεις. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές διορίζονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της ελεγχόμενης εταιρίας και θα πρέπει να διαθέτουν προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με αυτήν.

3.2.5 Κώδικας Δεοντολογίας Εξωτερικού Ελέγχου

Στα πλαίσια των ελεγκτικών προτύπων καθορίζεται και ο Κώδικας Δεοντολογίας, τον οποίο οφείλουν να ακολουθούν οι εξωτερικοί ελεγκτές κατά την παροχή των υπηρεσιών τους. Ο ελεγκτής και ο επαγγελματίας ο οποίος εργάζεται στις ελεγκτικές εταιρίες, πρέπει να διαθέτει πέντε βασικά προσόντα και γνωρίσματα:

- α) ακεραιότητα,
- β) αντικειμενικότητα,
- γ) επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια,
- δ) εχεμύθεια και τέλος
- ε) υπευθυνότητα

Κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του ο ελεγκτής θα πρέπει να είναι:

- α) αντικειμενικός σε όλες τις φάσεις της ροής του ελέγχου,
- β) να είναι ακέραιος, έτσι ώστε να καθίστανται αποδεκτά τα πορίσματα του,
- γ) να έχει ένα υψηλό επίπεδο επαγγελματικών γνώσεων,
- δ) να εκτελεί την εργασία του με επιμέλεια, να συμπεριφέρεται με επαγγελματισμό στους πελάτες του και στην αγορά και
- ε) να τηρεί την εμπιστευτικότητα για τις πληροφορίες τις οποίες σχετίζονται με την επαγγελματική του απασχόληση.

Στην πράξη όμως οι πέντε αυτές αρχές μπορούν να παραβιαστούν λόγω διάφορων αιτιών (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, σελ. 91).

3.2.6 Διαδικασία Εξωτερικού Ελέγχου

Με εξαίρεση ίσως ορισμένους τύπους ελέγχου, σε όλα τα άλλα είδη ελέγχων και κυρίως στον τακτικό έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, δεν είναι δυνατό να ελέγχεται με λεπτομέρεια ολόκληρη η διαχειριστική και λογιστική εργασία της χρήσεως. Για αυτό και ο ελεγκτής ακολουθεί τη μέθοδο ελέγχου βάση δειγματοληψίας. Δεδομένο ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες εφαρμόζονται σε λιγότερο από το 100% των μονάδων εντός του πληθυσμού που είναι σχετικός με τον έλεγχο, υπάρχει ο κίνδυνος το συμπέρασμα του ελεγκτή που βασίζεται σε ένα δείγμα να είναι διαφορετικό από το συμπέρασμα εάν το σύνολο του πληθυσμού υποβαλλόταν στις ίδιες διαδικασίες ελέγχου.

Στα πλαίσια της διεθνώς παραδεκτής αρχής της δειγματοληψίας, ακολουθούνται δύο βασικές μέθοδοι ελέγχου:

- α) ο οριζόντιος ή προοδευτικός έλεγχος και
- β) ο κάθετος ή αναδρομικός έλεγχος.

Ο οριζόντιος έλεγχος συνίσταται στη διενέργεια λεπτομερούς ελέγχου σε όλες τις οικονομικές πράξεις μιας περιόδου, κατά πλήρες λογιστικό κύκλωμα με σκοπό την ενημέρωση των ελεγκτών για τη λογιστική οργάνωση της επιχειρήσεως και την εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο ξεκινά από τα δικαιολογητικά και καταλήγει στα κονδύλια του ισολογισμού. Αντίθετα κατά τον κάθετο έλεγχο, ο ελεγκτής από τα κονδύλια του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως καταλήγει στα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος αυτός αποτελεί τη βάση για τον ουσιαστικό έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Πρέπει να τονισθεί πως ο οριζόντιος και ο κάθετος έλεγχος είναι συμπληρωματικοί και δεν υποκαθιστά ο μὲν τον δε.

Το ποσοστό της δειγματοληψίας στον οριζόντιο και κάθετο έλεγχο και γενικά η έκταση και το βάθος του ελέγχου, εξαρτώνται από την ποιότητα του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα μειώνουν τον ελεγκτικό κίνδυνο σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι αλληλένδετες. Η επάρκεια είναι το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων και επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους σφάλματος και από την ποιότητα και την αποδεικτική δύναμη αυτών.

Από την άλλη, η καταλληλότητα είναι το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή η σχετικότητα τους και η αξιοπιστία τους ως προς την υποστήριξη των συμπερασμάτων στα οποία βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή. Η αξιοπιστία των τεκμηρίων επηρεάζεται από την πηγή και τη φύση τους. Γενικά, πιο αξιόπιστη θεωρείται η ελεγκτική απόδειξη όταν:

- α) λαμβάνεται από τρίτο
- β) υπάρχει αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, για τις εσωτερικές
- γ) λαμβάνεται άμεσα από τον ελεγκτή
- δ) βασίζεται σε ντοκουμέντα και δεν είναι προφορική
- ε) προκύπτει από πρωτότυπα έγγραφα.

Ελεγκτικά τεκμήρια για τους ελεγκτές θεωρούνται:

- α) τα λογιστικά βιβλία που απεικονίζουν τις συναλλακτικές δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων,
- β) η αλληλογραφία της ελεγχόμενης επιχείρησης,
- γ) οι αριθμοδείκτες και η αναλυτική επισκόπηση,
- δ) τα φυσικά αποδεικτικά στοιχεία, που προκύπτουν από την επιτόπια έρευνα και απογραφή
- ε) τα έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία που λαμβάνει είτε από την εταιρία είτε από τρίτους,
- στ) οι πληροφορίες από συνεντεύξεις και παρατηρήσεις,
- ζ) οι υπολογιστικές εργασίες και
- η) τα στοιχεία που προκύπτουν από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης εταιρίας (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, σελ. 287-289).

Ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος, σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου, να συγκεντρώνει τεκμήρια που θα στηρίζουν τα τελικά του συμπεράσματα και θα αποδεικνύουν ότι έκανε τη

δουλειά του με βάση τα ΔΕΠ και τις σχετικές εθνικές ρυθμίσεις. Η τεκμηρίωση αυτή περιλαμβάνει το αρχείο των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν, τα σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε ο ελεγκτής. Η ελεγκτική αυτή τεκμηρίωση ή φύλλα εργασίας βοηθάει:

- α) το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου,
- β) την εποπτεία του ελεγκτικού έργου,
- γ) τη μέτρηση του έργου ελεγκτών,
- δ) τον ποιοτικό έλεγχο
- ε) τους εξωτερικούς ελέγχους των ελεγκτών από άλλα όργανα (Καζαντής, 2006).

Ο ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώνει την τεκμηρίωση ελέγχου σε ένα φάκελο ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής πρέπει σύντομα, μετά τη χορήγηση της έκθεσης, να ολοκληρώνει το φάκελο ελέγχου, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, που περιέχει τα αρχεία που αποτελούν την τεκμηρίωση ελέγχου.

Το πρώτο στάδιο της διαδικασίας του εξωτερικού ελέγχου περιλαμβάνει την ανάθεση του ελέγχου και την αποδοχή του από τον ελεγκτή, όταν:

- α) διαπιστώσει πως πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον έλεγχο και
- β) επιβεβαιώνεται ότι υπάρχει συναντίληψη περί των όρων της ανάθεσης ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή και της διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρίας.

Ο σχεδιασμός ενός ελέγχου αποτελεί μια συνεχής και επαναλαμβανόμενη διαδικασία, που περιλαμβάνει την θέσπιση συνολικής στρατηγικής ελέγχου για την ανάθεση, καθώς και την ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου. Ο επαρκής προγραμματισμός ωφελεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων βοηθώντας τον ελεγκτή:

- α) να δώσει τη δέουσα προσοχή σε σημαντικούς τομείς του ελέγχου,
- β) να εντοπίσει και να επιλύσει εγκαίρως πιθανά προβλήματα,
- γ) να οργανώνει σωστά και να διαχειρίζεται την ανάθεση ελέγχου, έτσι ώστε να διενεργείται με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο,

δ) να επιλέξει, να διευθύνει και να εποπτεύει τα κατάλληλα άτομα της ομάδας ανάθεσης του ελέγχου και

ε) να συντονίζει τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν από τους ελεγκτές των συστατικών στοιχείων και των εμπειρογνομόνων.

Στο σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής ορίζει ένα ποσό πάνω από το οποίο τα λάθη είναι σημαντικά. Ορίζει ένα επίπεδο σημαντικότητας για το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής επιδιώκει να προσδιορίσει τι μπορεί να εμφανίσει σημαντικά λαθεμένες τις καταστάσεις. Εξετάζει την εταιρία και το περιβάλλον της επιδιώκοντας να εντοπίσει του κινδύνους και να καθορίσει απαραίτητες τις ελεγκτικές διαδικασίες. Τότε προσδιορίζει και τη σημαντικότητα για συναλλαγές, λογαριασμούς ή γνωστοποιήσεις. Στόχος του ελεγκτή κατά το σχεδιασμό και εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών είναι η μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Ελεγκτικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος ότι ο ελεγκτής εκφράζει μη ενδεδειγμένη γνώμη ελέγχου όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Υπάρχει δηλαδή ο κίνδυνος ο ελεγκτής να μην εντοπίσει λάθη ή απάτες στις οικονομικές καταστάσεις και να εκφράσει ανεπιφύλακτη γνώμη. Το ουσιώδες μέγεθος και ο ελεγκτικός κίνδυνος εξετάζονται καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου και αποτελούν αντίστροφα μεγέθη (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2013, σελ. 285).

Απαραίτητη για το σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας είναι η κατανόηση από τον ελεγκτή της ελεγχόμενης εταιρίας και του περιβάλλοντος της. Ο ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει τόσο στοιχεία του εξωτερικού περιβάλλοντος της εταιρίας (πχ κλαδικούς και ρυθμιστικούς παράγοντες, εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς) όσο και στοιχεία του εσωτερικού περιβάλλοντος της (λειτουργία, διοίκηση, στρατηγική και σκοποί, χρηματοδότηση, λογιστικές πολιτικές, χρηματοοικονομική επίδοση).

Ο έλεγχος συντίθεται από ελεγκτικές διαδικασίες διάφορων τύπων έτσι ώστε ο ελεγκτής να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Από την άποψη των ειδών, οι διαδικασίες χωρίζονται σε δυο μεγάλες κατηγορίες σύμφωνα με ΔΕΠ 330, τις ουσιώδες διαδικασίες, που σχεδιάζονται ώστε να εντοπίζουν ουσιώδη σφάλματα σε επίπεδο ισχυρισμού και τις δοκιμασίες δικλείδων εσωτερικού ελέγχου, που αξιολογούν τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων στην αποτροπή ή τον εντοπισμό και τη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμού (Ντζανάτος, 2009).

Ο ελεγκτής εκτελεί αναλυτικές διαδικασίες τόσο για να κατανοήσει καλύτερα την εταιρία και το περιβάλλον της όσο και σαν ουσιώδεις ελεγκτικές διαδικασίες, που εφαρμόζονται σε μεγάλους όγκους συναλλαγών που τείνουν να είναι προβλέψιμοι σε βάθος χρόνου και παρέχουν διαφορετικά επίπεδα διασφάλισης.

Πριν τη διαμόρφωση του συμπεράσματος του και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να προβεί σε μια σειρά διαδικασιών που περιλαμβάνουν την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας και την επισκόπηση των ευρημάτων αυτής.

Οι ελεγκτικές διαδικασίες ολοκλήρωσης του ελέγχου περιλαμβάνουν μια σειρά από πρόσθετες άμεσες επαληθευτικές διαδικασίες. Ο ελεγκτής προβαίνει σε:

- α) επισκόπηση ενδεχόμενων υποχρεώσεων,
- β) κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών,
- γ) εκτίμηση της επίδρασης των μεταγενέστερων του ισολογισμού γεγονότων,
- δ) εκτίμηση του ενδεδειγμένου της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας,
- ε) απόκτηση έγγραφων διαβεβαιώσεων από τη διοίκηση για να επιβεβαιώσει ορισμένα θέματα σχετικά του ελέγχου ή για να υποστηρίξει άλλα ελεγκτικά τεκμήρια,
- στ) εφαρμογή αναλυτικών διαδικασιών για να βεβαιωθεί ότι σωστά κατανόησε την εταιρία και το περιβάλλον της.

Στο τελευταίο μέρος της διαδικασίας του εξωτερικού ελέγχου πριν τη διατύπωση της ελεγκτικής του γνώμης, ο ελεγκτής επισκοπεί τα ευρήματα αυτής μέσω της αξιολόγησης της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που εξέτασε. Οι διαδικασίες στις οποίες προβαίνει σε αυτό το στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας περιλαμβάνουν:

- α) τελική εκτίμηση της σημαντικότητας και του ελεγκτικού κινδύνου και εφόσον κριθεί αναγκαίο, διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών μείωσης του κινδύνου σε

αποδεκτά επίπεδα,

β) αξιολόγηση της επάρκειας και της ακρίβειας των φύλλων εργασίας καθώς και της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων,

γ) αξιολόγηση της συμφωνίας των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή αντίστοιχα με τα Ελληνικά Πρότυπα ως προς την εμφάνιση και το περιεχόμενο αυτών,

δ) ενημέρωση των καθ' ύλη αρμόδιων οργάνων της ελεγχόμενης εταιρίας για την έκταση και τα αποτελέσματα του ελέγχου, για πιθανά προβλήματα και δυσκολίες που συναντήθηκαν καθώς και για αδυναμίες των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας,

ε) επιστολή προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης που περιλαμβάνει προτάσεις και συστάσεις για βελτιώσεις των διαδικασιών, των λειτουργιών και των ελεγκτικών μηχανισμών της,

στ) αξιολόγηση των ευρημάτων του ελέγχου και τη διαμόρφωση της ελεγκτικής γνώμης (Καζαντζής, 2006, σελ. 537-538)

Το τελευταίο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας είναι η διαμόρφωσης της ελεγκτικής γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια και η έκφραση σαφώς της γνώμης αυτής μέσω έγγραφης έκθεσης που επίσης περιγράφει τη βάση αυτής της γνώμης. Ο ελεγκτής πρέπει να διαμορφώσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

3.3 Σύγκριση Εσωτερικού Ελέγχου και Εξωτερικού Ελέγχου

Αρκετές μελέτες έχουν διεξαχθεί όλα αυτά τα χρόνια με αντικείμενο τη σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, τα αποτελέσματα των οποίων συνοψίζονται παρακάτω. Οι εταιρίες μπορούν να ενισχύσουν την αποτελεσματικότητα της εταιρικής διακυβέρνησης μέσω της ενίσχυσης του εσωτερικού ελέγχου και της σχέσης μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή. Το Τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου πρέπει να συνεργάζεται με τον εξωτερικό ελεγκτή. Από αυτή τη συνεργασία προκύπτει μια σειρά από πλεονεκτήματα και

για τις δύο κατηγορίες επαγγελματιών που συμβάλλουν στη βελτίωση της ειδικής μεθοδολογίας για τα δύο είδη ελέγχου (Constantin & Susmanci, 2012). Οι δύο αυτές διαδικασίες αποτελούν δύο εντελώς διαφορετικές διαδικασίες, οι οποίες όμως παρουσιάζουν στενή σχέση μεταξύ τους και είναι συμπληρωματικές μεταξύ τους. Ο εσωτερικός έλεγχος είναι συμπληρωματικός του εξωτερικού, καθώς στις εταιρίες που υπάρχει διαδικασία εσωτερικού ελέγχου, ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να προσδιορίσει διαφορετικά την ακρίβεια, την αξιοπιστία και την εύλογη παρουσίαση των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων. Αντίστοιχα, ο εξωτερικός έλεγχος είναι συμπληρωματικός του εσωτερικού, με την έννοια ότι όταν υπάρχει εξωτερικός ελεγκτής, υπάρχει αποτελεσματικότερος εσωτερικός έλεγχος και οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να αποκομίσουν σημαντικά οφέλη από τον εξωτερικό έλεγχο.

Η σχέση αυτή αποτυπώνεται και από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Συγκεκριμένα τα ΔΕΠ 610 αναφέρει ότι: αν και οι στόχοι των δύο διαδικασιών είναι διαφορετικοί, μερικοί από τους τρόπους με τους οποίους η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και ο εξωτερικός ελεγκτής επιτυγχάνουν τους αντίστοιχους στόχους τους μπορεί να είναι παρόμοιοι. Επίσης, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει επαρκώς τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου και να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να σχεδιάσει και να εκτελέσει τις περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες. Επιπρόσθετα, ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών και να εκτιμήσει εάν, και σε ποιο βαθμό, πρόκειται να τη χρησιμοποιήσει. Τέλος, εάν χρησιμοποιήσει τη συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, οφείλει να καθορίσει εάν αυτή η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου.

Οι σημαντικότερες ομοιότητες μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, που προκύπτουν από τις διεθνείς έρευνες είναι:

α) τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος αποτελούν διαδικασίες που διέπονται από ένα σύνολο διεθνών αναγνωρισμένων πρότυπων που εκδίδονται από συγκεκριμένο σε κάθε περίπτωση επαγγελματικό οργανισμό και περιλαμβάνουν τα επαγγελματικά πρότυπα και τον κώδικα δεοντολογίας,

β) ο κίνδυνος αποτελεί σημαντικό στοιχείο στο σχεδιασμό και την εκτέλεση τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου,

γ) ο ελεγκτής, εσωτερικός ή εξωτερικός, οφείλει να είναι ανεξάρτητος κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου,

δ) τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρονται για την λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης εταιρίας,

ε) και οι δύο διαδικασίες επιδιώκουν τη στενή συνεργασία μεταξύ τους,

στ) τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα που προκύπτουν μετά τη διενέργεια του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου διατυπώνονται στις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου.

Παρόλο τις παραπάνω ομοιότητες των δύο διαδικασιών, αυτές παρουσιάζουν και πολύ σημαντικές διαφορές, οι οποίες παρουσιάζονται παρακάτω με βάση διάφορα κριτήρια διάκρισης (Suciu, 2008; Pop et al. 2008):

α) οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπάλληλοι ή στελέχη της ελεγχόμενης εταιρίας και οι αντικειμενικοί σκοποί τους προσδιορίζονται από τα επαγγελματικά πρότυπα και τη διοίκηση αυτής, ενώ οι εξωτερικοί ελεγκτές δεν έχουν υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία και οι αντικειμενικοί στόχοι τους προσδιορίζονται από το νόμο,

β) ο εσωτερικός ελεγκτής συμβάλλει στην επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών και στη βελτίωση των διαδικασιών, στη διαχείριση του κινδύνου, στην εταιρική διακυβέρνηση, σε αντίθεση με τον στόχο του εξωτερικού ελεγκτή ο οποίος είναι η διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων,

γ) ο εσωτερικός έλεγχος έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα ενώ ο εξωτερικός έλεγχος έχει κυρίως κατασταλτικό χαρακτήρα,

δ) η χρησιμοποιούμενη μεθοδολογία για τον εσωτερικό ελεγκτή είναι σαφώς καθορισμένη ενώ για τον εξωτερικό ελεγκτή είναι ακριβής και τυποποιημένη,

ε) ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι ανεξάρτητος από τις ελεγχόμενες δραστηριότητες ενώ ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη εταιρία,

στ) για τον εσωτερικό ελεγκτή, η νομοθεσία και η διεθνής πρακτική δεν απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές ελάχιστες προϋποθέσεις σπουδών, σε αντίθεση με τον εξωτερικό

ελεγκτή που για να πιστοποιηθεί κάποιος ως εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να πληρούνται μια σειρά από προϋποθέσεις ανάλογες της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται,

ζ) ο εσωτερικός έλεγχος εκτιμά και αξιολογεί όλες τις πτυχές του συστήματος δικλείδων ασφαλείας της εταιρίας ενώ ο εξωτερικός έλεγχος αξιολογεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου μόνο ως προς τις πτυχές του, που επιτρέπουν να εξαλείψουν εκείνα τα σφάλματα τα οποία δεν είναι ουσιώδη, καθώς δεν έχουν σημαντική επίδραση επί των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων,

η) ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει το σύνολο των συναλλαγών της εταιρίας ενώ ο εξωτερικός ελεγκτής ενδιαφέρεται μόνο για τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και την επίδοση της εταιρίας,

θ) ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια συνεχή κατά τη διάρκεια του έτους ενώ ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται σε τακτική βάση, στο τέλος συνήθως του οικονομικού έτους,

ι) για τον εσωτερικό έλεγχο η αξιολόγηση του κινδύνου κατά το σχεδιασμό του ελέγχου συνδυάζεται με διάφορες χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πληροφορίες και παράγοντες κινδύνου, όπως ο κώδικας ηθικής, η ικανότητα, επάρκεια, και ακεραιότητα του προσωπικού, το μέγεθος, η ρευστότητα και ο όγκος συναλλαγών, οι οικονομικές και χρηματοοικονομικές συνθήκες, οι συνθήκες ανταγωνισμού, οι προηγούμενοι έλεγχοι, ο βαθμός μηχανοργάνωσης, η γεωγραφική διασπορά των διαδικασιών, οι εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας, ενώ ο εξωτερικός ελεγκτής κατά το σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας λαμβάνει υπόψη μόνο τις χρηματοοικονομικές πτυχές και τους παράγοντες μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις, όπως ο τρόπος διοίκησης και οι συνθήκες λήψης αποφάσεων, η κερδοφορία, παράγοντες που δημιουργούν αβεβαιότητα για την μελλοντική βιωσιμότητα, οι συνθήκες του κλάδου,

ια) ο εσωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται για το σύνολο των σφαλμάτων που εντοπίζονται σε όλες τις δραστηριότητες της εταιρίας ενώ ο εξωτερικός έλεγχος ενδιαφέρεται μόνο για τα σφάλματα των χρηματοοικονομικών περιοχών της εταιρίας,

ιβ) οι εκθέσεις του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν αναλυτικές εκθέσεις που απευθύνονται στη διοίκηση, την Επιτροπή Ελέγχου ενώ οι εκθέσεις του εξωτερικού ελέγχου αποτελούν τυποποιημένες εκθέσεις ελέγχου που απευθύνονται μετόχους και τους χρήστες

των οικονομικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4. Φορολογικός Έλεγχος

4.1 Έννοια και Στόχοι Φορολογικού Ελέγχου

Μέσα σε κάθε σύγχρονη κοινωνία είναι αναγκαία η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού συστήματος φορολογικών ελέγχων το οποίο συμβάλλει από τη μία στην αύξηση των δημόσιων εσόδων και την επιτάχυνση του ρυθμού της οικονομικής ανάπτυξης και από την άλλη στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών.

Λέγοντας φορολογικό έλεγχο εννοούμε το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων που εκτελούνται από τα κατάλληλα όργανα (ελεγκτές) και εφαρμόζονται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία στα στοιχεία των επιχειρήσεων (Δαλαμάγκας, 1985).

Ο φορολογικός έλεγχος έχει μεγάλη σημασία και αποτελεί τη βάση της φορολογικής δικαιοσύνης μέσα στην κοινωνία, καθώς από την αποτελεσματικότητα του προσδιορίζεται το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του κάθε φορολογούμενου δημιουργώντας παράλληλα την αίσθηση φορολογικής δικαιοσύνης, επειδή η συντασσόμενη έκθεση ελέγχου αποτελεί τη θεμελιώδη βάση της διοικητικής δικαστικής κρίσης, αλλά και της συμβιβαστικής επίλυσης των διαφορών (Καζαντζής, 2006, σελ.123)

Ως φορολογικός έλεγχος χαρακτηρίζεται το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργούνται από τα αρμόδια όργανα οι οποίες αποβλέπουν στον καθορισμό της φορολογητέας ύλης και των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογούμενων φυσικών και νομικών προσώπων. Οι φορολογικοί ελεγκτές έχουν ως σκοπό:

- α) τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας,
- β) τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων της ελεγχόμενης εταιρίας για να διαπιστωθεί αν όλες οι εγγραφές στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά και αν το σύνολο της συναλλακτικής δραστηριότητας έχει καταχωρηθεί στα προβλεπόμενα τηρούμενα βιβλία της εταιρίας, έτσι ώστε αυτά να χαρακτηριστούν ως επαρκή ή ανεπαρκή,
- γ) τη διαπίστωση της υποβολής των φορολογικών δηλώσεων και των λοιπών προβλεπόμενων καταστάσεων από τους διάφορους κώδικες και νόμους της ελληνικής

νομοθεσίας,

δ) την επαλήθευση του περιεχομένου των παραπάνω δηλώσεων, 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 αρχές της λογιστικής επιστήμης και του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου,

ε) τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και τον καθορισμό των κάθε είδους φορολογικών υποχρεώσεων.

4.2 Όργανα Φορολογικού Ελέγχου

Το έργο της διενέργειας των φορολογικών ελέγχων ανατίθεται στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα στις Δ.Ο.Υ., τα Ελεγκτικά Κέντρα την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, τους οικονομικούς επιθεωρητές, σε ορκωτούς ελεγκτές και εκτιμητές.

Λόγω της φύσης και της πολυπλοκότητας του αντικειμένου τους, οι φορολογικές ελεγκτές θα πρέπει να διαθέτουν μια σειρά από βασικά προσόντα, έτσι ώστε να είναι σε θέση να διεξάγει αποτελεσματικά τη φορολογική διοικητική διαδικασία. Τέτοια προσόντα θεωρούνται:

α) πείρα, η οποία αποκτάται με την πάροδο του χρόνου κατά τη θητεία του ελεγκτή ως βοηθού πεπειραμένου ελεγκτή,

β) ανεξαρτησία, έκφραση γνώμης, ακεραιότητα, ήθος, οξεία και ταχεία αντίληψη, αντικειμενική κρίση, παρατηρητικότητα, υπομονή και επιμονή, ευγένεια και διακριτικότητα,

γ) επαγγελματική επάρκεια και γνώση της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων και των φορολογικών λύσεων που έχουν δοθεί κατά καιρούς από τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών,

δ) εχεμύθεια και σεβασμό των εμπιστευτικών πληροφοριών που περιέρχονται σε γνώση του κατά τη διενέργεια του ελέγχου,

ε) αντικειμενικότητα,

στ) γνώση Χρηματοοικονομικής, Διοικητικής Λογιστικής και Οικονομικής, Αστικού

και Εμπορικού Δικαίου (Καζαντζής, 2006, σελ.98-99).

4.3 Είδη Φορολογικού Ελέγχου

Με κριτήριο το είδος, τη μορφή τους, οι φορολογικοί έλεγχοι διακρίνονται σε κατηγορίες. Συγκεκριμένα, ένας φορολογικός έλεγχος μπορεί να είναι:

α) προληπτικός έλεγχος,

β) προσωρινός έλεγχος,

γ) τακτικός έλεγχος,

δ) μερικός έλεγχος,

ε) πλήρης έλεγχος,

στ) πολυμερής έλεγχος.

Φυσικά, εκτός της παραπάνω διάκρισης, οι φορολογικοί έλεγχοι μπορούν να χωριστούν και σε άλλες κατηγορίες με κριτήριο το φορολογικό αντικείμενο (έλεγχος εισοδήματος, έλεγχος ΦΠΑ, έλεγχος ΚΒΣ, έλεγχος Φ.Μ.Υ, έλεγχος επενδύσεων και αναπτυξιακών κινήτρων) (Αναγνώστου, www.poedoy.gr)³. Το Υπουργείο Οικονομικών με απόφαση του καθορίζει την καθ' ύλη αρμοδιότητα των διάφορων φορολογικών αρχών στη διενέργεια των παραπάνω ελεγκτικών εργασιών. Η αρμοδιότητα αυτή, ιδιαίτερα στην περίπτωση του τακτικού φορολογικού ελέγχου, καθορίζεται με βάση συγκεκριμένα κριτήρια, όπως το ύψος των ακαθάριστων εσόδων, αλλά και άλλα ποιοτικά κριτήρια ή ιδιαίτερα χαρακτηριστικά.

4.3.1 Προληπτικός Φορολογικός Έλεγχος

Ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που διενεργείται κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθώς και της εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης ως προς το ΦΠΑ, το ΦΜΥ και λοιπούς παρακρατηθέντες φόρους.

³ Τελευταία Πρόσβαση: 01/11/2017

Μέσω της αιφνίδιας παρουσίας τους, οι ελεγκτές στοχεύουν να αποτρέψουν τους φορολογούμενους από τη διάπραξη φορολογικών παραβάσεων. Διενεργείται είτε εντός της ελεγχόμενης εταιρίας με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής του ΚΒΣ ή ΚΦΑΣ/1.1.14 και των λοιπών φορολογικών αντικειμένων είτε εκτός αυτής κατά τη διακίνηση αγαθών με σκοπό τη διαπίστωση της ορθής διακίνησης αυτών με τα προβλεπόμενα στοιχεία.

Παρόλο που ο προληπτικός έλεγχος επιβάλλεται να είναι σύντομος, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει να λάβει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου ή στοιχείου εκτός των υποχρεωτικώς τηρουμένων. Αρμόδιοι για τη διενέργεια του ελέγχου αυτού είναι τα Ελεγκτικά Κέντρα, η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων και οι ΔΟΥ, οι οποίοι ελέγχουν:

- α) η διακίνηση των αγαθών,
- β) τη ενημέρωση των βιβλίων,
- γ) τα αποθέματα – τα περιουσιακά στοιχεία – το ταμείο,
- δ) τα πρόσθετα βιβλία,
- ε) τη νομιμότητα των φορολογικών ταμειακών μηχανών και άλλων (Αναγνώστου, www.poedoy.gr).

4.3.2 Προσωρινός Φορολογικός Έλεγχος

Ο προσωρινός έλεγχος, ο οποίος προβλέπεται από το άρθρο 67 του Ν. 2238/94, εμπεριέχει όλα τα στοιχεία του προληπτικού και τακτικού ελέγχου και του παρέχεται η δυνατότητα να εκδοθεί προσωρινό φύλλο ελέγχου, χωρίς ν' αναμένεται να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, για να καταλογιστούν οι φόροι που οφείλει η επιχείρηση.

Σκοπός του προσωρινού ελέγχου είναι ο καταλογισμός των φόρων μετά τη διαπίστωση της μη εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων ή της διαπίστωσης της εκπλήρωσης ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων στις περιπτώσεις όπου δεν είναι απαραίτητος ο φορολογικός έλεγχος ή δεν είναι εφικτός κατά τη δεδομένη χρονική περίοδο.

Αντικείμενο του προσωρινού ελέγχου αποτελούν οι επιχειρήσεις εκείνες που δεν υποβάλλουν δηλώσεις, επιχειρήσεις που υποβάλλουν αρνητικές δηλώσεις, επιχειρήσεις για

τις οποίες υπάρχουν πληροφορίες φοροδιαφυγής και επιχειρήσεις που εφαρμόζουν εσφαλμένα τις φορολογικές διατάξεις.

Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού φορολογικού ελέγχου. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται επίσης να διενεργεί έλεγχο στα στοιχεία των δηλώσεων, στα βιβλία και τα στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και στην επαγγελματική εγκατάσταση κάθε υπόχρεου.

Η ενέργεια προσωρινού ελέγχου, και αν ακόμα το προσωρινό φύλλο που εκδόθηκε έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την ενέργεια και δεύτερου προσωρινού ελέγχου και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με εντολή του προϊσταμένου της ΔΟΥ και αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό του πρώτου προσωρινού ελέγχου, αν από στοιχεία ή πληροφορίες που περιέχονται σε αυτόν ή από βάσιμες υπόνοιες ή από τα στοιχεία των φορολογικών δηλώσεων προκύπτει ότι δεν δηλώθηκε ή δηλώθηκε ανακριβώς συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη. Στην περίπτωση αυτή είναι πιθανό, η υπόθεση να καταστεί υποχρεωτικά ελεγκτέα και να γίνει τακτικός έλεγχος.

4.3.3 Τακτικός Φορολογικός Έλεγχος

Ο τακτικός έλεγχος, που προβλέπεται τόσο από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όσο και από τον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και τις λοιπές φορολογίες, πρέπει να είναι εμπεριστατωμένος, πλήρης και οριστικός, με σκοπό τον έλεγχο όλων των φορολογικών αντικειμένων και υποχρεώσεων μιας εταιρίας και τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με τεκμηριωμένο πόρισμα τόσο από τα βιβλία και στοιχεία όσο και από τα λοιπά στοιχεία και πληροφορίες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί ο φόρος που προκύπτει, είτε αυτός δηλώθηκε και καταβλήθηκε, είτε δηλώθηκε και καταβλήθηκε ανακριβώς και ελλιπώς, αφού ληφθούν υπόψη τα αποτελέσματα, τα στοιχεία και τα γεγονότα όλων των προγενέστερων ελέγχων.

Σκοπός του τακτικού ελέγχου των επιχειρήσεων είναι η έκφραση της επαγγελματικής γνώμης του ελεγκτή σχετικά με το αν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη πλευρά σύμφωνα με τις εφαρμοζόμενες γενικά παραδοτέες λογιστικές αρχές και την σχετική νομοθεσία ή αν περιλαμβάνουν σημαντικά σφάλματα που επιδρούν στις οικονομικές αποφάσεις.

Αρμόδιοι για τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου είναι οι Υποδιευθυντές Ελέγχου των

ΔΟΥ καθώς και τα Ελεγκτικά Κέντρα, οι οποίοι στοχεύουν στην επαλήθευση της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων ή, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, στη στοιχειοθέτηση των φορολογικών υποχρεώσεων του ελεγχόμενου με βάση δεδομένα που προκύπτουν από τη λεπτομερή εξέταση των τηρούμενων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων και από την ανάλυση της συνολικής οικονομικής του κατάστασης.

Το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να καθορίζει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και τις αρχές, τους κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά το τρόπο και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται.

Δεδομένου ότι πρόκειται για λεπτομερείς και συστηματικούς ελέγχους, το Υπουργείο Οικονομικών καθιερώνει είτε το δειγματοληπτικό έλεγχο των υποβαλλόμενων δηλώσεων είτε καθορίζει τη διαδικασία μέσω της οποίας γίνεται η συνοπτική περαιώση των ανέλεγκτων υποθέσεων, με την καταβολή συγκεκριμένου κατά περίπτωση ποσού (Τσακίρη, 2008).

4.3.4 Μερικός Φορολογικός Έλεγχος

Ο έλεγχος αυτός, ο οποίος αποτελεί ελληνική πρωτοτυπία, είναι προϊόν της ανάγκης ταχείας είσπραξης πρόσθετων φόρων και προστίμων, αλλά και των περιορισμένων δυνατοτήτων της φορολογικής διοίκησης να διενεργεί σε όλες τις περιπτώσεις λεπτομερείς ελέγχους. 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 διενέργειά του για συγκεκριμένες διαχειριστικές 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 ολοκλήρωσή 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 για κάθε οικονομικό έτος, μέχρις ότου διεξαχθεί ο πλήρης έλεγχος, αναφέρεται σε ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα του πλήρους και οριστικού ελέγχου. Ειδικότερα, αφορά σε επιχειρήσεις και υπόχρεους γενικά:

α) που δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα

β) με αρνητικές – πιστωτικές φορολογικές δηλώσεις,, που είτε είναι συνεχείς, είτε δε δικαιολογούνται από το αντικείμενο εργασιών τους

γ) που υποβάλλουν συχνά εκπρόθεσμες ή τροποποιητικές δηλώσεις

δ) που υπάρχουν πληροφορίες ότι φοροδιαφεύγουν ή εφαρμόζουν εσφαλμένα συγκεκριμένες φορολογικές διατάξεις και

ε) που ασκούν ή φέρονται ότι ασκούν δραστηριότητα υψηλής επικινδυνότητας.

Ο έλεγχος αυτός διενεργείται πάντα ύστερα από εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας. Δεν αποκλείεται η διενέργεια και δεύτερου μερικού ελέγχου (με αντικείμενο ελέγχου το ίδιο ή διαφορετικό από εκείνο του πρώτου). Σημειώνεται ότι μερικός έλεγχος δεν μπορεί να διενεργηθεί σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή σε περιπτώσεις έκδοσης πλαστών και εικονικών ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

4.3.5 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, ή σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής αυτών, η εξεύρεση της φορολογητέας ύλης και ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Πρόκειται δηλαδή για πλήρη, εμπεριστατωμένο, ουσιαστικό και οριστικό φορολογικό έλεγχο, εφόσον με την ολοκλήρωσή του εκκαθαρίζονται όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου.

Ο πλήρης έλεγχος στηρίζεται τόσο στα δεδομένα των βιβλίων όσο και σε λοιπά στοιχεία και πληροφορίες που ήδη υφίστανται ή τυχόν διαπιστώνονται ή προκύπτουν κατά την πορεία της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και σε πληροφορίες ή στοιχεία τρίτων.

Ο πλήρης έλεγχος, επαληθεύει την τήρηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων που έχουν εφαρμογή για κάθε ελεγχόμενη υπόθεση, καθόσον τυχόν παράλειψη καταλογισμού διαφορών φόρων σε οποιαδήποτε φορολογία, συνεπάγεται και την απώλεια

φορολογικών εσόδων για το δημόσιο και την αναποτελεσματικότητα του ελέγχου να επιτύχει την οικειοθελή συμμόρφωση των επιτηδευματιών προς τις υποχρεώσεις τους.

Η πληρότητα του φορολογικού ελέγχου εξαρτάται από τις ικανότητες και δεξιότητες του ελεγκτή, ο οποίος πρέπει να διαθέτει σφαιρική προσέγγιση και αναλυτική ικανότητα έτσι ώστε κατά την πορεία του ελέγχου μέσω της έρευνάς του να μπορεί, εκτός των άλλων, να εντοπίζει και να αποκαλύπτει τυχόν μεθόδους φοροδιαφυγής από τις επιχειρήσεις.

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

4.3.6 Πολυμερής Έλεγχος

Προκειμένου να υποστηριχθούν οι φορολογικές Διοικήσεις των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, το κοινοτικό πρόγραμμα FISCALIS 2020 χρηματοδοτεί τη διοργάνωση πολυμερών ελέγχων. Οι πολυμερείς έλεγχοι είναι συντονισμένες ενέργειες δύο ή περισσότερων χωρών για την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων. Δηλαδή, μιας επιχείρησης η οποία δραστηριοποιείται σε δύο ή περισσότερες χώρες ή δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων οι οποίες δραστηριοποιούνται σε δύο ή 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.

Υποθέσεις κατάλληλες για διεξαγωγή πολυμερών ελέγχων, εντοπίζονται συνήθως κατά τη διεξαγωγή ελέγχων σε επιχειρήσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής ή απάτης. Στην περίπτωση που ο ελεγκτής έχει εξαντλήσει όλα τα διαθέσιμα μέσα και παρόλα αυτά

χρειάζεται περισσότερες πληροφορίες για φορολογούμενους εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη, τότε ένα από τα μέσα που θα μπορεί να εξετάσει, εκτός από την υποβολή αιτημάτων στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής, είναι ο πολυμερής έλεγχος.

Κριτήρια που μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την επιλογή ενός πολυμερούς ελέγχου, είναι μεταξύ άλλων και η εμπλοκή σε απάτη στον ενδοκοινοτικό ΦΠΑ η φορολογική συμπεριφορά του φορολογούμενου, «εξαφανισμένοι έμποροι», σχεδιασμένες πτωχεύσεις, οι κίνδυνοι που συνδέονται με συγκεκριμένους τομείς δραστηριότητας (εμπόριο κινητών τηλεφώνων, υπολογιστών, μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, σκαφών αναψυχής, ποτών, φαρμάκων, κλπ), η κατάχρηση του τελωνειακού καθεστώτος 4200 (απαλλαγή από το ΦΠΑ των εισαγωγών εμπορευμάτων σε ένα κράτος μέλος, όταν τα αγαθά αυτά μεταφερθούν στη συνέχεια σε άλλο κράτος μέλος), οι συναλλαγές με φορολογικούς παραδείσους, η έλλειψη δραστηριότητας επί σειρά ετών ακολουθούμενη από ξαφνική έναρξη εμπορικής δραστηριότητας, οι αμφιβολίες για την πραγματοποίηση των συναλλαγών από την επιχείρηση στο άλλο κράτος μέλος, η μη καταβολή του ΦΠΑ σε πωλήσεις από απόσταση σε άλλα κράτη μέλη, οι ενδείξεις ότι οι επιχειρήσεις δεν δηλώνουν όλα τα κέρδη τους που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο κράτος μέλος, οι υπερτιμολογήσεις - υποτιμολογήσεις στα πλαίσια ενδοομιλικών συναλλαγών, οι πωλήσεις από απόσταση μέσω Logistics σε χώρες της Ε.Ε, όπου δεν είναι εμφανής ο κύριος των αγαθών και τέλος οι εταιρείες μη εγκατεστημένες στην Ελλάδα που παρέχουν υπηρεσίες τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου (Καλυβιανάκης, 1993).

Οι ελεγκτές που ορίζονται να συμμετάσχουν στον πολυμερή έλεγχο πρέπει να έχουν ελεγκτικές γνώσεις και εμπειρία, ικανότητα και προθυμία να εργαστούν σε μια πολυεθνική ομάδα και επαρκή γνώση τουλάχιστον της αγγλικής γλώσσας.

Εφόσον τα κράτη συμφωνήσουν για τη διεξαγωγή του πολυμερούς ελέγχου, διεξάγεται σύσκεψη σχεδιασμού στο κράτος που πρότεινε την υπόθεση. Η σύσκεψη σχεδιασμού έχει ως στόχο να εκπονηθεί και να εγκριθεί το σχέδιο ελέγχου. Θα πρέπει να υπάρξει συμφωνία, σχετικά με τα καθήκοντα που θα αναλάβει κάθε αντιπροσωπεία και τις μεθόδους ανταλλαγής πληροφοριών κατά τη διάρκεια του πολυμερούς ελέγχου. Ο εθνικός συντονιστής του κράτους που προτείνει τον έλεγχο αποστέλλει τις σχετικές προσκλήσεις στις αρμόδιες φορολογικές διοικήσεις των άλλων κρατών, όπου περιλαμβάνεται η ημερήσια διάταξη της σύσκεψης καθώς και οδηγίες προς τους ελεγκτές για τον τρόπο προετοιμασίας για τη σύσκεψη.

Οι ελεγκτές από κάθε κράτος πραγματοποιούν μια παρουσίαση που βασίζεται στις πληροφορίες που έχουν συγκεντρώσει για τον φορολογούμενό τους. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων στοιχεία προηγούμενων ελέγχων, δηλώσεων, μητρώου, VIES, κλπ.. Στη σύσκεψη συμμετέχουν οι ελεγκτές από τα συμμετέχοντα κράτη και αν είναι απαραίτητο ο εθνικός συντονιστής πολυμερών ελέγχων για την επίλυση προβλημάτων διαχείρισης, διαμεσολάβησης κλπ. Το κράτος που προτείνει τον έλεγχο, επιφορτίζεται με την τήρηση των πρακτικών της σύσκεψης. Είναι πιθανόν να χρειαστεί να γίνουν ενδιάμεσες συσκέψεις προκειμένου να συζητηθούν θέματα και προβλήματα που θα προκύψουν κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου. Μετά τη σύσκεψη σχεδιασμού, ο κάθε ελεγκτής πραγματοποιεί τον έλεγχο στο δικό του κράτος. Η επιτυχία του πολυμερούς ελέγχου στηρίζεται στον σχεδιασμό και στην καλή επικοινωνία μεταξύ των ελεγκτών. Προκειμένου να λάβουν και να παράσχουν πληροφορίες τα εμπλεκόμενα κράτη χρησιμοποιούν το εργαλείο της αμοιβαίας συνδρομής.

Ο πολυμερής έλεγχος θα πρέπει να ολοκληρωθεί σε εύλογο χρονικό διάστημα και γενικά όταν όλες οι ενέργειες που προβλέπονται στο πλάνο ελέγχου έχουν πραγματοποιηθεί. Επίσης οι ανταλλαγές πληροφοριών στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής, θα πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί. Η απόφαση για την ολοκλήρωση του πολυμερούς ελέγχου λαμβάνεται μετά από διαβούλευση με τους υπόλοιπους συμμετέχοντες. Κατά την τελική σύσκεψη αξιολογείται ο πολυμερής έλεγχος, εξετάζονται τα αποτελέσματα, εντοπίζονται τα προβλήματα και οι δυσκολίες, εξάγονται τα σχετικά συμπεράσματα και συζητείται η τελική έκθεση.

Μετά την τελική σύσκεψη, οι ελεγκτές με τη βοήθεια του εθνικού συντονιστή συντάσσουν την τελική έκθεση η οποία θα πρέπει να περιέχει μια σύντομη παρουσίαση του τύπου της υπόθεσης (χωρίς τα στοιχεία του μητρώου των επιχειρήσεων), της διαδικασίας επιλογής, των οργανωτικών θεμάτων, του είδους της φοροδιαφυγής ή απάτης που διαπιστώθηκε, των τελικών αποτελεσμάτων και πιθανών προτάσεων. Η τελική έκθεση αποστέλλεται στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, στους συμμετέχοντες ελεγκτές και τους εθνικούς συντονιστές.

Το εργαλείο των πολυμερών ελέγχων χρησιμοποιείται όλο και περισσότερο από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης με πολύ καλά αποτελέσματα. Ο στόχος είναι η αύξηση των πολυμερών ελέγχων και η δραστηριοποίηση όλων των κρατών μελών προκειμένου να καταπολεμηθεί η φοροδιαφυγή.

4.4 Διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου

Εντολή Ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται ύστερα από έγγραφη εντολή ελέγχου, που εκδίδεται είτε από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ είτε από άλλο αρμόδιο όργανο. Αφού λάβει υπόψη τα κριτήρια επιλογής ή σε εξαιρετικές περιπτώσεις τους εφισταμένους ιδιαίτερους και σοβαρούς λόγους, εκδίδεται κατά περίπτωση εντολή προληπτικού, προσωρινού, τακτικού ή ειδικού ελέγχου. Η εντολή αυτή εκδίδεται σε 3 αντίτυπα και καταχωρείται, αφού λάβει αύξοντα αριθμό, σε ειδικά βιβλία.

Η σχετική εντολή ελέγχου απευθύνεται σε υπάλληλους του αρμόδιου οργάνου διενέργειας του ελέγχου (ΔΟΥ, ελεγκτικό κέντρο), οι οποίοι μπορεί να είναι περισσότεροι του ενός.

Παρόλο που είναι δυνατόν η εντολή ελέγχου να αναφέρεται σε περισσότερες από μια εταιρίες, είναι προτιμότερο, κυρίως στην περίπτωση του τακτικού ελέγχου, αυτή να αναφέρεται σε μια μόνο εταιρία. Πρέπει να τονισθεί πως ενώ η εντολή ελέγχου για τον τακτικό έλεγχο απευθύνεται σε συγκεκριμένη εταιρία, στις περιπτώσεις του προληπτικού και προσωρινού ελέγχου, αυτή μπορεί να αναφέρεται σε ένα σύνολο εταιριών, που δραστηριοποιούνται είτε στην ίδια περιοχή είτε στο ίδιο αντικείμενο.

Φάκελος Ελέγχου

Αφού λάβουν την σχετική εντολή ελέγχου, οι ελεγκτές ξεκινούν μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα, τη διαδικασία συγκρότησης του σχετικού φακέλου, ο οποίος πρέπει να περιέχει:

- α) όλες τις πληροφορίες που αφορούν το φορολογούμενο και περιέχονται στην εφαρμογή του TAXIS,
- β) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των προς έλεγχο διαχειριστικών χρήσεων καθώς και των δηλώσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων,

γ) ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών συναλλαγών, εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές δηλώσεις ΦΜΥ και λοιπά έγγραφα,

δ) εκτυπώσεις βιβλίων και στοιχείων,

ε) τυχόν υφιστάμενες παραβάσεις του ΚΒΣ ή ΚΦΑΣ,

στ) εκθέσεις κατασχέντων βιβλίων και στοιχείων,

ζ) επώνυμες ή ανώνυμες καταγγελίες για την υπό έλεγχο επιχείρηση και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σχετικό με αυτήν

Από το είδος του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, εξαρτάται ποια από τα παραπάνω φορολογικά έγγραφα και δηλώσεις πρέπει να παραληφθούν. Η αποτελεσματικότητα του ελέγχου εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την καλή ενημέρωση του ελέγχου πριν ακόμα αυτός επισκεφτεί την ελεγχόμενη επιχείρηση και αφού μελετήσει τον σχετικό φάκελο ελέγχου, έτσι ώστε να προετοιμάσει και να οργανώσει τον έλεγχο, εστιάζοντας στα σημεία εκείνα που χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής.

Γενικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Ανεξάρτητα από την μορφή του ελέγχου, ο φορολογικός ελεγκτής πρέπει να προβεί σε συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις κατά τη διάρκεια εργάσιμης ώρας για τον ελεγχόμενο. Τέτοιες επαληθεύσεις είναι:

α) θεώρηση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων,

β) έλεγχος αν τηρούνται τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ βιβλία και στοιχεία και στην περίπτωση απαλλαγής από τη τήρηση αυτών, επιβεβαίωση αυτής,

γ) έλεγχος της νομιμότητας και της κανονικής έκδοσης των στοιχείων,

δ) έλεγχος για τη διαπίστωση εκπλήρωσης ή μη των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων (ΦΠΑ, ΦΜΥ) και συγκεκριμένα αν έχουν υποβληθεί οι προβλεπόμενες δηλώσεις και αν αυτές είναι ειλικρινείς,

ε) σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης σε διαπίστωση ανεπίσημων βιβλίων και

στοιχείων.

Οι ελεγκτικές ενέργειες, οι οποίες θα εφαρμόσει ο ελεγκτής, καθορίζονται από διάφορους παράγοντες όπως το είδος και η νομική μορφή της ελεγχόμενης εταιρίας, τα τηρούμενα βιβλία, το επιχειρησιακό περιβάλλον καθώς και από τις ενδείξεις και την υπόνοια του ελεγκτή ως προς την ύπαρξη διαφυγής ή την διάπραξη λάθους στη φορολογητέα ύλη.

Έκθεση Ελέγχου

Το τελευταίο στάδιο και στην περίπτωση του φορολογικού ελέγχου αποτελεί η σύνταξη και η υπογραφή από τον ελεγκτή της αντίστοιχης έκθεσης ελέγχου, όπου αυτός διατυπώνει τα συμπεράσματα και τη γνώμη του για τα ευρήματα που προέκυψαν από τη διενέργεια του ελέγχου. Στην έκθεση αυτή αναγράφονται η κρίση του ελεγκτή για το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων και το πόρισμα του ελέγχου (βλ Παράρτημα Π.1).

Το αναθεωρημένο ΔΕΠ 700 ορίζει το θέμα της έκθεσης του ελεγκτή και σύμφωνα με το αναφερθέν ΔΕΠ ο εκάστοτε ελεγκτής θα πρέπει να ελέγχει τις καταστάσεις και τα στοιχεία που έχει συλλέξει κατά τον έλεγχο και βάσει αυτών να συμπεραίνει αν τα οικονομικά στοιχεία παρουσιάζονται με εύλογο τρόπο και σύμφωνα με τα πρότυπα που έχουν ορισθεί.

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου, εφόσον συντάσσεται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, αποτελεί δημόσιο έγγραφο μεγάλης σπουδαιότητας και για αυτό πρέπει να είναι πλήρης, σαφής και αιτιολογημένη, καθώς αποτελεί απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από το συντάκτη της ή ενώπιον αυτού. Πρέπει να τονισθεί, πως πιθανή έλλειψη της έκθεσης ελέγχου δεν αναπληρώνεται από άλλες εκθέσεις ή έγγραφα.

Υπογράφεται και κοινοποιείται μαζί με το αντίστοιχο φύλλο ελέγχου και τις λοιπές καταλογιστικές πράξεις. Παρόλο όμως που αποτελεί δημόσιο έγγραφο, η έκθεση φορολογικού ελέγχου δεν έχει εκτελεστικό χαρακτήρα, σε αντίθεση με το φύλλο ελέγχου. Στην έκθεση αυτή, και όχι στο φύλλο ελέγχου, καταχωρούνται όλα τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη γνώμη του ελεγκτή. Για αυτό και η απεικόνιση των στοιχείων της έκθεσης ελέγχου πρέπει να είναι επιμελημένη, ώστε τα συμπεράσματα του ελέγχου να είναι πειστικά και αδιάβλητα. Ενδεικτικά, μια έκθεση φορολογικού ελέγχου πρέπει να εμφανίζει το ακόλουθο περιεχόμενο:

α) Γενικά: (το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία του φορολογούμενου, το είδος του επαγγέλματος, τη νομική μορφή και το χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης, το απασχολούμενο προσωπικό, το χρησιμοποιούμενο κεφάλαιο και μηχανικό εξοπλισμό, τον τρόπο διάθεσης των προϊόντων, την πορεία των φάσεων της παραγωγικής διαδικασίας, την ύπαρξη υποκαταστημάτων, αποθηκών, μεταφορικών μέσων κλπ),

β) Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία: (την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του ΚΒΣ, τα τηρούμενα βιβλία και ο αύξων αριθμός θεώρησης τους, τα στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρία, την ύπαρξη φακέλου ή στοιχείων επαγγελματικών δαπανών ή στοιχείων αγορών),

γ) Υπάρχοντα στοιχεία στο τμήμα ΚΒΣ: (την αξία των τιμολογίων χονδρικής πώλησης, τιμολογίων αγροτικών προϊόντων και των αμοιβών τρίτων που υποβλήθηκαν, τις φορτωτικές που υπάρχουν, τις παραβάσεις ΚΒΣ),

δ) Αποτελέσματα από βιβλία: (παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τους αντίστοιχους λογαριασμούς των βιβλίων της.),

ε) Λογιστικές διαφορές: (παρατίθενται οι διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο με κάθε λεπτομέρεια και αιτιολόγηση και έτσι προκύπτει το, από την αναμόρφωση με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, αποτέλεσμα),

στ) Παρατηρήσεις ελέγχου: (οι παρατηρήσεις αυτές μπορεί να αναφέρονται στον έλεγχο του συντελεστή μικτού ή καθαρού κέρδους, στην ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων, στον έλεγχο του κυκλώματος συναλλαγών κ.α),

ζ) Εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων: (προσδιορισμός ακαθάριστων εσόδων, συντελεστή μικτού κέρδους, συντελεστή καθαρού κέρδους και καθαρών κερδών),

η) Διανομή καθαρών κερδών: (πραγματοποιείται η διανομή των καθαρών κερδών, που πραγματοποιήθηκαν με βάση το υπάρχον εταιρικό),

θ) Εκθέσεις ελέγχου - στοιχεία που συνυποβάλλονται: (εκθέσεις Φ.Μ.Υ, ΦΠΑ, σημείωμα άρθρου 36 ΚΒΣ, καταστατικό της εταιρίας (Καζαντζής, 2006, σελ. 648-49)).

4.5 Δικαιώματα και Υποχρεώσεις Φορολογούμενων και Ελεγκτών κατά τον Φορολογικό Έλεγχο

4.5.1 Δικαιώματα Φορολογούμενου

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται:

- α) να λαμβάνει γνώση της εντολής ελέγχου, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σ' αυτόν από τον ελεγκτή κατά την πρώτη ημέρα επίσκεψής του στην επιχείρηση,
- β) να υποβάλλει αφενός, πριν την έναρξη του ελέγχου (προσωρινού ή τακτικού), αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, τελών και εισφορών, μέσα σε προθεσμία δέκα ημερών από την επίδοση σε αυτόν επί αποδείξει σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, προκειμένου να τύχει της προβλεπόμενης μείωσης στο μισό των πρόσθετων φόρων λόγω εκπροθέσμου των παραπάνω δηλώσεων και αφετέρου να υποβάλλει ειδική δήλωση - αναφορά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. και λοιπές συγκεκριμένες παραβάσεις που σχετίζονται με τις κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενες δηλώσεις, προκειμένου τα οικεία πρόστιμα να μειωθούν στο ένα πέμπτο,
- γ) να λαμβάνει με δαπάνες του αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων,
- δ) να γνωστοποιήσει την γνώμη του πριν την έκδοση σε βάρος του απόφασης επιβολής προστίμου για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Ν. 1809/1988 περί Φορολογικών Μηχανισμών, σχετικά με τις παραλείψεις ή παρατυπίες που διαπιστώθηκαν μετά από την επίδοση σε αυτόν επί αποδείξει σχετικής κλήσης προς ακρόαση και μέσα στην οριζόμενη από την κλήση προθεσμία, η οποία δεν μπορεί να είναι κατώτερη των 5 ημερών,
- ε) να ζητήσει με αίτησή του εντός είκοσι ημερών από της επίδοσης σ' αυτόν σχετικού σημειώματος, την κρίση επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων του από ειδική προς τούτο επιτροπή μόνο για φορολογούμενους που ελέγχονται με τακτικό φορολογικό έλεγχο από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης και εφόσον διαπιστώνονται παραβάσεις που επηρεάζουν το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων τους,
- στ) να λαμβάνει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με την κοινοποίηση σ' αυτόν

των οικείων καταλογιστικών πράξεων και εκθέσεων ελέγχου.

4.5.2 Υποχρεώσεις Φορολογούμενου

Ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται:

- α) να επιδεικνύει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία,
- β) να παραδίδει κάθε στοιχείο και να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία στον έλεγχο μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα,
- γ) να διευκολύνει τον έλεγχο χωρίς να προβάλλει εμπόδια.

4.5.3 Δικαιώματα Ελεγκτή

Ο ελεγκτής στο πλαίσιο του ελέγχου δικαιούται:

- α) να διενεργεί έλεγχο κατά τη διάρκεια οποιασδήποτε για την εταιρία εργάσιμης ώρας,
- β) να προβαίνει σε οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση κρίνεται αναγκαία και να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. ή από άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από το φορολογούμενο,
- γ) να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, στοιχείου ή εγγράφου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου,
- δ) να κατάσχει ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα ή να παραλαμβάνει επίσημα βιβλία και στοιχεία. Στις περιπτώσεις που κατάσχονται ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα, είναι δυνατόν να κατασχεθούν και τα επίσημα βιβλία και στοιχεία,
- ε) να ζητά από τον ελεγχόμενο φορολογούμενο κάθε διευκρίνιση και κάθε χρήσιμο στοιχείο που είναι αναγκαία για τη διεξαγωγή του ελέγχου,
- στ) να ζητά από τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές αρχές, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις τράπεζες, τις ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κλπ. οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου,

ζ) να ενημερώνεται για τα στοιχεία εκείνα που καλύπτονται από το τραπεζικό απόρρητο, με άρση αυτού για τη διευκόλυνση του ελέγχου, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται στο νόμο,

η) να καλεί και να ζητά εγγράφως από οποιοδήποτε πρόσωπο πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του,

θ) να προχωράει στη διενέργεια διασταυρωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματιών αρμοδιότητας άλλης ελεγκτικής αρχής που έχουν την έδρα τους στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία που ελέγχει.

4.5.4 Υποχρεώσεις Ελεγκτή

Ο ελεγκτής στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται:

α) να δείχνει στο φορολογούμενο κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν την έναρξη αυτού, την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα και να του επιδίδει αντίγραφο της εντολής ελέγχου,

β) να συμπεριφέρεται με ευγένεια απέναντι στο φορολογούμενο και να είναι αντικειμενικός στην κρίση του,

γ) να συντάσσει και να επιδίδει έκθεση κατάσχεσης σε περίπτωση κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών έγγραφων ή ταυτόχρονης κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών έγγραφων και επίσημων βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, να συντάσσει και να παραδίδει απόδειξη παραλαβής στις περιπτώσεις παραλαβής μόνο επίσημων βιβλίων και στοιχείων,

δ) να παραδίδει τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα στον αρμόδιο Προϊστάμενο, ο οποίος, εφόσον με αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής,

ε) να επιδίδει σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου επί απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματιών αρμοδιότητας του Δ.Ε.Κ. Αθηνών ή Θεσσαλονίκης,

προκειμένου ο ελεγχόμενος να μπορεί να απευθυνθεί σε ειδική προς τούτο επιτροπή, εφόσον το επιθυμεί,

στ) να συντάσσει μετά το πέρας του ελέγχου σχετική έκθεση ελέγχου με τις τυχόν διαπιστωθείσες παραλείψεις, η οποία αφού θεωρηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής ή άλλο αρμόδιο προς τούτο όργανο, κοινοποιείται μαζί με τις οικείες καταλογιστικές πράξεις στο φορολογούμενο κατά τις ισχύουσες διατάξεις,

ζ) να διαφυλάσσει το φορολογικό απόρρητο (Εγχειρίδιο Φορολογικών Ελέγχων 2008).

4.6 Συνέπειες Φορολογικού Ελέγχου

Προσδιορισμός Φορολογητέας Ύλης

Μια από τις συνέπειες της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, ο οποίος μπορεί να γίνει με τρεις τρόπους:

α) λογιστικά,

β) εξωλογιστικά και

γ) τεκμαρτά

Στις εταιρίες που τηρούν βιβλία β' και γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, η φορολογητέα ύλη προσδιορίζεται λογιστικά από τα βιβλία αυτής με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των προβλεπόμενων από το νόμο εξόδων (γενικά έξοδα διαχείρισης, αποσβέσεις, τόκοι δανείων, έξοδα συντήρησης κ.α), έτσι ώστε ο υπολογιζόμενος και καταβαλλόμενος φόρος να είναι ανάλογος με τη φοροδοτική ικανότητα των υπόχρεων.

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία της ελεγχόμενης εταιρίας, στην περίπτωση εκείνη που δεν υπάρχουν ενδείξεις και αμφιβολίες ότι θίγεται η αξιοπιστία και το κύρος αυτών και να εφαρμόζει τις κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται και κρίνονται επαρκή και ακριβή.

Σε ορισμένες περιπτώσεις προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με συγκεκριμένους συντελεστές περιθωρίου καθαρού κέρδους. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν:

- α) μη τηρούντες βιβλία και στοιχεία,
- β) τηρούντες βιβλία και στοιχεία α' κατηγορίας του ΚΒΣ,
- γ) τηρούντες ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία,
- δ) τηρούντες ανακριβή βιβλία και στοιχεία και
- ε) τηρούντες βιβλία και στοιχεία κατηγορίας κατώτερης της προσήκουσας.

Στις περιπτώσεις αυτές, τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης εταιρίας δεν προκύπτουν από τα βιβλία αυτής, αλλά προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που διαθέτει ο προϊστάμενος της ΔΟΥ για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της εταιρίας.

Στον τεκμαρτό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης καταφεύγει ο νομοθέτης, όταν ο πραγματικός προσδιορισμός αυτής είναι ανέφικτος. Έτσι, το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση ενδείξεις, δηλαδή στοιχεία από τα οποία εμμέσως προκύπτει ένα ποσό ως βάση επιβολής του φόρου (Τσακίρη, 2008).

Επίλυση Διαφορών

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και την κοινοποίηση στο φορολογούμενο των οικείων καταλογιστικών πράξεων (φύλλα ελέγχου, αποφάσεις επιβολής προστίμου κλπ.) μαζί με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις περί επιδόσεων, ο φορολογούμενος για κάθε μία από τις κοινοποιηθείσες πράξεις, μπορεί:

α) να υποβάλει στον προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής που την εξέδωσε, εφόσον αμφισβητεί την ορθότητά της, μέσα σε προθεσμία εξήντα ημερών από την κοινοποίησή της πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό) είτε με ιδιαίτερη αίτηση είτε με το δικόγραφο της τυχόν προσφυγής,

β) να προσφύγει στα δικαστήρια επιδιώκοντας διοικητική προστασία. Ο νόμος δίνει τη δυνατότητα στο φορολογούμενο είτε να καταθέσει προσφυγή εντός συγκεκριμένων προθεσμιών με την κατάθεση του σχετικού δικογράφου στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την οικεία καταλογιστική πράξη ή στη γραμματεία του οικείου δικαστηρίου είτε να υποβάλλει έφεση, αναίρεση ή τις λοιπές δυνατότητες δικαστικής προστασίας που του προσφέρει ο νόμος (πχ άσκηση ανακοπής, αίτηση αναστολής εκτέλεσης διοικητικών

πράξεων, αίτηση αναστολής εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων κλπ).

Αν ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει, για οποιοδήποτε λόγο, αίτηση διοικητικής επίλυσης ούτε καταθέσει προσφυγή ή αν προβεί σε κάποια από τις παραπάνω ενέργειες αλλά εκπρόθεσμα, η οικεία καταλογιστική πράξη οριστικοποιείται, με τις ανάλογες κατά περίπτωση συνέπειες (βεβαίωση ολόκληρου του σχετικού ποσού κλπ.).

Επιβολή Κυρώσεων

Τέλος ο νόμος προβλέπει την επιβολή διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στις περιπτώσεις εκείνες που διαπιστώνονται σημαντικές φορολογικές παραβάσεις από τον φορολογούμενο.

Οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται από το νόμο αφορούν κυρίως την επιβολή πρόσθετων φόρων ή προστίμων. Σε περιπτώσεις ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων, εκτός από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που αναφέρθηκαν προηγουμένως, προβλέπονται ειδικές διοικητικές κυρώσεις που έχουν σαν στόχο, πέραν της διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, τον παραδειγματισμό και τη συμμόρφωση του φορολογούμενου.

Τέτοιες κυρώσεις αποτελούν η αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων, αναστολή έναντι του Δημοσίου του απορρήτου των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών κλπ. του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα, η απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας ή λήψης δανείων με την εγγύηση του δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται διάπραξη συγκεκριμένων φορολογικών παραβάσεων που συνιστούν συγχρόνως και αδικήματα φοροδιαφυγής, προβλέπεται η επιβολή ποινικών κυρώσεων κατά των δραστών και των κατά περίπτωση αυτουργών και συνεργών από τα αρμόδια ποινικά δικαστήρια, ύστερα από μηνυτήρια αναφορά των αρμόδιων ελεγκτικών αρχών ή κατόπιν αποστολής στον αρμόδιο εισαγγελέα των τελεσίδικων αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων, κατά περίπτωση. Τέτοιες παραβάσεις θεωρούνται η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η αποδοχή

εικονικών ή η νόθευση φορολογικών στοιχείων ή η παραβίαση και παραποίηση φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων (Εγχειρίδιο Φορολογικών Ελέγχων, 2008)

Φορολογικό Πιστοποιητικό

Σύμφωνα με τον νόμο Ν. 3842/2010 (άρθρο 17 παρ. 3 που τροποποίησε το άρθρο 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994) το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό αποτελεί μία νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Ανώνυμων Εταιριών (Α.Ε) και των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε). Οι οικονομικές καταστάσεις των συγκεκριμένων εταιριών ελέγχονται υποχρεωτικά από τους αρμόδιους ελεγκτές κατά τον τακτικό έλεγχο, πράγμα που θεωρείται ως εξέλιξη του φορολογικού περιβάλλοντος της Ελλάδας με απώτερο σκοπό τη διαφάνεια του φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων. Το νέο καθεστώς φορολογικών ελέγχων Α.Ε. και ΕΠΕ που ελέγχονται υποχρεωτικά από ορκωτούς ελεγκτές ολοκληρώθηκε με την Υπουργική Απόφαση ΠΟΛ 1159 (ΦΕΚ Β 1657/26.7.2011) και έχει εφαρμογή σε χρήσεις που κλείνουν από 30 Ιουνίου 2011 και μετά, υπό την προϋπόθεση ότι θα έχει δημοσιευθεί η κανονιστική πράξη εφαρμογής του Διεθνούς Ελεγκτικού Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης (ISAE) 3000 από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) (βλ. Παράρτημα Π.2).

Όπως ήδη αναφέρθηκε το συγκεκριμένο πιστοποιητικό αφορά Α.Ε και Ε.Π.Ε οι οποίες όμως θα πρέπει να πληρούν κάποια κριτήρια με σκοπό να ενταχθούν σε αυτό τον έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα, η εκάστοτε επιχείρηση θα πρέπει για δύο συνεχόμενα έτη να διαθέτει ελάχιστο σύνολο ενεργητικού 2.500.000 €, ο καθαρός κύκλος εργασιών της επιχείρησης να ισούται τουλάχιστον με 5.000.000 €, και κατά μέσο όρο να απασχολεί τουλάχιστον 50 άτομα. Αν το πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης το οποίο θα εκδοθεί δεν καταγράφει παρατηρήσεις ή σχόλια του ελεγκτή, τότε δεν πραγματοποιείται φορολογικός έλεγχος. Από αυτό τον κανόνα εξαιρούνται οι πιθανοί φορολογικοί έλεγχοι που λαμβάνουν χώρα με βάση μεθόδους ανάλυσης κινδύνου ή τυχαίου δείγματος ή εκείνοι που πραγματοποιούνται λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων τα οποία δεν ήταν διαθέσιμα κατά τον αρχικό έλεγχο.

Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται έπειτα από τον απαιτούμενο έλεγχο που πραγματοποιείται από τους ορκωτούς ελεγκτές, έλεγχο ο οποίος είναι ανεξάρτητος από εκείνον που πραγματοποιείται από την φορολογική αρχή, σε συνεργασία της ΕΛΤΕ και του Υπουργείου Οικονομικών. Ο έλεγχος για την χορήγηση του φορολογικού πιστοποιητικού θα πρέπει να ολοκληρωθεί μέσα σε 18 μήνες από την προθεσμία υποβολής της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στην βάση δεδομένων την Γ.Γ.Π.Σ.

Για κάθε περίπτωση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι εκάστοτε αρμόδιοι ελεγκτές οφείλουν να τηρήσουν αναλυτικό αρχείο (φάκελο) τεκμηρίωσης του φορολογικού αυτού ελέγχου, όπου παρουσιάζεται αναλυτικά τόσο η εργασία των ελεγκτών αυτών καθώς επίσης και τεκμηρίωση των φορολογικών ευρημάτων ή παραβάσεων που εντοπίστηκαν κατά τον έλεγχο.

Η συγκεκριμένη έκθεση συντάσσεται και εκδίδεται από τους αρμόδιους ελεγκτές όταν δεν προκύπτουν φορολογικές παραβάσεις (ή προκύπτουν φορολογικές παραβάσεις οι οποίες δεν θεωρούνται σημαντικές). Σε διάστημα 15 ημερών, από την υποβολή της έκθεσης αυτής στο Υπουργείο Οικονομικών, μια επιστολή αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία η οποία δηλώνει ότι έπειτα από τον έλεγχο δεν προέκυψαν παραβάσεις, ότι αυτή η απόφαση γίνεται δεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές της επιχείρησης θα οριστικοποιηθούν έπειτα από την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων.

Η θέσπιση του φορολογικού πιστοποιητικού αποτελεί μια σημαντική εξέλιξη προς την βελτιστοποίηση του φορολογικού συστήματος της Ελλάδας το οποίο όμως για να επιτευχθεί πρέπει, α) το Υπουργείο Οικονομικών και οι υπηρεσίες του να εμπιστευθούν το νέο θεσμό, να αντιμετωπίσουν καλοπροαίρετα τυχόν προτάσεις βελτιστοποίησης και να συνεργασθούν με τους αρμόδιους φορείς ώστε να επιτευχθεί γρήγορη και απρόσκοπτη εφαρμογή του στην πράξη, β) οι ορκωτοί ελεγκτές να προστατεύσουν το νέο θεσμό αλλά και το επαγγελματικό τους κύρος ασκώντας το καθήκον τους με αυστηρά επαγγελματικά κριτήρια και πλήρη ανεξαρτησία, γ) οι οικονομικοί διευθυντές να συνεργασθούν με τους ορκωτούς ελεγκτές που διενεργούν τον έλεγχο για το φορολογικό πιστοποιητικό και να διευκολύνουν το έργο τους και τέλος δ) η ΕΛΤΕ να ασκήσει τον εποπτικό της ρόλο αποτελεσματικά και να διασφαλίσει την υψηλή ποιότητα ελεγκτικών υπηρεσιών για τις ανάγκες του φορολογικού πιστοποιητικού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5. Φοροδιαφυγή – Φοροαποφυγή – Παραοικονομία

5.1 Φοροδιαφυγή

Φοροδιαφυγή αποκαλείται η με κάθε τρόπο παράνομη απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου. Αποτελεί παράνομη και έντονα αντικοινωνική συμπεριφορά και συνιστά το αδίκημα της μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου παραβίαση ή καταστρατήγηση του νόμου. Διάφορες μελέτες και έρευνες που έχουν διεξαχθεί, προκειμένου να εκτιμήσουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, έχουν δώσει επιπλέον ορισμούς που αναφέρονται ενδεικτικά:

Ως φοροδιαφυγή ορίζεται:

α) το ποσό του φόρου εισοδήματος, το οποίο αντιστοιχεί σε εισόδημα, το οποίο, με βάση την ισχύουσα νομοθεσία θα έπρεπε να δηλώνεται οικειοθελώς από τον φορολογούμενο στις αρμόδιες φορολογικές αρχές και για διάφορους λόγους δε δηλώνεται,

β) το ποσό των άλλων άμεσων ή έμμεσων φόρων, οι οποίοι θα έπρεπε να εισπράττονται και να αποδίδονται στο κράτος, αλλά για οποιοδήποτε λόγο δεν εισπράττονται από το δημόσιο (Κανελλόπουλος, 2002),

γ) οι τόκοι (ή η τιμαριθμική προσαρμογή) που αντιστοιχούν στο τμήμα εκείνο των φόρων που καταβάλλονται με καθυστέρηση και συνήθως μετά από κάποια ρύθμιση,

δ) το ποσό των φόρων που δεν καταβλήθηκε στο κράτος λόγω της ύπαρξης φορολογικών απαλλαγών και κινήτρων, χωρίς να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα για το οποίο είχε δοθεί η απαλλαγή (Παυλόπουλος, 1987),

ε) η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα διαχρονικό και πολύπλοκο φαινόμενο το οποίο έχει ευρύτερες προεκτάσεις στην οικονομική, πολιτική και κοινωνική ζωή μιας χώρας. Στις μέρες μας το θέμα της φοροδιαφυγής απασχολεί έντονα την οικονομική πολιτική των κυβερνήσεων ανά τον κόσμο.

Το τεράστιο ενδιαφέρον γι' αυτό το φαινόμενο δικαιολογείται από τις πολλαπλές συνέπειες που προκαλεί. Όσον αφορά το κράτος, μειώνει τα έσοδα του και ευθύνεται σε μεγάλο ποσοστό για το έλλειμμα του δημόσιου τομέα. Επίσης, όσον αφορά τους πολίτες, δημιουργεί ανισότητες μεταξύ των τυπικών στις υποχρεώσεις τους φορολογουμένων και

αυτών που φοροδιαφεύγουν, αλλά δημιουργεί αισθήματα ανασφάλειας και απώλειας της εμπιστοσύνης των πολιτών προς το κράτος και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς του.

Η καταπολέμηση λοιπόν της φοροδιαφυγής επιβάλλεται ως εθνική ανάγκη, για την οικονομική ανάπτυξη και ευημερία της χώρας και των πολιτών της. Ο μεγάλος αριθμός και οι ιδιαιτερότητες του κάθε φόρου, η επαγγελματική ασχολία, οι ιδιαίτερες συνθήκες κάθε φορολογούμενου αλλά και η ποικιλία των τρόπων διάπραξης φοροδιαφυγής καθιστούν δύσκολο τον προσδιορισμό της έννοιας της φοροδιαφυγής.

Γενικά, η φοροδιαφυγή μπορεί να οριστεί ως η μείωση της φορολογικής υποχρέωσης διαπράττοντας παράνομες ενέργειες, και αποτελεί καταστρατήγηση των φορολογικών νόμων.

Σύμφωνα με τη Βασαρδάνη (2011) η φοροδιαφυγή είναι ένα σύνθετο και διαρθρωτικό φαινόμενο, και αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα της χώρας μας προκειμένου να επιτύχει την δημοσιονομική της εξυγίανση. Μέσω της φοροδιαφυγής αποκρύπτονται εισοδήματα, μειώνονται τα δημόσια έσοδα και η δυνατότητα άσκησης από το κράτος κοινωνικής πολιτικής, διευρύνονται οι κοινωνικές ανισότητες και ελαττώνεται η αποτελεσματικότητα της οικονομίας.

Η έννοια της φοροδιαφυγής στην ουσία αποτελεί παράνομη ενέργεια συνειδητής απόκρυψης φορολογητέων εισοδημάτων με συνέπεια τη μείωση στον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου, όπως και η μη απόδοση του οφειλόμενου φόρου στις φορολογικές αρχές (π.χ. παρακρατούμενοι φόροι, Φόρος Προστιθέμενης Αξίας κ.α.). Η φοροδιαφυγή διενεργείται είτε από φυσικά είτε από νομικά πρόσωπα με πολλούς τρόπους, τόσο στην άμεση όσο και στην έμμεση φορολογία, σε όλα τα είδη φόρου και τα συστήματα φορολογίας (αυτοτελής, τεκμαρτή, κλιμάκια), καθώς και σε όλες τις επαγγελματικές ομάδες (ελεύθεροι επαγγελματίες, μισθωτοί, αγρότες κ.λπ.).

5.1.1 Παράγοντες που επηρεάζουν την φοροδιαφυγή

Η φοροδιαφυγή έχει τεράστιες κοινωνικές αλλά και οικονομικές αρνητικές επιπτώσεις. Τα αίτια που προκαλούν το φαινόμενο αυτό είναι πολλαπλά και αποδίδονται τόσο σε φορολογικούς αλλά και γενικότερους λόγους. Αναλυτικότερα αναφέρουμε τους εξής προσδιοριστικούς παράγοντες του φαινομένου:

α) το ύψος των φορολογικών συντελεστών και γενικότερα της φορολογικής επιβάρυνσης. Το ύψος του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής επιβάρυνσης συνδέεται θετικά με τη φοροδιαφυγή, αφού όσο μεγαλύτερη επιβάρυνση έχει ο φορολογούμενος, τόσο μεγαλύτερη είναι η αύξηση του διαθέσιμου εισοδήματος που προσκομίζει φοροδιαφεύγοντας,

β) η διάρθρωση της οικονομίας και της οικονομικής δραστηριότητας. Η ύπαρξη εκτεταμένης παραοικονομίας εξαναγκάσει πολλές φορές σε «παράλληλη φοροδιαφυγή» προκειμένου να μην αποκαλυφθεί η παράνομη δραστηριότητα, δηλαδή το αποτέλεσμα της παραοικονομίας είναι η φοροδιαφυγή,

γ) το ποσοστό των μη μισθωτών στο σύνολο του εργατικού δυναμικού σε αντιστοιχία με το ποσοστό του γεωργικού τομέα στο σύνολο του ΑΕΠ, αφού οι μη μισθωτές εργασίες είναι δυσκολότερο να εντοπιστούν και να ελεγχθούν και κατά συνέπεια συμβάλλουν στη διόγκωση του φαινομένου της φοροδιαφυγής,

δ) η οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών σε συνδυασμό με το ήθος των υπαλλήλων των ελεγκτικών υπηρεσιών. Η σωστή και άρτια οργάνωση των φοροτεχνικών υπηρεσιών με την παράλληλη ενίσχυση τους με τα απαραίτητα εργαλεία και μέσα αλλά και με την αξιοποίηση της σύγχρονης τεχνολογίας, πληροφορικής και δικτύων περιορίζουν σημαντικά την έκταση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και βοηθούν τους ελεγκτικούς μηχανισμούς να βεβαιώσουν, να εισπράξουν τους φόρους και να διασταυρώσουν τα φορολογικά στοιχεία. Επίσης, το ήθος αλλά και οι γνώσεις και δεξιότητες των φοροτεχνικών υπαλλήλων επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την διατήρηση και αύξηση του φαινομένου, αφού αδυνατούν να καταγράψουν επακριβώς το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων φορολογουμένων και αφήνουν περιθώρια για φοροδιαφυγή,

ε) οι συστηματικές ρυθμίσεις φορολογικής αμνηστίας. Με τις διαδοχικές περαιώσεις των φορολογικών δηλώσεων που προβαίνει το κράτος, συμβάλλει σημαντικά στη δικαίωση των φοροφυγάδων. Η μεγάλη συχνότητα των φορολογικών αυτών αμνηστιών, δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκρύπτουν το πραγματικό τους εισόδημα, αφού κατά

πάσα πιθανότητα θα τύχουν ευνοϊκής μεταχείρισης σε σύντομο χρονικό διάστημα με την έκδοση μιας νέας απόφασης για περαίωση. Αυτό συμβάλλει στην αύξηση της φοροδιαφυγής και στην μακροχρόνια απώλεια σημαντικών εσόδων για το κράτος, δεδομένου ότι αυξάνονται οι ανισότητες μεταξύ των φορολογηθέντων ομάδων και χαλαρώνει η φορολογική συνείδηση των πολιτών από την άδικη αυτή μεταχείριση μεταξύ των ειλικρινών φορολογουμένων και των φοροφυγάδων,

στ) το μορφωτικό επίπεδο των φορολογουμένων. Το μορφωτικό επίπεδο των φορολογουμένων μιας χώρας επηρεάζει τη φορολογική τους συνείδηση και επομένως τη στάση τους απέναντι στις υποχρεώσεις που έχουν στο κράτος. Όσο υψηλότερα κυμαίνεται το μορφωτικό επίπεδο των πολιτών μιας, τόσο περισσότερο αντιλαμβάνονται την υποχρέωση καταβολής των φόρων και τη σύνδεση τους με την κατάλληλη αξιοποίηση τους από το κράτος και το κοινωνικό σύνολο για επιπλέον κοινωνικές παροχές προς τους πολίτες,

ζ) ο τρόπος διακυβέρνησης μιας χώρας και διαχείρισης του δημοσίου χρήματος και ιδιαίτερα του προϊόντος των φορολογιών,

η) το επίπεδο των προσφερομένων δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών που απολαμβάνει ο κάτοικος μιας χώρας είναι σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει το ύψος της φοροδιαφυγής. Αν ο φορολογούμενος μιας χώρας νιώθει εμπιστοσύνη προς το κράτος και ότι τα χρήματα του αξιοποιούνται με τον καλύτερο δυνατό τρόπο για την αύξηση του βιοτικού του επιπέδου, τότε η πιθανότητες να φοροδιαφύγει μειώνονται στο ελάχιστο,

θ) η άδικη κι αυθαίρετη μεταχείριση των φορολογουμένων από το κράτος και το ύψος των ποινών για φορολογικές παραβάσεις.

Όταν οι φορολογούμενοι επιβαρύνονται με υψηλά ποσοστά επιβάρυνσης στην περίπτωση που οφείλουν, αλλά δε συμβαίνει το ίδιο όταν τους οφείλει το κράτος. Επίσης αυτή η αίσθηση αδικίας παρατηρείται, όταν υπάρχουν πολλές περιπτώσεις και κατηγορίες φορολογουμένων οι οποίοι δικαιούνται εκπτώσεις και απαλλαγές από το νόμο.

Το φαινόμενο αυτό εντείνεται όταν πρόκειται για επιχειρήσεις, δεδομένου ότι οι επιχειρήσεις που δικαιούνται τις νόμιμες εκπτώσεις είναι περισσότερο ανταγωνιστικές σε σχέση με αυτές που δε δικαιούνται, οι όποιες έχουν την τάση να φοροδιαφεύγουν για να παραμείνουν ανταγωνιστικές. Το επίπεδο ανάπτυξης της οικονομίας και το στάδιο του οικονομικού κύκλου που βρίσκεται, επηρεάζει το επίπεδο της φοροδιαφυγής αφού όσο πιο ανεπτυγμένη και οργανωμένη είναι μια οικονομία τόσο πιο εύκολα ελέγχει τις συναλλαγές μεταξύ των φορολογούμενων ομάδων και αξιοποιεί καλύτερα τους ελεγκτικούς της μηχανισμούς.

Η ύπαρξη εκτεταμένης φοροδιαφυγής αποτελεί ταυτόχρονα και ένα λόγο επιπλέον φοροδιαφυγής. Υπάρχουν δηλαδή περιπτώσεις, όπου φορολογούμενοι εξαναγκάζονται κατά κάποιον τρόπο στη διάπραξη φοροδιαφυγής. Το φαινόμενο αυτό παρατηρείται κυρίως στις βεβαιώσεις αποδοχών και στις ασφαλιστικές παροχές προς τους εργαζομένους από τους εργοδότες, που αποφεύγουν να τους παράσχουν τις νόμιμες βεβαιώσεις.

5.1.2 Συνέπειες Φοροδιαφυγής

Οι συνέπειες του φαινομένου της φοροδιαφυγής είναι τεράστιες με οικονομικές και κοινωνικές προεκτάσεις που πλήττουν τόσο το κράτος, όσο και τον κάθε πολίτη ξεχωριστά. Αποτελεί μάλιστα του κοινωνικού συνόλου, αφού υπονομεύει τα συμφέροντά του και υποθηκεύει το μέλλον της χώρας. Παρακάτω αναφέρονται αναλυτικότερα οι κυριότερες συνέπειες αυτού του φαινομένου:

α) η δημιουργία ανισοτήτων μεταξύ των φορολογουμένων. Βασικός σκοπός του φορολογικού συστήματος αποτελεί η αύξηση των εσόδων του κράτους μέσω της δίκαιης κατανομής των φορολογικών βαρών, ανάλογα δηλαδή με τη φοροδοτική ικανότητα του κάθε ατόμου. Έτσι, όταν συγκεκριμένες ομάδες φορολογουμένων έχουν τη δυνατότητα φοροδιαφυγής ή τυγχάνουν νόμιμων εκπτώσεων και απαλλαγών, ενώ άλλες όχι, δημιουργούνται ανισότητες και απώλεια της φορολογικής συνείδησης των πολιτών. Επίσης, λόγω της μείωσης των εσόδων του κράτους οι φόροι γίνονται επαχθέστεροι και συνήθως αυτή την επιπρόσθετη επιβάρυνση τη χρεώνονται οι μη φοροδιαφεύγοντες,

β) όσον αφορά τον επιχειρηματικό τομέα, η φοροδιαφυγή δημιουργεί νόθευση του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, αφού οι επιχειρήσεις που φοροδιαφεύγουν ή τυγχάνουν εκπτώσεων και απαλλαγών αποκτούν συγκριτικό πλεονέκτημα έναντι των υπολοίπων. Επίσης, αυτή η στάση φοροδιαφυγής που διατηρούν οι επιχειρήσεις, έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των κινήτρων για περαιτέρω ανάπτυξή τους, με την ανάληψη νέων ρίσκων και καινούργιων επιχειρηματικών ιδεών, αφού μπορούν μέσω της φοροδιαφυγής να αυξήσουν την κερδοφορία τους,

γ) μια πολύ σημαντική επίπτωση που προκαλεί η φοροδιαφυγή αφορά την επιδείνωση των δημόσιων οικονομικών, αφού η κυβέρνηση δεν έχει τη δυνατότητα να συλλέξει το ποσό των εσόδων που απαιτείται προκειμένου να προσφέρει στους πολίτες της υπηρεσίες υψηλής ποιότητας. Η φοροδιαφυγή υποβαθμίζει με αυτόν τον τρόπο τον κοινωνικό χαρακτήρα του

κράτους,, το οποίο με τη σειρά του δεν εκπληρώνει την αποστολή του στους τομείς της υγείας,, της πρόνοιας, της παιδείας κ.λ.π:

δ) εμποδίζει την αναδιανομή του πλούτου της χώρας, μέσω της οικονομικής πολιτικής της πολιτείας για τη βελτίωση της θέσης των οικονομικά ασθενέστερων τάξεων,

ε) αποδυναμώνει την άσκηση των απαραίτητων μέτρων για την καταπολέμηση της ανεργίας, την εκτέλεση έργων υποδομής και γενικά την οικονομική ανάπτυξη της χώρας,

στ) η φοροδιαφυγή αποτελεί αν όχι τη σοβαρότερη, μια πολύ σημαντική αιτία για το μεγάλο δημόσιο έλλειμμα που αντιμετωπίζει ένα κράτος, με αποτέλεσμα την περιορισμένη δυνατότητα χρηματοδότησης των δαπανών αλλά και ελέγχου του δημοσίου χρέους. Το δημόσιο έλλειμμα οδηγεί τις εκάστοτε κυβερνήσεις σε εναλλακτικούς τρόπους άντλησης κεφαλαίων, προκειμένου να αντλήσουν έσοδα. Έτσι, το κράτος οδηγείται στο δανεισμό, είτε εξωτερικό είτε εσωτερικό. Ο δανεισμός μόνο αρνητικές συνέπειες για το κράτος αλλά και για το κοινωνικό σύνολο μπορεί να έχει,

ζ) η ύπαρξη μεγάλου ποσοστού φοροδιαφυγής, δημιουργεί ταυτόχρονα και υψηλά κόστη δημιουργίας, συγκρότησης και εκπαίδευσης του κατάλληλου ελεγκτικού μηχανισμού προκειμένου να εντοπίσει και να πατάξει τη φοροδιαφυγή. Επίσης, η θέσπιση των ειδικών νόμων και ρυθμίσεων, οι οποίοι θα καταστούν αποτελεσματικοί και θα κάνουν τη φοροδιαφυγή σχεδόν ακατόρθωτη, συνεπάγεται υψηλό κόστος για την κυβέρνηση. Τέλος, σπατάλη χρημάτων σε μη παραγωγικές δραστηριότητες γίνεται και από την πλευρά των επιχειρήσεων, αφού πρέπει να προβούν σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες προκειμένου να φοροδιαφύγουν επιτυχημένα και αυτό συνεπάγεται παράλληλα, υψηλό κόστος για την επιχείρηση.

5.2 Φοροαποφυγή

Φοροαποφυγή αποκαλείται η εφαρμογή καλά σχεδιασμένων λογιστικών πρακτικών που αποτελούν απόρροια προσεκτικής μελέτης της εμπορικής νομοθεσίας, της φορολογικής πρακτικής, των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δικαστικών και υπουργικών αποφάσεων με μοναδικό στόχο τη μείωση της φορολογητέας ύλης ενός φυσικού ή νομικού προσώπου.

Πραγματοποιείται στα πλαίσια ενός καλά μελετημένου φορολογικού σχεδιασμού, κατά

τον οποίον δημιουργούνται διάφορα σενάρια και εναλλακτικές μέχρι, να προσδιοριστεί ο ελάχιστος δυνατός φόρος, συνήθως στα πλαίσια του νόμου. Διαφέρει από την έννοια της φοροδιαφυγής και ισορροπεί ανάμεσα στα πλαίσια ηθικού και νόμιμου. Πρόκειται για την μη καταβολή φόρων λόγω κενών της νομοθεσίας.

Μια ενέργεια για να θεωρηθεί ως ενέργεια φοροαποφυγής θα πρέπει να έχει τα παρακάτω τρία χαρακτηριστικά:

α) το στοιχείο της ανειλικρίνειας, της εικονικότητας και της πλαστότητας,

β) την εκμετάλλευση των κενών, των ασαφειών και της κακής διατύπωσης της φορολογικής νομοθεσίας ή σε αντίθετη περίπτωση στην εκμετάλλευση δυνατοτήτων της φορολογικής νομοθεσίας οι οποίες δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη,

γ) τη μυστικότητα ώστε να αποφευχθεί η λήψη μέτρων που θα καλύψει τα σχετικά κενά της φορολογικής νομοθεσίας για φοροαποφυγή.

Η έννοια της φοροαποφυγής είναι συγγενής με την έννοια της φοροδιαφυγής, έτσι η φοροαποφυγή είναι η πλήρης ή μερική αποφυγή του φόρου. Επομένως οι συνέπειες των δύο πράξεων (φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή) δεν διαφέρουν καθόλου μεταξύ τους. Διαφέρουν όμως σημαντικά από πολιτική και ηθική άποψη, γιατί στην φοροδιαφυγή υπάρχει καταστρατήγηση τόσο του πνεύματος όσο και του γράμματος του νόμου ενώ στην φοροαποφυγή υπάρχει καταστρατήγηση μόνο του πνεύματος του νόμου.

Στην έννοια της φοροαποφυγής πρέπει να περιληφθούν οι ενέργειες εκείνες που έχουν σαν στόχο τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης σε επίπεδο από αυτό που είχε πρόθεση να επιβάλλει ο νομοθέτης. Επίσης στην φοροαποφυγή πρέπει να υπάρχει από τον φορολογούμενο η πρόθεση να φοροδιαφύγει. Κατά συνέπεια για να θεωρηθεί μία πράξη ως πράξη φοροαποφυγής πρέπει να έχει ορισμένα χαρακτηριστικά:

α) υπάρχει πάντα ένα στοιχείο ανειλικρίνειας, εικονικότητας ή πλαστότητας,

β) η φοροαποφυγή στηρίζεται στις αδυναμίες της φορολογικής νομοθεσίας ή τις δυνατότητες που παρέχει οι οποίες όμως δεν ήταν στις προθέσεις του νομοθέτη,

γ) υπάρχει πάντα το στοιχείο της μυστικότητας.

5.3 Παραοικονομία

Ο όρος παραοικονομία αναφέρεται στις οικονομικές δραστηριότητες οι οποίες εξαιτίας της μερικής ή ολικής απόκρυψής τους από τις αρμόδιες υπηρεσίες δεν καταγράφονται στις επίσημες εκτιμήσεις της συνολικής δραστηριότητας όπως είναι το ακαθάριστο εθνικό προϊόν και το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν. Σύμφωνα με αρκετούς οικονομολόγους η παραοικονομία, υπό ευρεία έννοια, αποτελείται από:

α) ένα μείγμα δραστηριοτήτων εκτός μηχανισμού της αγοράς (όπως η παραγωγή των νοικοκυριών),

β) από παράνομες δραστηριότητες εντός των πλαισίων της αγοράς (όπως η απαγορευμένη παραγωγή και διάθεση ουσιών) και

γ) νόμιμες δραστηριότητες της αγοράς οι οποίες δεν καταγράφονται για διάφορους λόγους (όπως η φοροδιαφυγή ή \ και φοροκλοπή).

Και οι τρεις κατηγορίες οικονομικών δραστηριοτήτων λαμβάνουν χώρα σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο π.χ οικονομικό έτος. (Νάστας, 2007) Το φαινόμενο της παραοικονομίας έχει αναφερθεί και ως άτυπη οικονομία, ανεπίσημη, κρυφή, μαύρη, μη καταγεγραμμένη, σκιώδης , υπόγεια, γκρίζα, παράλληλη, δυαδική, οικονομία του λυκόφωτος, μη παρατηρήσιμη, κλπ.(Τάτσος, 2001)

Και με την έννοια αυτή ισχύει ότι ισχύει και για τις έννοιες της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, δηλαδή υπάρχει μεγάλη δυσκολία στο να εξευρεθεί ένας κοινός ορισμός εξαιτίας διαφορετικών συνθηκών σε κάθε οικονομία/χώρα, σε θεωρητική προσέγγιση κλπ.

Ένας γενικός ορισμός ορίζει την παραοικονομία ως το ποσοστό της οικονομικής δραστηριότητας το οποίο θα έπρεπε αλλά για διάφορους λόγους δεν καταγράφεται (Καλυβιανάκης, 1993). Το μέγεθος της παραοικονομίας ενός κράτους συνδέεται στενά με το ύψος της φοροδιαφυγής καθώς ένας από τους σημαντικότερους λόγους ύπαρξης της παραοικονομίας είναι η αποφυγή πληρωμής φόρων. Επιπλέον, ακόμα και όταν η δραστηριοποίηση στο χώρο της παραοικονομίας οφείλεται σε άλλους λόγους (π.χ αποφυγή κρατικών περιορισμών και ρυθμίσεων) οδηγεί σχεδόν αυτόματα σε φοροδιαφυγή ώστε να μην αποκαλυφθούν οι κρυφές δραστηριότητες. Ωστόσο, τα δύο μεγέθη δεν είναι ταυτόσημα καθώς εκτός από το μέγεθος της φοροδιαφυγής που συνδέεται με την τρέχουσα οικονομική δραστηριότητα, υπάρχει και ένα τμήμα που δεν συνδέεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

6. Εσωτερικοί και Εξωτερικοί Παράγοντες Φορολογικού Ελέγχου

6.1 Εσωτερικοί Παράγοντες

Υπάρχουν αρκετοί παράγοντες, οι οποίοι μπορεί να υπονομεύσουν την ανεξαρτησία και την αμεροληψία του ελεγκτή, όπως η ταυτόχρονη παροχή ελεγκτικών και μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ίδιο ελεγκτή.

Έχουν διεξαχθεί αρκετές έρευνες, οι οποίες προσπαθούν να εντοπίσουν τη σχέση ανάμεσα στην ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή και την αμοιβή από παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών λόγω του επιπρόσθετου οικονομικού δεσμού μεταξύ ελεγχόμενης εταιρείας και ελεγκτή από την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Αρκετά ερωτήματα εγείρει και η σχέση ανάμεσα στις αμοιβές ελεγκτικών και μη υπηρεσιών των οποίων τα μεγέθη διαφέρουν έντονα.

Σημαντικό στοιχείο είναι η αποτελεσματικότητα και η ποιότητα του ελέγχου, η οποία θα αποκαλύψει τις όποιες αδυναμίες και παρατυπίες της ελεγχόμενης εταιρείας. Ο έλεγχος πρέπει να είναι αποτελεσματικός, καθώς σε αυτόν βασίζονται οι επενδυτές για τη λήψη αποφάσεων. Τέλος, εξετάζεται η επισκόπηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου από τον ορκωτό ελεγκτή. Η νομοθεσία απαιτεί από τον εξωτερικό ελεγκτή να συντάσσει ετήσια γνώμη για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Με την πάροδο των χρόνων, προέκυπταν και άλλοι παράγοντες, όπως η εμφάνιση μεγάλων επιχειρήσεων εταιρικής μορφής, που απαιτούσαν πιο εντατική παρακολούθηση των διαδικασιών για την προστασία όλων των ενδιαφερόμενων μερών.

Η ραγδαία εξέλιξη του ελέγχου οδήγησε στην δημιουργία ινστιτούτων και οργανισμών για τη στήριξη των εσωτερικών ελεγκτών και την προώθηση του επαγγέλματος.

Η πιο αναγνωρισμένη αρχή είναι το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών με αποστολή την παροχή δυναμικής ηγεσίας για το επάγγελμα των εσωτερικών ελεγκτών και τη συνεχή εκπαίδευση των μελών του. Επιπλέον ήταν σημαντική και η δημιουργία της Επιτροπής C.O.S.O., η οποία εισήγαγε κανονιστικά πλαίσια εσωτερικού ελέγχου, για την διευκόλυνση των επιχειρήσεων που τα υιοθετούν.

Κύριο όργανο παρέμβασης των ελληνικών ρυθμιστικών αρχών, αποτελεί ο νόμος 3016/2002, ο οποίος εισάγει ειδικά θέματα διοίκησης και λειτουργίας στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο ανώνυμες εταιρίες. Οι διατάξεις του νόμου προωθούν περαιτέρω τη διαφάνεια στις συναλλαγές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και των Διευθυντικών Στελεχών με την εταιρία, καθώς και με βασικούς πελάτες ή προμηθευτές της.

Οι Rice & Weber (2012) εξετάζουν την αποτελεσματικότητα των αναφορών εσωτερικού ελέγχου υπό τον SOX 404, ώστε να αναγνωρίσουν υπαρκτές ουσιώδεις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου όπως και τους καθοριστικούς παράγοντες της σχετικής αποτελεσματικότητας αυτών των αναφορών ανάμεσα στις επιχειρήσεις. Παρά την υποχρεωτική φύση της αναφοράς των ουσιωδών αδυναμιών υπό τον SOX 404, οι εμπειρικές τους αποδείξεις δείχνουν ότι τα κίνητρα των διευθυντών και των εξωτερικών ελεγκτών να εντοπίσουν και να γνωστοποιήσουν τα προβλήματα του εσωτερικού ελέγχου παίζουν σημαντικό ρόλο στο αν τελικά γίνεται αναφορά ή όχι των υπαρκτών αδυναμιών. Συγκεκριμένα, εντοπίζουν ότι οι εταιρείες που χρειάζονται εξωτερικά κεφάλαια, μεγάλες εταιρείες και εταιρείες που πληρώνουν υψηλότερες αμοιβές μη ελεγκτικών υπηρεσιών στους εξωτερικούς ελεγκτές τους είναι λιγότερο πιθανό να αναφέρουν τις υπαρκτές αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου.

Συνεπώς με αυτούς τους παράγοντες είναι και η επιρροή των κινήτρων των διευθυντών και των εξωτερικών ελεγκτών για μη γνωστοποίηση των προβλημάτων του εσωτερικού ελέγχου.

Επιπλέον, βρίσκουν ότι οι πελάτες των μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών είναι λιγότερο πιθανό να αναφέρουν αδυναμίες, ενώ η κακή υγεία των χρηματοοικονομικών, οι προηγούμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα προβλήματα ελέγχου, η μεγαλύτερη προσπάθεια του εξωτερικού ελεγκτή και οι πρόσφατες αλλαγές του εξωτερικού ελεγκτή και της διοίκησης είναι όλα θετικά σχετισμένα με την αναφορά αδυναμιών του ελέγχου υπό τον SOX 404. (Rice & Weber, 2012).

6.2 Εξωτερικοί Παράγοντες

Η σχέση ανάμεσα στις αμοιβές ελέγχου και στην ύπαρξη μη ελεγκτικών υπηρεσιών έχει απασχολήσει το ενδιαφέρον αρκετών ερευνητών. Υποστηρίζεται ότι η παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε χαμηλότερες αμοιβές, εξαιτίας της διασταύρωσης των αμοιβών και των συνεργειών ανάμεσα στις ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Το φαινόμενο αυτό μπορεί να είναι πρόβλημα, καθώς παρέχει στους ελεγκτές το κίνητρο, ώστε να περιορίσουν το εύρος των εργασιών του ελέγχου για να αυξήσουν αντίθετα την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών (Hay, 2013).

Αρκετές μελέτες αναφέρουν μία σημαντική σχέση ανάμεσα στις αμοιβές ελεγκτικών και μη ελεγκτικών υπηρεσιών (Simunic 1984, Palmrose 1986, DaBerg et al. 1991, Davis et al. 1993, Bell et al. 2001) υποθέτοντας ότι η διάχυση της γνώσης συμβαίνει από το ένα είδος υπηρεσιών στο άλλο. Σύμφωνα με τους Whisenant et al. (2003), όμοιοι καθοριστικοί παράγοντες όπως τα κόστη της υπηρεσίας, η πολυπλοκότητα των λειτουργιών, το μέγεθος, ο κίνδυνος, η απόδοση και τα χαρακτηριστικά του ελεγκτή καθορίζουν συγχρόνως και τα δύο είδη αμοιβών.

Προηγούμενες έρευνες για τις αμοιβές ελεγκτικών και μη υπηρεσιών γενικά υποστηρίζουν μία θετική σχέση ανάμεσα στις αμοιβές ελεγκτικών και μη υπηρεσιών και στα δύο μοντέλα τιμολόγησης των ελεγκτικών και μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Ωστόσο, οι Whisenant et al. (2003) προσφέρουν αποδείξεις ότι οι αμοιβές ελεγκτικών και μη υπηρεσιών σχετίζονται έμμεσα μέσω των παραμέτρων που τις καθορίζουν.

Η ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου εξετάστηκε σε συνδυασμό με παράγοντες που επιδρούν στις αποφάσεις και στη κρίση των ελεγκτών όπως είναι η ταυτόχρονη παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών, η θητεία των ελεγκτών και η εναλλαγή τους, η σύνθεση των διοικητικών συμβουλίων, η προηγούμενη θητεία του ελεγκτή, το νομικό πλαίσιο και η ελεγκτική προσπάθεια.

Η εμπιστοσύνη του κοινού τόσο στη λειτουργία των κεφαλαιαγορών όσο και στη συμπεριφορά των επιχειρήσεων συνδέεται άρρηκτα κατά ένα μέρος με την αξιοπιστία των απόψεων και εκθέσεων που δημοσιεύουν οι ελεγκτές σε σχέση με το έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η αξιοπιστία αυτή εξαρτάται από πεποιθήσεις που αφορούν την ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία των ελεγκτών και την ποιότητα του ελεγκτικού έργου που διεκπεραιώνουν. Συνεπώς, οι ελεγκτές θα πρέπει να διενεργούν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με βάση τα παραπάνω στοιχεία.

Ταυτόχρονα, η ανάγκη για ύπαρξη διαφάνειας στις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων, ακρίβειας στις πληροφορίες που δημοσιεύονται από κάθε επιχείρηση, εμπιστοσύνης στην εταιρική διακυβέρνηση των επιχειρήσεων και στη συμμόρφωσή τους με τους ισχύοντες νόμους και κανόνες κάθε Πολιτείας, επιβάλει την διενέργεια του ελέγχου στις οικονομικές μονάδες σύμφωνα πάντα με τα ισχύοντα Ελεγκτικά Πρότυπα. Υπό αυτό το πρίσμα, ο εξωτερικός έλεγχος συνίσταται στον έλεγχο των προς δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, για την εξακρίβωση της αξιοπιστίας, της αντικειμενικότητας και της εγκυρότητας τους. Με αυτόν τον τρόπο ενισχύεται η εμπιστοσύνη των επενδυτών αλλά και των υπόλοιπων ενδιαφερόμενων για την επιβίωση και την περαιτέρω ανάπτυξη μιας επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

7. Συμπεράσματα

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν η θεωρητική παρουσίαση και κατανόηση της ελεγκτικής επιστήμης, η καταγραφή και σχολιασμός των διαφορετικών κατηγοριών ελέγχων, η αναφορά σε παραβάσεις όπως η φοροδιαφυγή, η φοροαποφυγή και η παραοικονομία και η παρουσίαση των παραγόντων που τείνουν να επηρεάζουν τους φορολογικούς ελέγχους των επιχειρήσεων.

Παρά την σαφήνεια που χαρακτηρίζει τα λογιστικά πλαίσια, τείνει να παρατηρείται μία ροπή προς απόκλιση από αυτά, αυξημένη μάλιστα κατά περιόδους οικονομικής κρίσης, όπως αυτή που βιώνεται έντονα τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα, με συνέπεια να ακμάζει η φοροδιαφυγή η φοροαποφυγή και η παραοικονομία. Οι λόγοι για τους οποίους συμβαίνει αυτό αναλύονται στην συγκεκριμένη διπλωματική εργασία, ενώ παράλληλα δίνεται έμφαση στις πράξεις των αρμόδιων φορέων, με σκοπό την πρόληψη, την αποφυγή και γενικότερα την καταπολέμηση αυτών των αποκλίσεων.

Σκοπός του φορολογικού ελέγχου είναι η αύξηση των εσόδων του κράτους, όπως επίσης και η πάταξη της φοροδιαφυγής. Είναι ουσιώδες να γίνεται κατανοητό από όλους η αναγκαιότητα τήρησης των νόμων και των κανόνων που πρέπει να αποτελούν τον γνώμονα. Οι πολίτες οφείλουν να τους σέβονται και να λειτουργούν κάτω από τα πλαίσια που οι νόμοι ορίζουν (παρά την υφιστάμενη πολυνομία και εν μέρει κακονομία) για το γενικό καλό της κοινωνίας. Το κράτος θα πρέπει να ενεργοποιήσει τις ελεγκτικές αρχές, συστήνοντας υπηρεσίες που θα διενεργούν ελεγκτικές διαδικασίες με απαραίτητο προσωπικό.

Αν όλα αυτά συνοδευτούν με την απλοποίηση των νομοθετικών παρεμβάσεων στην οικονομική ζωή θα μπορούμε να πούμε ότι είναι δυνατόν να υπάρξουν προϋποθέσεις για την λειτουργία αποτελεσματικών αρχών στην χώρα μας.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Αναγνώστου Σ. «Δικαιώματα και Υποχρεώσεις Φορολογουμένων και Ελεγκτών κατά τον Προληπτικό – Προσωρινό και Τακτικό Φορολογικό Έλεγχο», www.poedoy.gr, (πρόσβαση 01/11/2017)
- Βασαρδάνη Μ. (2011), «Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια γενική επισκόπηση», Οικονομικό Δελτίο, τεύχος 35, σελ.15-25, Τράπεζα Ελλάδος http://www.bank_of_greece.gr/BogEkdoseis/oikodelt201106.pdf, (πρόσβαση 15/10/2017)
- Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, (2007), «Εγχειρίδιο Ελέγχου για τα Ελεγκτικά Σώματα και τις Υπηρεσίες Επιθεώρησης και Ελέγχου», Αθήνα, Δεκέμβριος, https://www.gedd.gr/article_data/Linked_files/38/02EgxeiridioElegxou.pdf
- Δαλαμάγκας Α., (1985), «Φορολογικός Έλεγχος των Επιχειρήσεων», μελέτη, δημοσιεύθηκε στα τεύχη του Δ.Ν.Φ (136,137,138,144 και 145)
- Δήμου Ν. (2000), «Ελεγκτική Ι Βασικές Αρχές Γενικής και Τραπεζικής Ελεγκτικής», Εκδόσεις Έλλην, Αθήνα.
- Δρογαλάς Γ. «Εσωτερικός Έλεγχος», www.drogalas.gr, (πρόσβαση 30/10/2017)
- Εγχειρίδιο Φορολογικών Ελέγχων , (2008), Υπουργείο Οικονομικών, Έκδοση 2^η, <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/10940> (πρόσβαση 30/10/2017)
- Καζαντζής Χ. (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Μία συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων», Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, <https://www.politeianet.gr/books/9789608898318-kazantzis-christos-business-plus-elegktiki-kai-esoterikos-elegchos-136560>
- Καλυβιανάκης Μ.(1993), «Φορολογικό καθεστώς, παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», Ίδρυμα Μεσογειακών Μελετών– εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, http://www.bankofgreece.gr/BogDocumentDOMLibraryMonthlySubject/Φοροδιαφυγή_φοροαποφυγή.pdf
- Κανελλόπουλος Κ. (2002), «Φοροδιαφυγή στις Ανώνυμες Εταιρίες: Εκτιμήσεις από τις

- Εισαχθείσες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών», Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, <https://www.kepe.gr/pdf/D.P/dp75.pdf> (πρόσβαση 10/11/2017)
- Νάστας Ε.(2007), «Το θεωρητικό Πλαίσιο της Διάκρισης Ανάμεσα στην Φοροδιαφυγή και την Παραοικονομία», e-Περιοδικό Επιστήμης & Τεχνολογίας, http://hypatia.teiath.gr/xmlui/bitstream/handle/11400/4754/nastas_4.pdf?sequence=1 (πρόσβαση 10/11/2017)
- Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), «Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου», Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα, <http://diplographia.gr/portfolio-items/σύγχρονα-θέματα-ελεγκτικής-εσωτερικ/>
- Νικολάου Καπική Φ. (2009), «Ο Σκοπός της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου», Ιούλιος <http://www.euro2day.gr/specials/opinions/article/531158/o-skopos-ths-yphresias-esoterikoy-eleghoy.html>
- Ντζανάτος Δ. (2009), «Ο Έλεγχος ως Μηχανισμός Αρνητικής Εντροπίας» Εκδόσεις Καστανιώτη, Φεβρουάριος, http://www.biblionet.gr/book /139172 Ντζανάτος_Δ_./Ο_έλεγχος_ως_μηχανισμός_αρνητικής_εντροπίας
- Παπαστάθης Π. (2003), «Ο σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις - οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του» , τόμος Α, Αθήνα, Εκδόσεις ιδίου.
- Πανλόπουλος Π. (1987), «Η παραοικονομία στην Ελλάδα: Μία πρώτη ποσοτική οριοθέτηση», IOBE, Αθήνα, http://www.bank ofgreece.gr /Bog Document DOM LibraryMonthlySubject/Φοροδιαφυγή_φοροαποφυγή.pdf (πρόσβαση 15/10/2017)
- Ρογδάκη Ε. (2004) Πανεπιστημιακές Σημειώσεις Εσωτερικού Ελέγχου, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Χίος.
- Τάτσος Ν. (2001), «Παραοικονομία και Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα», IOBE, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα.
- Τσακίρη Ευαγγελία (2008), «Φορολογικοί Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογούμενων», Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, <http://ikee.lib.auth.gr/record/123877/files/tsakiri.pdf>
- Φίλος Ι., (2004), «Σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιχειρήσεων», Εκδόσεις IQ Group, Αθήνα.

Ξένη Βιβλιογραφία

- Bell, T., Landsman, W. & Shackelford, D., (2001). “Auditors' Perceived Business Risk and Audit Fees: Analysis and Evidence”. *Journal of Accounting Research*, Issue 39, pp. 35-43.
- Constantin Nicolae Vasile and Susmanschi Georgiana, (2012) “Internal and External Auditor as a Team-Work”, *Revista Economica*, vol. Supplement, issue 4.
- Davis, L., Ricchiute, D. & Trompeter, G., (1993). “Audit Effort, Audit Fees and the Provision of Non-Audit Services to Audit Clients”. *The Accounting Review*, Issue 68, pp. 135-50.
- DeBerg, C., Kaplan, L. & Pany, K., (1991). “An Examination of Some Relationships between Non-Audit Services and Auditor Change”. *Accounting Horizons*, Issue 5, pp. 17-28.
- Hay, D., (2013). “Further Evidence from Meta-Analysis of Audit Fee Research”. *International Journal of Auditing*, Issue 17, pp. 162-176.
- Palmrose, Z.-V., (1986). “The Effect of Non-Audit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence”. *Journal of Accounting Research*, Issue 24, pp. 405- 411.
- Pop Atanasiu, Bota-Avram Cristina, Bota-Avram Florin (2008), “The relationship between Internal and External Audit”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1(10), pp. 1-18.
- Rezaee Zabihollah and Lander H. Gerald (1993), “The Internal Auditor's Relationship with the Audit Committee”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 8 No. 3, pp. 35-40
- Rice, S. C. & Weber, D. P., (2012). “How effective is Internal Control Reporting under SOX 404? Determinants of the (Non-) Disclosure of Existing Material Weaknesses”. *Journal of Accounting Research*, 50(3), pp. 811-843.
- Simunic, D., (1984). Auditing, Consulting and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*, 22(2), pp. 679-702.
- Suciu Gheorghe (2008) “Similarities and Differences between Internal Auditing, Internal

Public Auditing and Other Services”, University of Craiova, Annals of Computational Economics, Vol 3, May, pp. 1436 - 1443

Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S. & Raghunandan, K., (2003). “Evidence of the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees”, Journal of Accounting Research, 41(4), pp. 721-744.

Διαδικτυακές Πηγές

www.drogalas.gr

www.poedoy.gr

www.theia.org

<http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Elegktika-Protipa/Diethni-Protipa-Elegxou.pdf>

Παράρτημα

Σε παράρτημα παρουσιάζονται τα εξής:

Π1. Η έκθεση Ελέγχου Ορκωτού Ελεγκτή – Λογιστή (όχι μόνο η Έκφραση Γνώμης – πρώην ‘πιστοποιητικό’ - αλλά πολυσέλιδη αναλυτική έκθεση με αναφορά στο σύνολο των λογαριασμών των οικονομικών καταστάσεων).

Π2. Σημείωμα Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΚΒΣ ώστε να δοθεί η ευκαιρία στον αναγνώστη να αποκτήσει μια ‘πρακτική’ εικόνα των θεωρητικά αναφερόμενων στο κύριο μέρος της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Προφανώς βέβαια κάθε φορολογικός έλεγχος σχετίζεται σημαντικά με το αντικείμενο και τις λειτουργίες του ελεγχόμενου φορέα.

Π.1: Έκθεση Ελέγχου

ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ

Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών

ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ:

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Αθήνα, 30/12/2017

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

της Οικονομικής Διαχείρισης του
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Χρήσης 2016

(1.1.2016 – 31.12.2016)

ΓΕΝΙΚΑ

I. ΕΝΤΟΛΗ ΚΑΙ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η παρούσα έκθεση ελέγχου, συντάχθηκε με βάση τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο διαχείρισης και του Ισολογισμού της χρήσεως 2016 και προβλέπεται από το άρθρο 8 του Π.Δ. 432/81.

Η ανάθεση του ελέγχου έγινε με την υπ' αριθμ 186/4.9.2017 απόφαση της Συγκλήτου του XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX.

Ελέγξαμε τη νομιμότητα και ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών καθώς επίσης και την ύπαρξη των απαραίτητων δικαιολογητικών, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του Π.Δ. 432/81 που διέπουν τη σύσταση και λειτουργία του «Ειδικού Λογαριασμού», και εφαρμόσαμε τις ελεγκτικές διαδικασίες που κρίναμε κατάλληλες, βάσει των αρχών και κανόνων ελεγκτικής του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Η Διοίκηση της Επιτροπής Ερευνών έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των Οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την Ελληνική Νομοθεσία. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει σχεδιασμό, εφαρμογή και διατήρηση συστήματος εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Η ευθύνη αυτή περιλαμβάνει επίσης την επιλογή και εφαρμογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων που είναι λογικές για τις περιστάσεις.

Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχο σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωσή μας με τους κανόνες δεοντολογίας και το

σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου μας με σκοπό την εύλογη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για τη συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες επιλέγονται κατά την κρίση του ελεγκτή και περιλαμβάνουν την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, λόγω απάτης ή λάθους. Για την εκτίμηση του κινδύνου αυτού, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για τις περιστάσεις και όχι για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του ειδικού λογαριασμού. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της γνώμης μας.

Την παρούσα έκθεσή μας την συνοδεύουν οι Πίνακες 2 έως 8 οι οποίοι έχουν συνταχθεί από τη Διοίκηση του XXXXXXXX χωρίς να έχουν ελεγχθεί από εμάς. Για καθαρά διοικητικούς λόγους (ολοκλήρωση των προς υποβολή στοιχείων στους φορείς του Ελληνικού Δημοσίου) τα παραπάνω στοιχεία έχουν συμπεριληφθεί στην έκδοση της Έκθεσής μας.

II. ΟΡΓΑΝΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΚΑ/679/22.8.1996 η διοίκηση και διαχείριση του Ειδικού Λογαριασμού ασκείται από τα όργανά του και είναι ανεξάρτητη από τη διοίκηση και διαχείριση του Πανεπιστημίου XXXXXXXXXXXX.

Όργανα διοίκησης και διαχείρισης του εν λόγω Λογαριασμού είναι η Επιτροπή Ερευνών η οποία αποτελείται από το Ειδικό Επταμελές Όργανο, την Ολομέλεια και τη Γραμματεία.

Σύμφωνα με την κοινή Υπουργική απόφαση ΚΑ/679/22.8.1996, η Διοικούσα Επιτροπή συγκροτείται σε κάθε Α.Ε.Ι. με απόφαση του Πρυτανικού Συμβουλίου για τριετή θητεία.

Σύμφωνα με την από 31.10.2017 Διαπιστωτική Πράξη Πρύτανη (Αρ. Πρωτ.: 23124) η σύνθεση του Ειδικού Επταμελούς Οργάνου της Επιτροπής Ερευνών, είναι η εξής:

1. XXXXXXXXXXXXXXXX

Πρόεδρος

Η λήξη της θητείας του παραπάνω οργάνου είναι στις 30/10/2020.

Η γραμματεία τηρεί τα πρακτικά της ΧΧΧΧΧΧΧ, μεριμνά για την εκτέλεση των αποφάσεών της, παρακολουθεί τη λογιστική και διαχειριστική κίνηση και προβαίνει στην πληρωμή των δαπανών, βάσει πρωτότυπων παραστατικών μετά από εντολή του Επιστημονικού Υπεύθυνου κάθε έργου, στα πλαίσια του εγκεκριμένου προϋπολογισμού.

III. ΝΟΜΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

Ο Νομικός Σύμβουλος του ΧΧΧΧΧ, κος ΧΧΧΧΧΧ, με επιστολή του στις 19.12.2017, μας γνωστοποίησε τον κατάλογο των εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων της Επιτροπής Ερευνών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας.

IV. ΒΙΒΛΙΑ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ

Η λογιστική παρακολουθήση και καταχώρηση των πράξεων και συναλλαγών γίνεται μηχανογραφικά σε λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της διπλογραφικής μεθόδου.

Τα βιβλία που τηρεί η Γραμματεία είναι:

α) **«Γενικό Ημερολόγιο»** όπου καταχωρούνται όλα τα λογιστικά γεγονότα (τραπεζικές συναλλαγές και συμψηφιστικές πράξεις).

β) **«Ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής και Ισοζύγιο ανά έργο»** στο οποίο καταχωρούνται οι συνολικές μηνιαίες κινήσεις, όπως προκύπτουν από το Γενικό Ημερολόγιο.

γ) **«Αναλυτικό Καθολικό»** στο οποίο καταχωρούνται οι αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών, όπως προκύπτουν από την ημερήσια ανάλυση του Γενικού Ημερολογίου.

δ) **«Μητρώο Παγίων»** στο οποίο καταχωρούνται ο Πάγιος Εξοπλισμός που χρησιμοποιείται για τις ανάγκες του ΧΧΧΧΧ. Επίσης οι προσθήκες, οι αποσβέσεις, οι μειώσεις του παγίου εξοπλισμού, όπως προβλέπεται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

ε) **«Βιβλίο μη αναλωσίμων οργάνων και υλικών»** στο οποίο καταχωρούνται αναλυτικά κατά έργο τα πάγια που αγοράζονται από τους Επιστημονικούς Υπευθύνους για τις ανάγκες των Ερευνητικών Προγραμμάτων.

στ) **«Καρτέλες εργαζομένων»** όπου καταχωρούνται οι αμοιβές των Πανεπιστημιακών και τρίτων, που απασχολούνται στα ερευνητικά έργα, για έλεγχο των εγκεκριμένων αμοιβών και συμφωνία με την οριστική Δήλωση του φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.

η) **«Βιβλίο Εσόδων –Εξόδων»** όπου καταχωρούνται ανά συντελεστή Φ.Π.Α. τα έσοδα και έξοδα της Επιτροπής Ερευνών που υπάγονται στο καθεστώς Φ.Π.Α. (Αριθμ. Θεώρησης 391/28.1.2009).

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Στο τέλος της έκθεσής μας παρατίθεται ο Ισολογισμός και τα Αποτελέσματα Χρήσεως που έληξε την 31.12.2016 σύμφωνα με τα ΕΛΠ , τα κονδύλια του οποίου, αναλύουμε και σχολιάζουμε στη συνέχεια με βάση τον διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο Ισολογισμός και ο Οικονομικός Απολογισμός της χρήσεως 2016 εγκρίθηκε από την XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX στις 15.12.2017 (Πρακτικό Συνεδρίασης XXXX).

I. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

1. Ακίνητα

Αναπόσβεστο Υπόλοιπο 31.12.2016 € **141.345,72**

Κίνηση του λογαριασμού:

	Αξία κτήσεως 31.12.2015		€ 1.001.356,71
<u>Πλέον:</u>	Προσθήκες χρήσεως 2016		« 0,00
	Αξία κτήσεως 31.12.2016	(1)	€ 1.001.356,71
<u>Μείον:</u>	Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2015	805.655,56	€
	Αποσβέσεις χρήσης 2016	(2) <u>54.355,43</u>	« <u>805.655,56</u>
	Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2016	(3)	€ <u>141.345,72</u>

(1) Αφορά κατά κύριο λόγο την αξία προσθηκών παγίων (κτίρια και διαμορφώσεις κτιρίων) σε ακίνητα τρίτων. Στην παρούσα χρήση δεν έχουμε προσθήκες.

(2) Έχουν διενεργηθεί οι προβλεπόμενες αποσβέσεις σύμφωνα με τον Ν. 4172/2013.

(3) Συμφωνία με Μητρώο Παγίων 31.12.2016.

2. Μηχανολογικός εξοπλισμός

Αναπόσβεστο Υπόλοιπο 31.12.2016 € **4.026,76**

Κίνηση του λογαριασμού:

	Αξία κτήσεως 31.12.2015	(1)	€ 1.490,01
<u>Πλέον:</u>	Προσθήκες χρήσεως 2016	(2)	« <u>4.050,00</u>
	Αξία κτήσεως 31.12.2016		€ 5.540,01
<u>Μείον:</u>	Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2014	1.229,25	€
	Αποσβέσεις χρήσης 2016	(3) <u>284,00</u>	« <u>1.513,25</u>

Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2016 (4) € **4.026,76**

(1) Αφορά τη αξία κτήσεως ενός μοτοποδηλάτου (αρ.κυκλ. ΒΑΗ 468) και ενός φορτηγού αυτοκινήτου FORD TRANSIT (αρ.κυκλ. ΖΧΖ 8626) τα οποία χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες του ΧΧΧΧΧ. Το φορτηγό αυτοκίνητο έχει παραχωρηθεί δωρεάν στον ΧΧΧΧΧ και έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με αξία μνείας € 0,01.

(2) Η προσθήκη χρήσεως αφορά την αγορά ενός μοτοποδηλάτου με αρ. κυκλ. ΒΑΥ 237.

(3) Έχουν διενεργηθεί οι προβλεπόμενες αποσβέσεις σύμφωνα με τον Ν. 4172/2013.

(4) Συμφωνία με Μητρώο Παγίων 31.12.2016.

3. Λοιπός εξοπλισμός

Αναπόσβεστο Υπόλοιπο 31.12.2016 € **30.535,47**

Κίνηση του λογαριασμού:

	Αξία κτήσεως 31.12.2015	(1)	€ 456.740,85
Πλέον:	Προσθήκες χρήσεως 2016	(2)	« <u>12.575,14</u>
	Αξία κτήσεως 31.12.2016		€ 469.315,99
Μείον:	Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2015	409.278,52	€
	Αποσβέσεις χρήσης 2016	(3) <u>29.501,79</u>	« <u>438.780,52</u>
	Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2016	(4)	€ <u>30.535,47</u>

(1) Κατά κύριο λόγο αφορούν Η/Υ και συστήματα Η/Υ, εξοπλισμό τηλεπικοινωνιών, μηχανές γραφείου, έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό.

(2) Οι προσθήκες χρήσεως αφορούν αγορές επίπλων γραφείου, ηλεκτρονικών υπολογιστών, εκτυπωτών, πλυντηρίου, τηλεόρασης και κλιματιστικού.

(3) Έχουν διενεργηθεί οι προβλεπόμενες αποσβέσεις σύμφωνα με τον Ν. 4172/2013. Τα πάγια στοιχεία αξίας μέχρι € 1.500,00, αποσβένονται 100% στη χρήση που αγοράστηκαν.

(4) Συμφωνία με Μητρώο Παγίων 31.12.2016.

4. Λοιπά άυλα

Αναπόσβεστο Υπόλοιπο 31.12.2016 € **20.393,16**

Κίνηση του λογαριασμού:

	Αξία κτήσεως 31.12.2015	(1)	€ 117.125,66
Πλέον:	Προσθήκες χρήσεως 2016	(2)	« <u>1.891,00</u>
	Αξία κτήσεως 31.12.2016		€ 119.016,66
Μείον:	Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2015	90.917,19	€
	Αποσβέσεις χρήσης 2016	(3) <u>7.706,31</u>	« <u>98.623,50</u>
	Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2016	(4)	€ <u>20.393,16</u>

(1) Αφορούν κατά κύριο λόγο την αξία αγοράς λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ και λοιπών εξόδων πολυετούς απόσβεσης (έξοδα ανάπτυξης συστήματος διαχείρισης ποιότητας).

(2) Οι προσθήκες χρήσεως αφορούν την αξία αγοράς λογισμικών προγραμμάτων.

(3) Έχουν διενεργηθεί οι προβλεπόμενες αποσβέσεις σύμφωνα με τον Ν. 4172/2013.

(4) Συμφωνία με Μητρώο Παγίων 31.12.2016.

5. Εμπορικές απαιτήσεις

Χρ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € **1.129.818,18**

Οι «Εμπορικές απαιτήσεις» αφορούν τον λογ/σμο πελάτες και αναλύονται σε:

Πελάτες εσωτερικού	€	747.240,96
Πελάτες εξωτερικού	«	45.631,37
Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις	«	77.012,30
Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελλ. Δημοσίου	«	248.643,55
Επίδικες απαιτήσεις κατά λοιπών πελατών	«	<u>11.400,00</u>
Σύνολο	€	<u>1.129.928,18</u>

Το υπόλοιπο του λογαριασμού αφορά απαιτήσεις από φορείς χρηματοδότησης των έργων για τιμολόγια που εκδόθηκαν προς τους φορείς έως 31.12.2016.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας αποστείλαμε επιβεβαιωτικές επιστολές σε 23 πελάτες συνολικού ύψους € 488.314.64. Μας απάντησαν ότι συμφωνούν οκτώ (8) πελάτες συνολικού ύψους € 132.426,09, ένας (1) πελάτης ύψους € 16.442,04 μας απάντησε ότι διαφωνεί, ενώ δεκατέσσερις (14) πελάτες ύψους € 339.446,51 δεν μας απάντησαν.

Αντίγραφο των επιστολών δόθηκαν από εμάς στη διοίκηση του ΕΛΚΕ του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας.

Μεταξύ των απαιτήσεων περιλαμβάνονται και απαιτήσεις σε καθυστέρηση πέραν του έτους από προηγούμενες χρήσεις ύψους € 531.980,00. Ο έλεγχος έχει τη γνώμη ότι για τα ανεπίδεκτα εισπράξεως υπόλοιπα να διενεργηθεί είτε διαγραφή, είτε σχηματισμός σχετικής πρόβλεψης σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως.

6. Λοιπές απαιτήσεις

Χρ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € **1.528.003,44**

Οι «λοιπές απαιτήσεις» αναλύονται σε:

Ανάλυση:

Δάνεια σε επιστημονικούς υπεύθυνους	€	1.188.187,58	(α)
Ελληνικό Δημόσιο Παρακρατούμενοι φόροι	«	37.886,85	(β)
Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελ. Δημοσίου		268.803,01	(γ)
Λογ/σμοί διαχειρ. προκ/λών & πιστώσεων		30.081,00	(δ)
Λοιποί χρεώστες διάφοροι	«	<u>3.045,00</u>	
Σύνολο	€	<u>1.528.003,44</u>	

(α) Περιλαμβάνονται δάνεια που έχουν χορηγηθεί στους Επιστημονικούς Υπεύθυνους με απόφαση της Επιτροπής Ερευνών λόγω καθυστέρησης των κονδυλίων των αντίστοιχων προγραμμάτων. Ανάλυση ως κάτωθι:

XXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Τα ποσά των δανείων επιστρέφονται από τους Επιστημονικούς Υπεύθυνους όταν κατατίθενται τα ποσά από τους φορείς χρηματοδότησης των έργων.

Μεταξύ των δανείων στους επιστημονικούς υπεύθυνους, περιλαμβάνονται και υπόλοιπα προηγούμενων χρήσεων, ποσού € 36.500,00 ως κάτωθι:

Τα ανωτέρω υπόλοιπα των δανείων σε καθυστέρηση αναλύονται κατά χρήση ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟ ΔΑΝΕΙΟΥ €	ΣΧΟΛΙΑ
2010	21.500,00	Επίδικη απαίτηση
2014	<u>15.000,00</u>	Τακτοποιείται στη χρήση 2017
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	36.500,00	

(β) Το ποσό € 37.886,85 αφορά παρακρατηθέντες φόρους και αναλύεται ως εξής:

- Ποσό € 33.859,79 παρακρ. φόρος εισοδήματος από πιστωτικούς τόκους.
- Ποσό € 4.027,06 παρακρ. φόρος εισοδήματος από Παροχή Υπηρεσιών στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης χρήσης 2016.

(γ) Το ποσό € 268.803,01 αφορά καταβολές στο Δημόσιο για τις υπ' αριθμ. 5944/14.05.2010 και 8026/24.06.2010 πράξεις καταλογισμού του Υπουργείου Παιδείας, Διά Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων, ως αχρεωστήτως εισπραχθέντα για Ερευνητικά Έργα. Κατά των πράξεων καταλογισμού έχει κατατεθεί ένσταση από την Επιτροπή Ερευνών με την οποία ζητάει να ακυρωθούν οι παραπάνω αποφάσεις και να επιστραφεί το ποσό. Σχετική αναφορά έχει γίνει στην επιστολή του Νομικού Συμβούλου.

(δ) Το ποσό € 30.081,00 αναλύεται ως εξής:

- Προσωπικό λογ/σμοί προς απόδοση €	7.840,00
- Προκαταβολές έναντι δαπανών έργων	« 22.241,00
Σύνολο€	<u>30.081,00</u>

7. Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία

Χρ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € 3.500,00

α) Ποσό € 3.000,00 αφορά τη συμμετοχή του Ειδικού Λογαριασμού του Πανεπιστημίου XXXXXXXXXXXX στο κεφάλαιο της εταιρείας «XXXXXXXXXXXXX ως απόφαση Επιτροπής Ερευνών 94/ 25.1.2001.

β) Ποσό € 500,00 αφορά δοθείσα εγγύηση ενοικίου.

8. Προπληρωμένα έξοδα

Χρ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € 4.450,40

Πρόκειται για προκαταβληθέντα ενοίκια που αφορούν το επόμενο έτος 2017.

9. Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

Χρ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € 16.418.839,31

Στον λογαριασμό παρακολουθούνται οι τραπεζικοί λογαριασμοί όψεως και προθεσμίας που σχετίζονται με τις χρηματοδοτήσεις των προγραμμάτων.

Ανάλυση κατά τράπεζα:

XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX

Ελέγξαμε δειγματοληπτικά την κίνηση των λογαριασμών με τα Extraits των Τραπεζών. Επίσης ελέγξαμε τους τόκους της χρήσεως 2016 και την ορθή μεταφορά τους στα Αποτελέσματα χρήσεως.

Επαληθεύσαμε τα υπόλοιπα των Τραπεζών της 31.12.2016 με βάση τις απαντήσεις των Τραπεζών σε σχετικές επιστολές που απέστειλε η Γραμματεία της Επιτροπής Ερευνών για λογαριασμό μας.

Οι παραπάνω καταθέσεις προορίζονται να χρησιμοποιηθούν ως εξής:

Χρηματοδότηση έργων σε εξέλιξη 31.12.2016	€ 13.352.702,11
Ποσά στη διάθεση της Επιτροπής Ερευνών	€ <u>3.066.137,20</u>
Σύνολο:	€ <u>16.418.839,31</u>

Για τις μεταβολές των χρηματικών διαθεσίμων βλέπε πίνακες (3) & (4) στο παράρτημα της παρούσας έκθεσης.

II. ΠΑΘΗΤΙΚΟ

1. Κεφάλαια - Χρηματοδοτήσεις

Πιστ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € **13.008.462,77**

Αφορά το συμψηφιστικό υπόλοιπο που προκύπτει από τις χρηματοδοτήσεις των έργων (πιστωτικό υπόλοιπο) και τις αποδόσεις των έργων σε εξέλιξη (χρεωστικό υπόλοιπο).

- Χρηματοδοτήσεις (λογ/σμοί 40 & 41) Πιστ. Υπόλοιπο	€ 91.728.493,73 (α)
- Αποδόσεις έργων σε εξέλιξη (λογ.23) Χρ. Υπόλοιπο	€ <u>78.720.030,96 (β)</u>
Πιστωτικό υπόλοιπο 31.12.2016	€ <u>13.008.462,77</u>

α. Χρηματοδοτήσεις

Πιστ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € **91.728.493,73**

Αφορά το σύνολο των κατατεθέντων ποσών από τους φορείς καθώς και των τιμολογηθέντων προς τους φορείς από τους οποίους και απαιτούνται.

Κίνηση λογαριασμού:

Υπόλοιπο 31.12.2015 (Λογ. 40 - 41) € 113.833.307,15

Κίνηση περιόδου 1/1-31/12/2016:

Μείον: Μεταφορές μεταξύ έργων « 1.372.652,14

	«	112.460.655,01
<u>Πλέον:</u> Χρηματοδοτήσεις 2016 (Λογ. 73 & 74)	«	14.417.874,80
<u>Μείον:</u> Περαιτωθέντα 2016	«	35.150.036,08
Υπόλοιπο 31.12.2016	€	<u>91.728.493,73</u>

Ελέγξαμε δειγματοληπτικά τις καταθέσεις (πιστώσεις λογαριασμού) με χρέωση του λογαριασμού «Καταθέσεις όψεως» (Κ.Α. 38.01), καθώς και την μεταφορά των τιμολογηθέντων έργων παροχής υπηρεσιών στη χρήση 2016.

β. Αποδόσεις έργων σε εξέλιξη
Χρ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € **78.720.031,96**

Αφορά το συσσωρευμένο μέχρι 31.12.2016 κόστος των υπό εκτέλεση ερευνητικών έργων.

Οι κατηγορίες δαπανών που επιβάρυναν το κόστος των ερευνητικών έργων στην παρούσα χρήση έχουν ως ακολούθως:

- Αμοιβές Προσωπικού
(Πανεπιστημιακοί, Τρίτοι) € 6.568.973,29
- Αγορές οργάνων και υλικών « 445.933,94
- Λοιπές δαπάνες « 3.794.749,05
€ 10.809.656,28

Πλέον: Κρατήσεις άρ. 7 Π.Δ. 432/81 και
κρατήσεις επί αμοιβών ΔΕΠ « 1.076.410,11
**Συνολικό Κόστος ερευνητικών
έργων χρήσης 2016** € **11.886.066,39**

2. Αποτελέσματα εις νέο

Πιστ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € **4.266.917,17**

Κίνηση λογαριασμού:

Υπόλοιπο 31.12.2015 € 4.367.720,15

Μείον: Φόρος εισοδήματος χρήσεως 2015 « 27.892,36

Υπόλοιπο € 4.339.827,79

Πλέον: Κέρδη χρήσεως 2016 « 35.089,38

Μείον: Κατανομή αποθεματικού στο 2016 « 108.000,00

Υπόλοιπο 31.12.2016 € **4.266.917,17**

3. Εμπορικές υποχρεώσεις

Πιστ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € **689.442,39**

Οι «Εμπορικές υποχρεώσεις» αναλύονται ως εξής:

Προμηθευτές εσωτερικού	€	196.714,91
Προμηθευτές εξωτερικού	«	5.923,57
Επιταγές πληρωτέες	«	<u>486.803,91</u>
Σύνολο	€	<u>689.442,39</u>

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας αποστείλαμε επιβεβαιωτικές επιστολές σε εννέα (9) προμηθευτές συνολικού πιστωτικού υπολοίπου € 118.684,85. Εξ αυτών μας απάντησαν και συμφωνούν δυο (2) προμηθευτές με συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο € 27.866,60. Μας απάντησε και διαφωνεί ένας (1) προμηθευτής με πιστωτικό υπόλοιπο € 14.468,45 και δεν έχουν απαντήσει έξι (6) προμηθευτές με συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο € 76.349,80. Αντίγραφα των επιστολών δόθηκαν στην διοίκηση του ΕΛΚΕ.

Μεταξύ των επιταγών πληρωτέων περιλαμβάνονται και επιταγές πληρωτέες ποσού € 12.642,45 οι οποίες έχουν λήξει από προηγούμενες χρήσεις και δεν έχουν εμφανιστεί στις τράπεζες για εξόφληση. Αναλυτικότερα, οι επιταγές αυτές ανά έτος λήξης έχουν ως εξής:

<u>ΕΤΟΣ ΛΗΞΗΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ ΑΝΕΞΟΦΛΗΤΩΝ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΠΛΗΡΩΤΕΩΝ</u>
2013	5.673,22
2014	<u>6.969,23</u>
ΣΥΝΟΛΟ:	<u>12.642,45</u>

4. Λοιποί φόροι και τέλη

Πιστ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € **127.078,77**

Ανάλυση λογαριασμού:

- Φ.Π.Α. Δ' Τριμήνου 2016 € 98.532,46
 - Φ.Μ.Υ. αμοιβών προσωπικού
ΣΤ' διμήνου 2016 « 399,99
 - Παρακρατούμενος φόρος επί αμοιβών
τρίτων ΣΤ' διμήνου 2016 « 5.202,15
 - Παρακρατηθέντες φόροι για προμήθ. αγαθών
& υπηρεσιών Δημοσίου ΣΤ' διμήνου 2016 « 22.878,47
 - Λοιποί Παρακρατηθέντες φόροι « 65,70
- Υπόλοιπο 31.12.2016 € **127.078,77**

Ελέγξαμε την απόδοση των ανωτέρω φόρων - τελών στην επόμενη χρήση 2017. Τέλος ελήφθη από εμάς τρέχουσα Φορολογική και Ασφαλιστική ενημερότητα.

5. Λοιπές υποχρεώσεις

Πιστ. Υπόλοιπο 31.12.2016 € **1.189.011,34**

Οι «Λοιπές υποχρεώσεις» αναλύονται:

α) Ποσό € 698.481,02 αφορά υποχρέωση για επιστροφή χρηματοδοτήσεων που είχαν δοθεί από το Υπουργείο Παιδείας, Διά Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων σε παλαιότερες χρήσεις.

β) Ποσό € 3.217,64 αφορά τόκους καταθέσεων που προέρχονται από χρηματοδοτήσεις έργων μέσω του προϋπολογισμού Δημοσίων Επενδύσεων.

γ) Ποσό € 47.952,74 αφορά υποχρεώσεις προς Υπουργεία και Ελληνικό Δημόσιο.

δ) Ποσό € 388.749,21 αφορά υποχρεώσεις προς τρίτους για ΑΠΥ που εκδόθηκαν στο τέλος της χρήσης και η εξόφλησή τους έγινε το 2017.

ε) Ποσό € 50.610,73 αφορά λοιπές υποχρεώσεις προς τρίτους.

III. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

1. Κύκλος εργασιών (καθαρός) € **720.810,09**

• Έσοδα από κρατήσεις έργων	€	722.266,39	(α)
• Επιστροφή κρατήσεων ελευθ. επαγγ. « ΔΕΠ		<u>-1.456,30</u>	(β)
Σύνολο	€	<u>720.810,09</u>	

(α) Αφορά τις κρατήσεις από χρηματοδοτήσεις ερευνητικών έργων που προβλέπονται από το άρθρο 7 του Π.Δ. 432/1981.

Στη χρήση 2016 η Γραμματεία λόγισε την αντίστοιχη κράτηση, που έχει εγκριθεί με τον προϋπολογισμό του έργου, βάσει των κατατεθέντων χρημάτων από τους φορείς χρηματοδότησης και για τα έργα ΕΣΠΑ ως ποσοστό επί των πραγματικών δαπανών των έργων μέσα στη χρήση σύμφωνα με την υπουργική απόφαση συστήματος διαχείρισης (Αριθμ. 14053/ΕΥΣ1749, ΦΕΚ 540/27-3-2008).

(β) Αφορά επιστροφή κρατήσεων επί των αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών Πανεπιστημιακών μελών ΔΕΠ ύψους 7% σύμφωνα με το Ν. 4283/2014

2. Έξοδα Διοίκησης**€ 759.702,81**Ανάλυση:

Αμοιβές έμμισθου διοικητικού προσωπικού	€	75.950,00
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	«	302.594,99
Αμοιβές μηχανογραφικής υποστήριξης	«	31.253,95
Τηλεφωνικά - Ταχυδρομικά	«	1.554,71
Ενοίκια – Ασφάλιστρα	«	4.458,72
Επισκευές - συντηρήσεις & λοιπά	«	20.388,73
Διάφοροι φόροι - τέλη	«	94.429,29
Έξοδα ταξιδιών	«	49.385,68
Έξοδα προβολής και διαφήμισης	«	6.657,90
Συνδρομές - εισφορές	«	2.544,41
Έντυπα και γραφική ύλη	«	9.503,49
Υλικά άμεσης ανάλωσης	«	3.084,54
Λοιπά διάφορα έξοδα	«	61.095,79
Τόκοι και έξοδα τραπεζών	«	4.953,08
Αποσβέσεις παγίων	«	<u>91.847,53</u>
Σύνολο	€	<u>759.702,81</u>

Τα ανωτέρω έξοδα έγιναν για τις ανάγκες λειτουργίας της Γραμματείας του Ειδικού Λογαριασμού.

3. Έξοδα Ερευνών & Ανάπτυξης**€ 58.251,67**

Ο παραπάνω λογαριασμός αναλύεται ως εξής:

α) Ποσό € 44.723,67 αφορά επιχορηγήσεις ερευνητικών έργων που χρηματοδοτεί η Επιτροπή Ερευνών,

β) Ποσό € 13.528,00 αφορά χρηματοδοτήσεις καινοτόμων ιδεών, συνεδρίων και ημερίδων κλπ.

4. Λοιπά έξοδα και ζημιές € **164.937,34**

Ανάλυση:

Ανάκτηση αχρεωστήτως ποσών	«	380,01
Μη επιλέξιμες δαπάνες & υπερβάσεις	«	154.440,15
Τακτοποιήσεις υπολ. περατωθέντων έργων	«	<u>10.117,18</u>
Σύνολο	€	<u>164.937,34</u>

5. Λοιπά έσοδα και κέρδη € **71.439,17**

Ανάλυση:

Τακτοποιήσεις από κλείσιμο υπολοίπων περατωθέντων έργων	€	34.182,56
Τόκοι προηγούμενων ετών που δεν επιστράφηκαν στους φορείς	«	37.256,61
Σύνολο	€	<u>71.439,17</u>

6. Πιστωτικοί Τόκοι και συναφή έσοδα € **225.731,94**

Το παραπάνω ποσό αφορά το σύνολο των δουλευμένων τόκων που προέκυψαν από τις καταθέσεις στη χρήση 2016.

Αναλυτικά:

XXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXX	XXXXXXXX	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX

IV. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ - ΔΕΝ ΕΜΦΑΝΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

1. Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία

Υπόλοιπο 31.12.2016 € **445.933,94**

Αφορά μη αναλώσιμα, π.χ. όργανα, που αγοράσθηκαν τόσο στην παρούσα όσο και στις προηγούμενες χρήσεις για τις ανάγκες των ερευνητικών έργων που δεν έχουν ολοκληρωθεί. Έχουν καταχωρηθεί στο «βιβλίο μη αναλωσίμων οργάνων και υλικών».

2. Κόστος περατωθέντων ερευνητικών έργων

Υπόλοιπο 31.12.2016 € **35.150.036,08**

Αφορά το σύνολο της αξίας των περατωθέντων ερευνητικών έργων από 01.01.2016 μέχρι 31.12.2016. Η ανάλυση κατά έργο παρατίθεται στον ΠΙΝΑΚΑ 7 στο παράρτημα.

3. Απαιτήσεις από άλλους ερευνητικούς φορείς

Υπόλοιπο 31.12.2016 € **2.819.399,73**

Στο παραπάνω κονδύλι απεικονίζονται τα χρήματα που έχουν χορηγηθεί σε συνεργαζόμενους φορείς για τα ερευνητικά έργα.

Ο κύριος ανάδοχος είναι η Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας, μέσω της οποίας διατίθενται τα χρήματα στους συνεργαζόμενους φορείς και η οποία φέρει την υποχρέωση παρακολούθησης του συνολικού κόστους του ερευνητικού έργου.

Η ανάλυση κατά συνεργαζόμενο φορέα για τα ανωτέρω έργα παρατίθεται στον Πίνακα 8 στο παράρτημα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η Γραμματεία της XXXXXXXXXXXX έθεσε στη διάθεσή μας τον οικονομικό απολογισμό με τις αναλυτικές μερίδες των ερευνητικών έργων, την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών, των λοιπών κονδυλίων του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων χρήσεως, τα πρακτικά της XXXXXX και μας έδωσε τις αναγκαίες για τον έλεγχο πληροφορίες και επεξηγήσεις που ζητήσαμε.

Οι πόροι του «Ειδικού Λογαριασμού» είναι κατατεθειμένοι σε λογαριασμό τραπεζής στη διάθεση της Επιτροπής Ερευνών και οι πληρωμές δαπανών έγιναν με

επιταγές, που υπέγραψε ο Πρόεδρος της Επιτροπής Ερευνών ή ο νόμιμος αναπληρωτής του.

Με βάση τον δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργήσαμε, τα δικαιολογητικά κόστους των ερευνητικών έργων είναι πρωτότυπα και σύμφωνα με τα προβλεπόμενα του άρθρου 7 του Π.Δ. 432/81. Οι επιμέρους δαπάνες κατ' είδος των ερευνητικών έργων είναι μέσα στα όρια των εγκεκριμένων προϋπολογισμών.

Οι δαπάνες λειτουργίας της Γραμματείας καλύπτονται από τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

Συνοψίζοντας τα κυριότερα ευρήματα του ελέγχου μας είναι:

1) Κατά τον έλεγχό μας στο λογαριασμό «Πελάτες», διαπιστώσαμε ακίνητα χρεωστικά υπόλοιπα ύψους € 531.980,00 που είναι σε καθυστέρηση πέραν του έτους. Ο έλεγχος έχει τη γνώμη για τα ανεπίδεκτα εισπράξεως υπόλοιπα να διενεργηθεί είτε διαγραφή, είτε σχετική πρόβλεψη σε βάρος των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

2) Για λόγους καλύτερης λογιστικής και διαχειριστικής παρακολούθησης ο έλεγχος έχει να προτείνει οι Επίδικοι πελάτες και χρεώστες να παρακολουθούνται αναλυτικά σε ξεχωριστούς λογαριασμούς οι οποίοι θα κινούνται ανάλογα με την δικαστική εξέλιξη της απαίτησης. Στην παρούσα χρήση 2016 οι επίδικες απαιτήσεις από πελάτες και χρεώστες ανέρχονται σύμφωνα με την επιστολή του Νομικού Σύμβουλου σε € 1.300.000 περίπου.

3) Κατά τον έλεγχό μας στις οικονομικές καταστάσεις του XXXXXXXXXXXX χρήσεως 2016 διαπιστώσαμε ότι δεν εμφανίζεται ο φόρος εισοδήματος που αφορά τη χρήση ο οποίος και πρέπει να αχθεί αφαιρετικά στα κέρδη χρήσεως 2016. Όπως μας δηλώθηκε από την διοίκηση του XXXXXXXX οι φορολογικές υποχρεώσεις της χρήσης 2016 μεταφέρονται στο Πανεπιστήμιο XXXXXXXXXXXX σύμφωνα με τον ν. 4172/2013 και ΠΟΛ 1044/2015 και συγκεκριμένα το αρθ.45 παρ. στ' .Έπρεπε κατά την γνώμη μας να μεταφερθεί και από τους χρεώστες ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος ύψους € 33.859,79.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις των θεμάτων που μνημονεύονται στις ανωτέρω παραγράφους, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιαστική άποψη, τη οικονομική θέση του «ΔXXXXXXXXXXXXX» κατά την 31.12.2016 και τη χρηματοοικονομική της επίδοση για τη χρήση που έληξε την ως άνω ημερομηνία σύμφωνα με το Λογιστικά Πρότυπα που προδιαγράφονται από την σχετική Νομοθεσία.

Τελειώνοντας εκφράζουμε τις ευχαριστίες μας προς τον Πρόεδρο της Επιτροπής Ερευνών, τον Προϊστάμενο και τους υπαλλήλους της Γραμματείας και του Λογιστηρίου, για την πρόθυμη συνδρομή τους στο έργο μας.

Με τιμή,
ΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ

XXXXXXXXXXXXXXXXXX
Α.Μ. ΣΟΕΛ XXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXX
Α.Μ. ΣΟΕΛ XXXXX

Κοινοποίηση: ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

- Σύγκλητος του Πανεπιστημίου XXXXXXXXXXXXXXX
- Επιτροπή Ερευνών του Πανεπιστημίου XXXXXXXXXXX
- Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων
- Υπουργείο Ανάπτυξης
- Υπουργείο Οικονομικών
- Ελεγκτικό Συνέδριο

Π2. Σημείωμα Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΚΒΣ

Στις επόμενες δέκα σελίδες παρατίθεται ένα δεκασέλιδο Σημείωμα Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΚΒΣ, ώστε να δοθεί η ευκαιρία στον αναγνώστη να αποκτήσει μια ‘πρακτική’ εικόνα των θεωρητικά αναφερόμενων στο κύριο μέρος της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Προφανώς βέβαια κάθε φορολογικός έλεγχος σχετίζεται σημαντικά με το αντικείμενο και τις λειτουργίες του ελεγχόμενου φορέα.



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ.ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ.ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΛΕΓΚ.ΥΠΗΡΕΣΙΑ:ΔΟΥ Βόλου - ΤΜΗΜΑ Α'
Δ/ση: Ξενοφώντος 1- Βόλος
Τ.Κ. : 38333
ΤΗΛ : 24213 54145
Πληροφορίες : Κούτσικος Ηλίας

Οικονομικό Έτος: 2008

Ελεγχ.χρήση: 1/1-31/12/2007

Αρ. Εντ.Ελέγχου: 294/29-11-2013

**ΕΙΔΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ & ΚΒΣ**

**Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/8-4-2011.ΦΕΚ577Β'/12-4-2011
ΓΙΑ ΒΙΒΛΙΑ Β'ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΤΟΥ ΚΒΣ**

ΥΠΑΛΛΗΛΟΙ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥΝ:

Επόπτης : ΝΤΑΣΙΩΤΗΣ ΛΑΚΗΣ ΠΕ/Β'
Ελεγκτής : ΚΟΥΤΣΙΚΟΣ ΗΛΙΑΣ ΠΕ/Δ'

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ :	ΕΙΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΕΡΕΥΝΑΣ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ :	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΡΙΤΟΒΑΘΜΙΑΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ :	ΑΡΓΟΝΑΥΤΩΝ - ΦΙΛΕΛΛΗΝΩΝ Τ.Κ.38221 ΒΟΛΟΣ
ΑΦΜ - Δ.Ο.Υ. :	090071277 - ΒΟΛΟΥ
ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ:	ΖΗΣΗΣ ΜΑΜΟΥΡΗΣ
ΑΦΜ - Δ.Ο.Υ. :	033411561 - Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

Υστερα από την με αριθμό 294/29-11-2013 εντολή του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, διενεργήσαμε έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της παραπάνω αναφερομένης επιχείρησης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1072/2011 και διαπιστώσαμε τα παρακάτω :

ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ - ΔΙΑΡΚΕΙΑ	Ν.Π.Δ.Δ.
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΡΙΤΟΒΑΘΜΙΑΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ
ΒΙΒΛΙΑ Κ.Β.Σ.	Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ
ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ	ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΑ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	23/04/1990
ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	Φ.Ε.Κ. 826/10.09.1996 (Σύσταση Ειδικών Λογαριασμών για την χρηματοδότηση ερευνητικών έργων στα ΑΕΙ και ΤΕΙ της χώρας.
ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ	ΖΗΣΗΣ ΜΑΜΟΥΡΗΣ

ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικοί χώροι λοιπές εγκαταστάσεις	Διεύθυνση	Δ.Ο.Υ. Εγκατάστασης	Παρατηρήσεις
ΚΕΝΤΡΙΚΟ	ΑΡΙΘΝΑΥΤΙΩΝ - ΦΙΛΑΔΕΛΛΗΝΩΝ Τ.Κ. 38221 - ΒΟΛΟΣ	ΒΟΛΟΥ	
ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ	ΓΙΑΝΝΙΤΣΩΝ - ΛΑΧΑΝΑ Τ.Κ. 38334 - ΒΟΛΟΣ	ΒΟΛΟΥ	

ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

Α/Α	Αριθμός Κυκλοφορίας	Ημερομηνία 1 ^{ης} Άδειας	Κατάσταση	Μικτό Βάρος-Κυβισμός	Κατηγορία
1.	ΖΧΖ8626	21/11/1990	Σε Κίνηση	3500	ΙΧ ΦΟΡΤΗΓΟ
2.	ΒΑΗ0468	07/02/1992	Σε Κίνηση	124	ΙΧ ΔΙΚΥΚΛΟ
3.	ΒΟΟ2654	03/08/1987	Σε Κίνηση	1798	ΙΧ ΕΠΙΒΑΤΙΚΟ

ΤΗΡΗΘΕΝΤΑ ΒΙΒΛΙΑ - ΣΤΟΙΧΕΙΑ Κ.Β.Σ.

ΕΙΔΟΣ ΒΙΒΛΙΟΥ - ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡ. ΦΕΦΕΡΣΗΣ	ΗΜΕΡ. ΦΕΦΕΡΣΗΣ	Δ.Ο.Υ. ΦΕΦΕΡΣΗΣ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ	2342	26/04/05	Α' ΒΟΛΟΥ	
ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ			Α' ΒΟΛΟΥ	
ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡ. ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Δ.Α.	6560	10/09/2003	Α' ΒΟΛΟΥ	
ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡ. ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Δ.Α.	2585	04/05/2009	Α' ΒΟΛΟΥ	
ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡ. ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ Δ.Α.	5070	13/09/2007	Α' ΒΟΛΟΥ	
ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	6025	16/10/2006	Α' ΒΟΛΟΥ	
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΕΔΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ Δ.Α.	6034	16/10/2006	Α' ΒΟΛΟΥ	
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	2289	10/04/2006	Α' ΒΟΛΟΥ	
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	7538	21/12/2007	Α' ΒΟΛΟΥ	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ Ή ΔΗΛΩΣΕΩΝ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2008
ΠΟΣΑ ΣΕ	ΕΥΡΩ
1. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	
Πλέον 1. Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως (κρατήσεις)	1.030.285,49
2. Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως (τόκοι)	449.445,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.479.700,49
Μείον 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	539.616,42
2. Έξοδα λειτουργίας ερευνών & αναπτύξεως	115.354,78
ΣΥΝΟΛΟ	654.971,20
ΜΕΡΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως	824.729,29
Πλέον Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	0,00
Μείον Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	0,00
ΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως	824.729,29
2. ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
Πλέον 1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	475,46
2. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων	0,00
3. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	25.017,46
ΣΥΝΟΛΟ	25.492,92
Μείον 1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	19.330,94
2. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	0,00

ΣΥΝΟΛΟ	19.330,94
ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΚΑΙ ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές)	830.891,27
Μείον Σύνολο αποσβέσεων πάγων στοιχείων	14.028,92
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κέρδη ή ζημιές)	816.862,35
ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) Χρήσεως	816.862,35
Πλέον Υπόλοιπο (Κερδών) προηγούμενων χρήσεων	3.200.027,91
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ εις νέο	4.016.890,26

ΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

Από τα δεδομένα της Οριστικής Δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (ΦΜΥ) προκύπτει να απασχολήθηκαν συνολικά για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο ως υπάλληλοι της γραμματείας, επιτηδευματίες ελεύθεροι επαγγελματίες και περιστασιακά απασχολούμενοι μη επιτηδευματίες οκτακόσια ενενήντα έξι (896) άτομα. Αναλυτικότερα τα σχετικά δεδομένα έχουν ως εξής:

Εργαζόμενοι	Μικτές Αποδοχές	Κρατήσεις	Καθαρές Αποδοχές	ΦΜΥ που αποδόθηκε
Υπάλληλοι (896)	2.779.879,66	5.440,55	2.774.439,11	549.521,59
Πλέον Εργοδοτικές Εισφορές	9.785,56			
= Σύνολο Κόστους Μισθοδοσίας	2.789.665,22			

ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΆΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προκύπτει να συμμετέχει σε άλλες επιχειρήσεις.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ (αρθ. 3 της απόφασης)

Α. ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ

Βρέθηκαν εμπρόθεσμα ενημερωμένα τα τηρηθέντα βιβλία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου:

ΝΑΙ

Υγκαικριμένα: Στις 2 Δεκεμβρίου 2013 στάλθηκε από την υπηρεσία μας γνωστοποίηση στην ελεγχόμενη επιχείρηση ότι έχει επιλεγεί για τακτικό φορολογικό έλεγχο (εντολή ελέγχου 294/29.11.2013). Την ίδια μέρα κοινοποιήθηκε και πρόσκληση με παράλληλη γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου, για να θέσει η ελεγχόμενη στην διάθεση του ελέγχου, τα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01 έως 31.12.2007, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών(αρ. πρωτ.36451). Στις 05/12/2013 επιδόθηκε η πρόσκληση στον προϊστάμενο του Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας (Ε.Λ.Κ.Ε.) κ. Μεσσαώρη Δημήτριο. Την ίδια ημέρα θεωρήσαμε το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο 1989 αθεώρητο βάσει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1083/2003 καθώς και την μηνιαία κίνηση Εσόδων Εξόδων στην σελίδα 97 (ΑΠΘ 391/2009) η οποία βρέθηκε εμπρόθεσμα ενημερωμένη.

1. Τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, για κεντρικό και υποκαταστήματα;

Οικονομικά έτη: 2008

ΝΑΙ
ΟΧΙ

X

Συγκεκριμένα: Τηρήθηκε το Βιβλίο Εσόδων Εξόδων του ΚΒΕ, όπου καταχωρούνται ανά συντελεστή ΦΠΑ τα έσοδα και έξοδα της Επιτροπής Ερευνών που υπάγονται στο καθροστώ ΦΠΑ (Αριθμός θεώρησης 2342/26.04.2005). Προαιρετικά για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων τηρήθηκαν και τα κάτωθι βιβλία:

Α) Γενικό Ημερολόγιο, όπου καταχωρούνται όλα τα λογιστικά γεγονότα (τραπεζικές συναλλαγές και συμφηφιστικές πράξεις).

Β) Ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής και Ισοζύγιο ανά έργο, στο οποίο καταχωρούνται οι συνολικές μηνιαίες κινήσεις, όπως προκύπτουν από το Γενικό Ημερολόγιο.

Γ) Αναλυτικό Καθολικό στο οποίο καταχωρούνται οι αναλυτικές κινήσεις των λογαριασμών, όπως προκύπτουν από την ημερήσια ανάλυση του Γενικού Ημερολογίου.

Δ) Οικονομικός απολογισμός έργων, στο οποίο καταχωρούνται οι αποδόσεις των Επιστημονικών Υπευθύνων κατά κατηγορία δαπάνης.

Ε) Βιβλίο μη αναλώσιμων οργάνων και υλικών, στο οποίο καταχωρούνται αναλυτικά κατά έργο τα πάγια που αγοράζονται από τους Επιστημονικούς Υπευθύνους για τις ανάγκες των Ερευνητικών Προγραμμάτων.

Στ) Καρτέλες εργαζομένων όπου καταχωρούνται οι αμοιβές των Πανεπιστημιακών και τρίτων, που απασχολούνται στα ερευνητικά έργα, για έλεγχο των συγκεκριμένων αμοιβών και συμφωνία με την οριστική δήλωση του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.

2. Τηρήθηκαν τα βιβλία κεντρικού και υποκαταστημάτων, σύμπεριλαμβανομένων και των πρόσθετων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Ε. κατά περίπτωση:

Οικονομικά έτη: 2008

ΝΑΙ
ΟΧΙ

X

Συγκεκριμένα: Τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΕ.

3. Εφαρμόστηκαν οι κατά περίπτωση κείμενες διατάξεις για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών;

Οικονομικά έτη: 2008

ΝΑΙ
ΟΧΙ

X

Συγκεκριμένα: Ναι.

4. Εφαρμόστηκαν οι κατά περίπτωση κείμενες διατάξεις για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων;

Οικονομικά έτη: 2008

ΝΑΙ
ΟΧΙ

Συγκεκριμένα: Δεν συντρέχει περίπτωση.

5. Σε επιχειρήσεις με ετήσιο κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ (και δειγματοληπτικά πέραν του ορίου αυτού), τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τις φορολογικές ταμειακές μηχανές συμφωνούν με τις αντίστοιχες καταχωρίσεις στα τηρούμενα βιβλία;

Οικονομικά έτη: 2008

ΝΑΙ
ΟΧΙ

Συγκεκριμένα: Το ελεγχόμενο ΝΠΔΔ δεν χρησιμοποιεί φορολογικές ταμειακές μηχανές. Για τις υπηρεσίες που παρέχει εκδίδει Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών και Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών.

6. Υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά για τις επιστροφές και εκπώσεις πωλήσεων άνω των 1.000,00 ευρώ;

Οικονομικά έτη: 2008

ΝΑΙ
ΟΧΙ

X

Συγκεκριμένα: Ελέγχτηκε για επιστροφές και εκπώσεις άνω των 1.000,00 ευρώ, και διαπιστώθηκε η ύπαρξη των νόμιμων δικαιολογητικών

7. Εφόσον έχουν πραγματοποιήσει παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων, εφαρμόστηκαν οι κείμενες διατάξεις;

(Επισυνάπτεται κατάσταση υπολογισμού των δικαιούμενων ποσών αφορολόγητων εκπώσεων και πραγματοποιηθεισών επενδύσεων με αριθμό.....).

Οικονομικά έτη: 2008

ΝΑΙ
ΟΧΙ

Συγκεκριμένα: Δεν πραγματοποιήθηκαν παραγωγικές επενδύσεις και αφορολόγητες κρατήσεις των αναπτυξιακών νόμων.

8. Εφόσον υπάρχουν βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές;
Δεν υφίστανται.

9. Από τον έλεγχο των δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώριες εταιρείες, καθώς και των ποσών που καταβάλλονται σε εξωχώριες εταιρείες για κάθε είδους δικαιώματα και αποζημιώσεις, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Δεν διαπιστώθηκαν αγορές αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώριες εταιρείες.

Β. ΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. Υφιστάμενες παραβάσεις Κ.Β.Σ ή άλλα έγγραφα από τα οποία προκύπτει φοροδιαφυγή ή επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων:

Δεν υφίστανται παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

2. Υφιστάμενα δελτία πληροφοριών, καταστάσεις, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που σχετίζονται με την ελεγχόμενη επιχείρηση:

Δεν υφίστανται.

Γ. ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΤΩΝ ή ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΛΗΨΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε δεν διαπιστώθηκε η έκδοση ή η λήψη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ**Στα βιβλία β' κατηγορίας (άρθ. 4 της απόφασης)**

1. Έγινε έλεγχος των αθροίσεων εσόδων, αγορών και δαπανών, για τον μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα;

Οικονομικά έτη: **2008**

NAI
OXI

X

Μηνιαίως τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων εξόδων, εντοπίζονται τον μήνα Δεκέμβριο και ανέρχονται στο ποσό των 522.211,94 ευρώ. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε τον συγκεκριμένο μήνα, διαπιστώθηκε η ορθή άθροιση των εσόδων, αγορών και δαπανών.

2. Εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στον μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα;

Οικονομικά έτη: **2008**

NAI
OXI

X

Μηνιαίως τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων εξόδων, εντοπίζονται τον μήνα Δεκέμβριο και ανέρχονται στο ποσό των 522.211,94 ευρώ. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε τον συγκεκριμένο μήνα, διαπιστώθηκε η έκδοση των φορολογικών στοιχείων με όσα ορίζονται στις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

3. Για τις καταχωρίσεις που έγιναν στα τηρούμενα πρόσθετα βιβλία, εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., κατά περίπτωση, κατά το δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα;

Οικονομικά έτη: **2008**

NAI
OXI

X

Συγκεκριμένα: Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε κατά το δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα Δεκεμβρίου διαπιστώθηκε η έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

4. Έγινε ορθή μεταφορά της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων καθώς και των ληφθέντων στοιχείων αγορών ή δαπανών στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, για το δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα με τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα;

Οικονομικά έτη: **2008**

NAI

X

--

OXI

Συγκεκριμένα: Πραγματοποιήθηκε έλεγχος στο δεύτερο δεκαπενθήμερο του μήνα Δεκεμβρίου και διαπιστώθηκε η ορθή μεταφορά της αξίας των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων στα βιβλία, καθώς και ότι καταχωρήθηκαν κανονικά τα ληφθέντα στοιχεία αγορών και δαπανών στα βιβλία.

5. Για τα δελτία αποστολής που έχουν εκδοθεί κατά τις τελευταίες πέντε (5) εργάσιμες ημέρες του μηνός Δεκεμβρίου, για κάθε έτος, έχουν εκδοθεί αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας σύμφωνα με τις κατά περίπτωση διατάξεις του Κ.Β.Σ.:

Οικονομικά έτη: **2008**

ΝΑΙ

X

OXI

Συγκεκριμένα: Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του Κ.Β.Σ., κατ' εξαίρεση, όταν για την διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα μήνα και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το περιθώριο του μηνός μηδενίζεται αν το δελτίο αποστολής εκδοθεί στις 31 Δεκεμβρίου, δεδομένου ότι το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί αυθημερόν. Από τις επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν διαπιστώθηκε ότι για τα δελτία αποστολής που εκδόθηκαν τις πέντε (5) τελευταίες ημέρες του μηνός Δεκεμβρίου εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

6. Έγινε επαλήθευση αν τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων - εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα έντυπα που συνοδεύουν την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις λοιπές δηλώσεις:

Οικονομικά έτη: **2008**

ΝΑΙ

X

OXI

Μεταφέρθηκαν επακριβώς.

7. Πραγματοποιήθηκε κλειστή αποθήκη σε ένα τουλάχιστον είδος, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή την συνολική αξία:

Οικονομικά έτη: **2008**

ΝΑΙ

X

OXI

Δεν συντρέχει περίπτωση.

8. Έγινε έλεγχος των δαπανών άνω των 700,00 € για τον προσδιορισμό εκείνων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

Οικονομικά έτη: **2008**

ΝΑΙ

X

OXI

Συγκεκριμένα: Ναι. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε για να διαπιστωθεί αν εκπέστηκε Φ.Π.Α. χωρίς να το δικαιούται. Ως προς την φορολογία Εισοδήματος η ελεγχόμενη πρόκειται για Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Αντικείμενο του φόρου βάσει του άρθρου 99&1 περ. ε' του Ν. 2238/1994 είναι το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

9. Εξαιρετικά, έγινε έλεγχος ανεξαρτήτως ποσού για έξοδα ταξιδιών, υποδοχής φιλοξενίας, δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, δαπάνες που αφορούν σε επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ν.2238/94, δαπάνες μισθοδοσίας καθώς και για αποσβέσεις:

Οικονομικά έτη: 2008

ΝΑΙ	X	
ΟΧΙ		

Συγκεκριμένα: Ναι. Τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής, φιλοξενίας, κινητής τηλεφωνίας και επιβατικών αυτοκινήτων αντιστοιχούν σε πραγματικές δαπάνες. Οι δαπάνες μισθοδοσίας έχουν καταβληθεί στους εργαζομένους και έχουν αποδοθεί οι ασφαλιστικές εισφορές στο δημόσιο. Επίσης αποδόθηκαν εμπρόθεσμα οι παρακρατούμενοι φόροι Προμηθειών, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών και ελεύθερων επαγγελματιών. Οι αποσβέσεις συνολικού ποσού 14.028,92 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν, υπολογίστηκαν σωστά με βάσει τους συντελεστές που προβλέπονται από το Π.Δ. 299/2003.

ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΙΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

(άρθ. 5 της απόφασης)

Οικονομικά έτη: 2008

ΝΑΙ		
ΟΧΙ	X	

Συγκεκριμένα: Δεν έγιναν.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑΣΧΕΘΕΝΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

(άρθ. 6 της απόφασης)

Δεν υφίσταται.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το ελεγχόμενο Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου διέπεται από την ΚΑ/679/22.08.1996 των Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων. Στην παραπάνω ΚΥΑ /679/ 1996 αναφέρεται ο σκοπός της σύστασης των Ειδικών Λογαριασμών Κονδυλίων Έρευνας των Πανεπιστημίων, οι πόροι, τα όργανα Διοίκησης και Διαχείρισης του Λογαριασμού, η λειτουργία του Λογαριασμού, η διαδικασία πληρωμής και προσδιορισμού των Οικονομικών Αποτελεσμάτων καθώς η Λογιστική – Οικονομική Οργάνωση και έλεγχος διαχείρισης.

Το ελεγχόμενο Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου έχει ως κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες Τριτοβάθμιας Εκπαίδευσης με δευτερεύουσες δραστηριότητες την υπηρεσία έφθυνας και πειραματικής ανάπτυξης των διάφορων επιστημονικών πεδίων του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας.

Υποβλήθηκαν όλες οι δηλώσεις που αφορούν τον Φ.Π.Α., το Φ.Μ.Υ. και την φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

Υποβλήθηκαν οι συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. της επιχείρησης για την ελεγχόμενη χρήση 2007. Από τον έλεγχο και τη διασταύρωση δεδομένων των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. που υποβλήθηκαν, δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή/και εικονικών ή/και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Αποδόθηκαν εμπρόθεσμα οι παρακρατούμενοι φόροι Προμηθειών, ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών, ελεύθερων επαγγελματιών και ο Φ.Π.Α. Επίσης αποδόθηκαν οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων τα τέλη χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ.

Οι αποδόσεις συνολικού ποσού 14.028,92 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν, υπολογίστηκαν σωστά με βάση τους συντελεστές που προβλέπονται από το Π.Δ. 299/2003.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ Κ.Β.Σ

Η ελεγχόμενη πρόκειται για Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Αντικείμενο του φόρου βάσει του άρθρου 99§1 περ. ε' του Ν. 2238/1994 είναι το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

Τα έσοδα προήλθαν από τον επιδιωκόμενο σκοπό του νομικού προσώπου. Στα έσοδα από τόκους ποσού 449.445,00 ευρώ με την παρακράτηση του φόρου 10% που διενεργήθηκε επήλθε εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, χωρίς δηλαδή περαιτέρω φορολογική υποχρέωση (Άρθρο 12§8 Ν.2238/1994).

Από την εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης οικονομικού έτους 2008 προκύπτει ότι το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο έλαβε επιστροφή φόρου το ποσό των 2.111,82 ευρώ χωρίς να την δικαιούται, η οποία προήλθε από παρακράτηση φόρου από ομόλογα αλλοδαπής προέλευσης.

Συνεπώς ο έλεγχος καταλογίζει το ποσό των 2.111,82 ευρώ που επιστράφηκε στο νομικό πρόσωπο ως αχρεωστήτως καταβληθέν.

Μετά από τα πιο πάνω εκτεθέντα και επειδή δεν υπάρχουν παραβάσεις του Κ.Β.Σ που να επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων, ο παρών έλεγχος κρίνει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) επαρκή και ακριβή.

ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ

Έγινε έλεγχος και συντάχθηκαν Ειδικά Σημειώματα Ελέγχου και για τις ακόλουθες φορολογίες: Φ.Π.Α.

Από την παραπάνω φορολογία δεν προέκυψε διαφορά.

Το παρόν επέχει και θέση κλήσης προς ακρόαση (αρθ. 9 παρ. 4 ΠΟΛ 1072/5-4-2011 και Ε.Δ.Υ.Ο.Ο. 1042042/1398/ΔΕ-Α/ΠΟΛ 1074/9-4-2008). Σύμφωνα με την παρ. 1 του αρθ. 10 της ΠΟΛ 1072/2011 ο υπόχρεος μπορεί, αν αμφισβητεί το περιεχόμενο του παρόντος Ειδικού Σημειώματος Ελέγχου, εντός πέντε (5) ημερών από την επίδοσή του, να υποβάλλει αίτηση προς τον προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής υπηρεσίας με πρόταση επίλυσης των φορολογικών διαφορών, στο υποβάλλοντας και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη των ισχυρισμών του.



ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΟ ΕΠΙΔΟΣΗΣ

Σήμερα, 11/12/15 ημέρα Δεκέμβρη και ώρα 11.30 ο υπογράφων
Εφοριακός ΠΕ/Β, επέδωσα στον/στην κ.ν.α. που έχει την
ιδιότητα του Διευθυντή της επιχείρησης κάτοικα Βέλεσας το παρόν Ειδ. Σημείωμα
Ελέγχου της §4 του άρθρ.9 της απόφασης Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/Β.4.2011, Φ.Ε.Κ.577Β'/12.4.2011 του
Υπουργού Οικονομικών.

Ο υπάλληλος που έκανε την επίδοση

Αυτός που παρέλαβε την πρόσκληση

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (αρθ. 10 της απόφασης)

Υστερα από σχετικό αίτημα που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα (αριθ. Πρωτ.),
συζητήθηκε η πρόταση επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από το παρόν Ειδικό
Σημείωμα Ελέγχου και αφού συνέπεσαν οι απόψεις, αποδεχόμεστε τις παραβάσεις Κ.Β.Σ, το
χαρακτηρισμό επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων καθώς και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά
κέρδη, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2008		
ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ Κ.Β.Σ			
ΧΑΡΑΚΤΗΡ. ΒΙΒΛΙΩΝ			
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ			
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ			

ΒΟΛΟΣ .../...../2015

Ο ΕΠΙΘΕΩΡΗΤΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

Ο ΕΠΟΠΤΗΣ

ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
Ο ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ (Για αρχείο Δ.Ο.Υ)

- 1) Φωτοαντίγραφο εντολής ελέγχου με αριθμό 294/29.11.2013.
- 2) Πρόσκληση Ελέγχου (Αριθμ. πρωτ. 36451/02.12.2013.
- 3) Αντίγραφο βιβλίου εσόδων εξόδων μηνός Δεκεμβρίου 2007.
- 4) Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.Π. οικονομικού έτους 2008.
- 5) Φωτοαντίγραφο δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ν. Π. οικονομικού έτους 2008.