



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ
της
ΣΥΜΕΛΑΣ ΠΑΠΑΕΥΑΓΓΕΛΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Μάιος 2014

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Νεγκάκη Χρήστο που μου έδωσε την ευκαιρία και με ώθησε να ασχοληθώ με ένα τόσο ενδιαφέρον θέμα αλλά και που αφουγκράστηκε τις δυσκολίες που υπήρχαν από πλευράς μου και με πίεσε ως προς την ολοκλήρωση της.

Ακόμη θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους μου τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος για τις πολύτιμες γνώσεις που μου μετέδωσαν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου, όπως επίσης και για την καθοδήγησή τους η οποία και υποκίνησε το ενδιαφέρον μου για περαιτέρω έρευνα και μελέτη των γνωστικών αντικειμένων της Ελεγκτικής και Λογιστικής. Ακόμη, τους συμφοιτητές μου όπως και την γραμματεία του μεταπτυχιακού προγράμματος για την βοήθεια και την ενημέρωση που μας παρείχε.

Τέλος, θερμές ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω στην οικογένειά μου για την αμέριστη, οικονομική και ψυχολογική στήριξη που μου προσέφερε αγόγγυστα τόσο κατά τη διάρκεια των προπτυχιακών όσο και κατά τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου ώστε να μπορέσω να ανταπεξέλθω στην επίτευξη του στόχου μου.

Παπαευαγγέλου Συμέλα,
Θεσσαλονίκη, Μάιος 2014

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Βάσει των δεδομένων της κοινωνίας μας και έχοντας υπόψιν την κοινωνικοοικονομική κατάσταση της χώρας μας, η επιβολή φορολογικών ελέγχων κρίνεται απαραίτητη, με σκοπό την επίβλεψη και επιβολή ενός δίκαιου φορολογικού συστήματος. Σκοπός της παρούσης εργασίας είναι να αναδείξει τα θέματα που προκύπτουν στις εταιρείες κατά την χορήγηση του φορολογικού πιστοποιητικού, προκειμένου να πιστοποιηθεί εάν η ελεγχόμενη εταιρεία τηρεί την εκάστοτε ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

Αξίζει ωστόσο να αναφερθεί ότι το κάθε εμπλεκόμενο μέλος οφείλει να ανταποκρίνεται στις ευθύνες οι οποίες του έχουν καταμεριστεί και υποχρεούται να τις διαφυλάσσει. Σε περιπτώσεις μη διαφύλαξης των ευθυνών αυτών, επέρχεται η επιβολή του νόμου μέσω αυστηρών ποινών και προστίμων.

Τέλος, η αναγκαιότητα αυτή στην χώρα μας, η επιβολή φορολογικών ελέγχων, δεν είναι ένα ζήτημα που είναι πρωτόγνωρο. Αυτή η ανάγκη έχει δημιουργηθεί πολλά έτη αλλά και όχι μόνο

στην Ελλάδα αλλά και σε άλλα κράτη. Αυτήν την σύγκριση εξετάζει αυτό το πόνημα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το παρόν πόνημα αποτελεί την διπλωματική μου εργασία που κατατίθεται στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική του τμήματος Λογιστικής &

Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Ολοένα και πιο αντιληπτός γίνεται ο κεντρικός στόχος της κρατικής δράσης και της φορολογικής πολιτικής να παρουσιάσει ως μείζων θέμα της οικονομικής κατάστασης της χώρας μας, την ανάγκη σύλληψης της φοροδιαφυγής. Η αναζήτηση μέσων επίτευξης του συγκεκριμένου στόχου αποτελεί προτεραιότητα για την αντιμετώπιση της δημοσιονομικής κρίσης που πλήττει βαθεία και την χώρα μας. Παράλληλα, οι μεταβολές του συστήματος φορολογικού ελέγχου και η προσθήκη συνεχών νέων μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής αποδεικνύουν την οριστική διαπίστωση της ανεπάρκειας του κρατικού ελεγκτικού μηχανισμού.

Ο νομοθέτης λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω δεδομένα οδηγείται στην δημιουργία και στην καθιέρωση ριζικών και νεωτεριστικών λύσεων. Μία τέτοια λύση, βάσει του Ν.3943/2011, άρθρο 21,παρ. 10 , με τίτλο «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής , στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις», αποτελεί και η εισαγωγή του θεσμού του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού, κατόπιν ελέγχου των Ανωνύμων και Περιορισμένης Ευθύνης Εταιριών από τους νόμιμους ιδιωτικούς ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία, που ελέγχουν τις οικονομικές τους καταστάσεις.

Το εν λόγω σύγγραμμα ασχολείται με το συγκεκριμένο μέτρο « Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό». Είναι φανερό ότι την επιλογή του συγκεκριμένου μέτρου, την επιβάλλει η αδυναμία του κρατικού ελεγκτικού συστήματος, να αντιμετωπίσει το πρόβλημα της φοροδιαφυγής. Προφανώς, το κράτος κρίνει ότι η αδυναμία αυτή οφείλεται σε έλλειψη προσωπικού, σε έλλειψη ποιότητας του υφισταμένου στελεχιακού δυναμικού και στην διαφθορά.

Το κενό αυτό καλούνται, σύμφωνα με τον νομοθέτη, να καλύψουν τα ιδιωτικά ελεγκτικά γραφεία ή νόμιμοι ελεγκτές, υπό το κίνητρο της αμοιβής, αλλά και υπό το φόβο του κρατικού ελέγχου. Να σημειωθεί και ως πρακτικό πλεονέκτημα το γεγονός ότι οι ελεγκτές αυτοί έχουν ήδη πρόσβαση στις ελεγχόμενες εταιρείες , στο πλαίσιο του οικονομικού ελέγχου που διενεργούν. Επίσης, θετικό είναι και το γεγονός ότι ο έλεγχος είναι άμεσος, εντός του οικείου οικονομικού έτους και σε περίπτωση διαπίστωσης φορολογικών παρανομιών, ο φορολογούμενος δεν εκτίθεται στα αυξημένα πρόστιμα και προσαυξήσεις που συνεπάγεται ο έλεγχος μετά από πολλά έτη.

Η παρούσα εργασία αποσκοπεί να διασαφηνίσει το ζήτημα του Ε.Φ.Π. με ότι τροποποιήσεις έχουν δημοσιευτεί μέχρι και τον Φεβρουάριο του 2014 από τον νομοθέτη Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναδείξει τις ιδιαιτερότητες του Ε.Φ.Π. , τόσο από την μεριά της ελεγχόμενης εταιρείας όσο και από την πλευρά των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων.

Η συγκεκριμένη προσπάθεια, ανάλυσης της ΠΟΛ 1159/2011 και των τροποποιήσεων της, απευθύνεται στους καθηγητές μου, αλλά και σε φοιτητές που ακολουθούν προγράμματα σπουδών

με ειδίκευση στην Ελεγκτική και Λογιστική και τέλος σε κάθε ενδιαφερόμενο που επιδιώκει να ασχοληθεί επαγγελματικά με το αντικείμενο αυτό.

Ειδικότερα, η δομή της παρούσας μελέτης έχει ως εξής:

Στο 1^ο κεφάλαιο γίνεται μια γενικότερη αναφορά στην επιστήμη της Ελεγκτικής αλλά σε υποκεφάλαια αναφέρονται η εξωτερική Ελεγκτική και η ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή όπως και οι αμοιβές του ώστε στο 3^ο κεφάλαιο να συνδεθούν

Στο 2^ο κεφάλαιο αναφέρεται ο όρος της φοροδιαφυγής και με μια εκτενή αναφορά στην γενική έννοια αλλά και στην φοροδιαφυγή στην Ελλάδα παρουσιάζεται και αναλύεται το εθνικό πρόγραμμα φοροδιαφυγής στην χώρα μας. Όλα αυτά που έχουν αναφερθεί έως τώρα είναι όλα στοιχεία για να γίνει πιο κατανοητό στον αναγνώστη το 3^ο κεφάλαιο όπου αναφέρεται εκτενέστερα η έννοια του φορολογικού πιστοποιητικού ,πως καταπολεμά την φοροδιαφυγή αλλά αναφέρεται η εργασία των αρμόδιων ελεγκτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ & ΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

- Γενικά Στοιχεία

Μέσα σε μια διεθνή και παγκοσμιοποιημένη αγορά, το πολύπλοκο οικονομικό περιβάλλον και η ανάπτυξη στην τεχνολογία έχουν επιφέρει νέες προκλήσεις και προβληματισμούς στη λογιστική και ελεγκτική επιστήμη. Ο πειρασμός των ανθρώπων για ατασθαλίες, καταχρήσεις και απάτες μέσω επιχειρήσεων αυξάνεται όλο και περισσότερο, με σκοπό να αποκομίζουν ίδια οικονομικά οφέλη. Η οικονομική και χρηματοπιστωτική κρίση έχει φτάσει πλέον στο ζενίθ της και τα οικονομικά σκάνδαλα διαδέχονται το ένα μετά το άλλο. Ο εξωτερικός έλεγχος και ειδικότερα ο εξωτερικός ελεγκτής ειδικεύονται στο συγκεκριμένο θέμα, με σκοπό την αποκάλυψη της απάτης και την ακριβοδίκαιη απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω, γίνεται κατανοητό ότι ο ρόλος, η δράση και η συμβολή του Ορκωτού Ελεγκτή και κατά επέκταση της ελεγκτικής καθίσταται υποχρεωτικός και υφίσταται σοβαρές ευθύνες.

Τα τελευταία χρόνια έχουν υποστηριχθεί διάφορες βάσεις για τη θεμελίωση της ελεγκτικής και των ελέγχων. Οι σημαντικότερες από αυτές είναι:

ΟΙ ΑΤΕΛΕΙΕΣ ΤΗΣ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗΣ ΦΥΣΗΣ:

Σύμφωνα με τον Γρηγοράκο, η αναγκαιότητα του ελέγχου οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας πηγάζει από τις ατέλειες της ανθρώπινης φύσεως. Τα λάθη και οι καταδολιεύσεις είναι έμφυτα στον άνθρωπο. Ο άνθρωπος γεννιέται μαζί με τις ατέλειες του, τις αδυναμίες του με τις οποίες ζει και αποθνήσκει με αυτές. Ο άνθρωπος είναι πλασμένος μαζί με αυτές και συνεπώς η πλήρης θεραπεία ή εξαφάνισή τους είναι αδύνατη. Η ανειλικρίνεια, οι απάτες οφείλονται σε ατέλειες της ανθρώπινης ηθικής. Η μοναδική λύση που απομένει για την καταπολέμηση τους επιτυγχάνεται με την οργάνωση, σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, ουσιαστικού και ανεξάρτητου εξωτερικού ελέγχου, ο οποίος πρέπει να συμπληρώνεται και με οργάνωση πλήρους συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο έλεγχος, συνεπώς, είναι το απαραίτητο συμπλήρωμα οποιασδήποτε οικονομικής μονάδας, είναι ένα είδος ασφαλίσεως κατά των λαθών, της κλοπής, της ανειλικρίνειας. (Γρηγοράκος, 1989)

Ο ΕΓΚΑΙΡΟΣ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ Η ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ :

Βάση θεμελίωσης της Ελεγκτικής αποτελεί ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων, τα οποία ανεξάρτητα του ηθελημένου ή αθέλητου χαρακτήρα τους, παραποιούν τις οικονομικές καταστάσεις με συνέπεια να μπορούν να παρουσιάσουν μια αλλοιωμένη και ανακριβή εικόνα της επιχείρησης. Αποτέλεσμα είναι η παραπληροφόρηση και πιθανόν εξαπάτηση των ενδιαφερόμενων, για την πορεία της επιχείρησης.

Κατά τον J.BANDE,1966,το σφάλμα στη λογιστική είναι επαγγελματικό σφάλμα, οφειλόμενο σε αμέλεια ή άγνοια των λογιστικών κανόνων. Οι έξι κατηγορίες σφαλμάτων στις οποίες κατατάσσει τα σφάλματα ο ίδιος ο συγγραφέας είναι : 1. Σφάλματα λογιστικής ερμηνείας, 2. Σφάλματα παραλείψεων,3. Σφάλματα αποδόσεων, 4. Σφάλματα αρχείων, 5. Σφάλματα αριθμητικά, 6. Σφάλματα από την εκτέλεση της λογιστικής εργασίας.

ΣΧΕΣΗ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ:

Σύμφωνα με τη προσέγγιση αυτή η λογιστική και η ελεγκτική παίζουν ένα σημαντικό ρόλο στη σχέση ιδιοκτήτη και διαχειριστή. Η σχέση αυτή δημιουργεί μια σύγκρουση συμφερόντων λόγω κυρίως της ασυμμετρίας των πληροφοριών που υπάρχει μεταξύ του διαχειριστή της οικονομικής μονάδας και του ιδιοκτήτη-μετόχου ο οποίος βρίσκεται εκτός της διοικούμενης οικονομικής οντότητας.

Ασυμμετρία πληροφοριών σημαίνει ότι οι διοικούντες μιας επιχείρησης έχουν γενικά

περισσότερη και ακριβέστερη πληροφόρηση για την πραγματική οικονομική θέση και τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης που διοικούν, σε σχέση με την πληροφόρηση που διαθέτουν οι εκτός της επιχείρησης ιδιοκτήτες- μέτοχοι. Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιας συμπεριφοράς αποτελούν η παραποίηση εκ μέρους της διοίκησης μιας επιχείρησης των δημοσιευθέντων αποτελεσμάτων χρήσης της, προκειμένου να εισπράξουν αυξημένες αμοιβές επιτυχίας, η λήψη από τα μέλη της διοίκησης προσωπικών δανείων από την επιχείρηση την οποία διοικούν και ο καθορισμός υπέρογκων αμοιβών.

Γίνεται αντιληπτό ότι ένας από τους πρωταρχικούς σκοπούς της Ελεγκτικής φαίνεται να είναι η διασφάλιση της τάξης και της ευταξίας της επιχειρηματικής ζωής, της διαφάνειας και της προστασίας των δικαιωμάτων των μετόχων σε εθνικό και διεθνές επίπεδο. Οι ελεγκτές με την εγκυρότητα που διακρίνει το έργο τους συμβάλλουν στη δημιουργία «πίστης» για τις κεφαλαιακές οικονομικές μονάδες, στην προστασία της μειοψηφίας των μετόχων, των συναλλασσομένων, των πιστωτικών οργανισμών και του κοινωνικού συνόλου από την καταχρηστική λειτουργία. Οι ελεγκτές αποβλέπουν στον εντοπισμό αδυναμιών στην οργάνωση και λειτουργία, στην αποκάλυψη λαθών ή παραβάσεων των οικονομικών μονάδων και στην υποβολή προτάσεων βελτιώσεων και ορθολογικότερης λειτουργίας τους.

Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΑΞΙΟΠΙΣΤΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ :

Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται σε κάθε οργανωμένη κοινωνία βασίζονται σε πληροφορίες που υπάρχουν κατά τον χρόνο που λαμβάνεται η κάθε απόφαση. Για την λήψη ορθολογικών αποφάσεων είναι απαραίτητο οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται να είναι αξιόπιστες, ακριβείς, δίκαια απεικονισμένες και ελεύθερες προκαταλήψεων και σκοπιμοτήτων.

- Ο Ορισμός της Ελεγκτικής

Η Ελεγκτική είναι μία επιστήμη, η οποία αποτελεί κλάδο της Οικονομικής των Επιχειρήσεων, η οποία πραγματεύεται τους όρους και τις προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας.

Ένας σύντομος και απλός ορισμός της Ελεγκτικής είναι : «Ελεγκτική είναι ένα σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών, με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση.»

«**Ελεγκτική των επιχειρήσεων** είναι σύνολο λογιστικών και οικονομοτεχνικών ενεργειών, που έχουν ως σκοπό την εξακρίβωση θεμάτων αναγομένων στη συναλλακτική και λειτουργική δράση

των επιχειρήσεων».

Σχετικά όμως με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η ελεγκτική επικεντρώνεται περισσότερο σε κινδύνους, όπως :

- Τη συνέχιση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας,
- Σε λάθη και παραλείψεις (εάν υφίσταται)
- Σε υπερέτιμηση στοιχείων ενεργητικού ή αποτίμηση στοιχείων παθητικού
- Σε κάποια απάτη
- Σε σωστές εκτιμήσεις από τη διοίκηση
- Σε ασυνήθιστες συναλλαγές

Ως βασικοί σκοποί του ελέγχου αναφέρονται οι εξής :

- Ο εντοπισμός και η πρόληψη ηθελημένων ή και αθέλητων λογιστικών λαθών και απατών
 - Η διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων και απατών
 - Η έγκριση, ανάλυση και ο σχολιασμός της ακριβοδίκαιης απεικόνισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
 - Η αξιολόγηση της σύνταξης και παράθεσης διαφόρων επιμέρους στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, που αποτελούν σημαντικά στοιχεία για την πορεία και τη δράση της επιχείρησης
 - Η πιστοποίηση επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των αντίστοιχών συμπερασμάτων
 - Η υπογράμμιση των ατελειών και ο καθορισμός των αδυναμιών στο κύκλωμα της επιχειρησιακής και διαχειριστικής απεικόνισης
 - Η στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, ούτω ώστε να υπολογιστούν σωστά οι πιθανές επισφάλειες και να σχηματιστούν οι απαραίτητες προβλέψεις
-
- Διακρίσεις Ελέγχου
- Αρχικά υπάρχουν τα είδη του ελέγχου όπου διακρίνονται σύμφωνα με το αντικείμενο τους :
- Χρηματοοικονομικός έλεγχος.

Ο έλεγχος αυτός αποτελεί την ευκολία έννοια του όρου αφού δεν είναι ακριβώς έλεγχος αλλά όπως ονομάζεται διεθνώς «Controlling». Αυτό σημαίνει η διοίκηση της επιχείρησης μέσα από αριθμητικά αποτελέσματα θέτοντας στόχους. Αυτός ο τρόπος ελέγχου-διοίκησης έχει γεννηθεί στις Η.Π.Α. και αποτελεί σύγχρονο εργαλείο για τις επιχειρήσεις. Το σημαντικό είναι να θέτονται στόχοι παρατηρώντας τις μελλοντικές εξελίξεις αλλά συλλέγοντας συνεχώς στοιχεία και πληροφορίες και να επεξεργάζονται. Αυτό σημαίνει την επάνδρωση της εταιρεία με σύγχρονα συστήματα επιχειρησιακού σχεδιασμού. Παραπέρα παρατηρούνται τα αποτελέσματα που έχουν προκύψει και αναλόγως υλοποιούνται προτεινόμενες ενέργειες. (Γεωργακάκη, Δούλου, Νικηφοράκη, 2010)

- Λειτουργικός έλεγχος

Οι Λειτουργικοί έλεγχοι ,που αποτελούν μέρος του Εσωτερικού Ελέγχου, αποβλέπουν στο αν λειτουργεί σωστά και αποτελεσματικά ένα τμήμα και αν εφαρμόζονται οι προβλεπόμενες διαδικασίες. Οι λειτουργικοί έλεγχοι που γίνονται διαπιστώνουν κατά πόσο οι διαδικασίες στον τρόπο λειτουργίας του συστήματος διοίκησης, είναι αποτελεσματικές κατά την υλοποίηση των αποφάσεων.

- Έλεγχος αποδοτικότητας

Ο έλεγχος αυτός απασχολεί κυρίως τους εσωτερικούς ελεγκτές και ασχολείται με το αν σε μια διαδικασία ή λειτουργία σε έναν οργανισμό προκύπτουν τα αποτελέσματα για τα οποία έχει δημιουργηθεί ή αν συμβάλλει στην θετική λειτουργία ενός συνολικού συστήματος στο οποίο είναι και αυτή ενταγμένη.

- Έλεγχος συμμόρφωσης

Ο έλεγχος συμμόρφωσης σκοπό έχει τη διαπίστωση της συμμόρφωσης με κάποιους προσυμφωνημένους όρους ή προδιαγεγραμμένες διαδικασίες των εμπλεκόμενων μερών όπως επιχορηγήσεων., προδιαγραφών για συγκεκριμένα συμβόλαια ή έργα.

- Κοινωνικοί Έλεγχοι

Κοινωνικός έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει αντικειμενικό στόχο την επαλήθευση, επικύρωση και επιβεβαίωση των πληροφοριών που συγκεντρώνει και παρουσιάζει η Κοινωνική Λογιστική. Τα τελευταία χρόνια γίνεται όλο και περισσότερο αποδεκτό ότι οι επιχειρήσεις εκτός από την παραδοσιακή υπευθυνότητα τους για μεγιστοποίηση του κέρδους και της αξίας τους, έχουν ευθύνη έναντι του εργασιακού τους δυναμικού , των πελατών και των προμηθευτών τους καθώς και έναντι του κοινωνικού τους περιβάλλοντος μέσα στο οποίο δημιουργούνται και

αναπτύσσονται. Η Κοινωνική Λογιστική αναπτύχθηκε ακριβώς για να συγκεντρώσει συστηματικά και να απεικονίσει όλες τις πληροφορίες που αναφέρονται στις σχέσεις της επιχείρησης με το κοινωνικό της περιβάλλον.

- Έλεγχοι Οικονομικού Εγκλήματος ή Απάτης

Ο έλεγχος της απάτης είναι ένα σχετικά νέο και υπό ανάπτυξη γνωστικό και επαγγελματικό πεδίο της ελεγκτικής. Η μεγάλη αύξηση του οικονομικού εγκλήματος, της απάτης, των καταχρήσεων και των δολίων πράξεων στον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα δημιουργούν την ανάγκη για ανάπτυξη του νέου αυτού κλάδου της ελεγκτικής. Η επιτυχής έρευνα και η ανακάλυψη της απάτης στις οικονομικές συναλλαγές και στις λογιστικές καταστάσεις προϋποθέτει την συνύπαρξη των δεξιοτήτων και εμπειριών ενός καλά εκπαιδευμένου ελεγκτή και ενός ικανού ανακριτή. Ο έλεγχος της απάτης δεν μπορεί να περιορισθεί σε μια απλή απαρίθμηση ελεγκτικών ενεργειών και διαδικασιών. (Chaney,2007)

Ο έλεγχος αυτός περιλαμβάνει τη γνώση και δημιουργία ενός συνόλου δομικών στοιχείων ελέγχου που ενθαρρύνουν την αποκάλυψη και την πρόληψη απατηλών ενεργειών και συμπεριφορών. Οι ελεγκτές απάτης θα πρέπει να διαθέτουν επαρκή γνώση για τις βασικές αρχές των ελέγχων απάτης, την έννοια και τις μορφές της απάτης, τους πιθανούς δράστες και τα κίνητρό τους, τις συνθήκες που ευνοούν τη διάπραξη της, τα πρόδρομα σημάδια πιθανής ύπαρξης, τα αποδεικτικά στοιχεία και τα πρότυπα που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την απάτη, καθώς και τις οργανωτικές, κοινωνικές, οικονομικές και λογιστικές πτυχές της απάτης.

- Ειδικοί έλεγχοι

Όποιοι έλεγχοι δεν εντάσσονται στις προηγούμενες ενότητες, κατηγοριοποιούνται σε αυτήν την ενότητα. Για παράδειγμα σε αυτήν την ενότητα εμπίπτει ο Δικαστικός έλεγχος.

Άλλη διάκριση είναι σύμφωνα με την εξάρτηση του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρεία σε:

ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

Έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που δεν έχει εξαρτημένη σχέση εργασίας με την εταιρεία, δεν σχετίζεται οικονομικά με αυτήν, ούτε με τους μετόχους ή τη διοίκηση αυτής, έχει λάβει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος, στις περιπτώσεις που απαιτείται, και διαθέτει τα προβλεπόμενα αυξημένα προσόντα, εχέγγυα εντιμότητας, επάρκεια αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ

Έλεγχος καλείται ο διενεργούμενος από πρόσωπο που διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, αλλά έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της

ελεγχόμενης εταιρείας και ταυτόχρονα σχετίζεται άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη που καθορίζουν την πορεία αυτής. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να υπακούσει στον εσωτερικό κανονισμό και υποδείξεις της διοίκησης της εταιρείας, οι οποίες μπορεί να αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα.

Αν λάβουμε ως παράγοντα το εύρος τότε διακρίνονται σε:

ΓΕΝΙΚΟΙ

Καλούνται οι έλεγχοι που αφορούν το σύνολο των δραστηριοτήτων της εταιρείας ,πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και αποβλέπουν στην έκφραση γνώμης για την ορθή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την τήρηση των διαδικασιών για τη επίτευξη του σκοπού της.

ΕΙΔΙΚΟΙ

Καλούνται οι έλεγχοι που αφορούν συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς και διαδικασίες της εταιρείας, πχ έλεγχος ταμείου, πελατών κτλ, συνήθως πραγματοποιούνται αιφνιδιαστικά και αποβλέπουν στην αποκάλυψη λαθών, εσκεμμένων ή μη, στην ορθή τήρηση των λογαριασμών ή των διαδικασιών.

Ανάλογα με την περιοδικότητα τότε διακρίνονται σε :

Μόνιμους, οι οποίοι καλούνται όσοι διενεργούνται καθόλα τη διάρκεια της χρήσης. Σε Τακτικούς καλούνται αυτοί που διενεργούνται σε τακτικά χρονικά διαστήματα, έτος-εξάμηνο- τρίμηνο και σε Εκτακτους, καλούνται όσοι διενεργούνται σε τυχαία χρονική στιγμή.

Ακόμη μπορεί να διακριθούν σύμφωνα με τον σκοπό που επιτελούν σε:

ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΟΙ , είναι όσοι διενεργούνται με σκοπό την πρόληψη λαθών κατά την τήρηση των λογαριασμών και των διαδικασιών.

ΚΑΤΑΣΤΑΛΤΙΚΟΙ, είναι αυτοί που διενεργούνται μετά από την εκτέλεση μιας πράξης και αποβλέπουν στην εύρεση και καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

Υπάρχει διάκριση σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους περικλείει σε:

ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΙ ,είναι όσοι επιβάλλονται από νομοθετικές διατάξεις, δικαστικές ή άλλες

κρατικές υπηρεσίες.

ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΟΙ, είναι αυτοί που επιβάλλονται από τη διοίκηση ή τους μετόχους για δικιά τους χρήση.

Τέλος, διακρίνονται και με τον τομέα που διερευνά ένας έλεγχος σε:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΟΙ , είναι όσοι έχουν ως αντικείμενο την διαχείριση των οικονομικών της εταιρείας

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΙ, είναι όσοι ασχολούνται με τη διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των ακολουθούμενων διαδικασιών.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ, είναι όσοι αποβλέπουν στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων

- Το Αντικείμενο και το Υποκείμενο του Ελέγχου

Σύμφωνα με τον Τσακλάγκανο «Το αντικείμενο της ελεγκτικής είναι η ενασχόληση με τις κατευθυντήριες γραμμές της διαχειριστικής διαδικασίας κάθε μορφής ξένης περιουσίας (δηλαδή περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου)». Η περιουσία της επιχείρησης έχει διπλό σημείο αναφοράς, δεν είναι μονομερείς. Η περιουσία της επιχείρησης ανήκει στον ιδιοκτήτη αλλά ταυτόχρονα αποτελεί σημείο ενδιαφέροντος για αυτούς που έχουν απαιτήσεις απέναντι από την επιχείρηση. Στην Α.Ε. η περιουσία της επιχείρησης ανήκει και στους μετόχους αλλά και στους διαχειριστές. Για αυτόν τον λόγο τα διάφορα πιστοποιητικά ελέγχου αποτελούν την σφραγίδα νομιμότητας για την ορθή διαχείριση της επιχείρησης. (Τσακλάγκανος, 2008)

Ως προς το υποκείμενο του ελέγχου θεωρείται ο Ελεγκτής. Ο λόγος είναι γιατί αυτό το πρόσωπο είναι που καταστρώνει, προγραμματίζει, διενεργεί την όλη ελεγκτική διαδικασία. Οι ελεγκτές διακρίνονται ουσιαστικά σε εσωτερικούς και εξωτερικούς. Εκτός των εσωτερικών και των νόμιμων , ορκωτών ή εξωτερικών ελεγκτών, υπάρχουν και άλλες ομάδες ελεγκτών, φορολογικοί , Ελεγκτικού Συνεδρίου, Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους, Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, Συμβούλιο Επιθεώρησης Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης, Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, που απασχολούνται με την εξέταση της ορθότητας των χρηματοοικονομικών είτε από το δημόσιο τομέα. Συνεπώς, η επαγγελματική εξέλιξη επεκτείνεται και στις προαναφερθείσες ειδικότητες. Στην μελέτη παρακάτω θα αναλυθούν συνοπτικά οι όροι εσωτερικός & εξωτερικός ελεγκτής. (Νεγκάκης, Ταχυνάκης, 2013).

Εσωτερικός Ελεγκτής: σύμφωνα το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα,

οργανωμένη και σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού. Συντελεί στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού με την υιοθέτηση μιας συστηματικής και πειθαρχημένης προσέγγισης για την εκτίμηση και βελτίωση της αποτελεσματικότερης διαχείρισης κινδύνου, του ελέγχου και των διαδικασιών διακυβέρνησης. (Riahi-Belkaoui, 2003)

Οι βασικές αρχές του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου σύμφωνα με τους Κάντζο και την Χονδράκη (2006) είναι οι ακόλουθες:

- Ο σαφής διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της εταιρίας οι οποίες είναι:
 - Η λειτουργία της συναλλακτικής, η οποία περιλαμβάνει τη διενέργεια των συναλλαγών (π.χ. αγορές, πωλήσεις κλπ.).
 - Η λειτουργία της διαχειριστικής, η οποία περιλαμβάνει την διαχείριση και φύλαξη των περιουσιακών στοιχείων.
 - Η λειτουργία της λογιστικής, η οποία περιλαμβάνει τη λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση των συναλλακτικών πράξεων καθώς και των περιουσιακών στοιχείων της.
- Η κατανομή συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού της επιχείρησης, καθώς και ο διαχωρισμός των λειτουργικών διαδικασιών.
- Η άμεση έκδοση στοιχείων με την ολοκλήρωση κάθε συναλλαγής.
- Η λήψη μέτρων προστασίας των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας.
- Η διενέργεια φυσικών επαληθεύσεων – καταμετρήσεων και σχετικών συμφωνιών λογαριασμών. (Κάντζος, Κ. & Χονδράκη, Α. (2006)

Ο εσωτερικός ελεγκτής εξαρτάται από την ευχέρεια των κινήσεων του. Κυρίως ασχολείται με προληπτικούς διαχειριστικούς ελέγχους. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει πάντοτε να δρουν σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα συμπεριφοράς. Έχει παρατηρηθεί σε μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων τον ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή να μην αναλαμβάνει κάποιο ξεχωριστό πρόσωπο αλλά οι προϊστάμενοι διαφόρων υπηρεσιών της επιχείρησης παράλληλα με τα υπόλοιπα καθήκοντά τους. Παράλληλα με τα όλα πλεονεκτήματα της δράσης του έχουν παρατηρηθεί και μειονεκτήματα όπως για παράδειγμα το γεγονός ότι αυτός είναι υπάλληλος της οικονομικής μονάδας στην οποία ασκεί και τα καθήκοντά του. Απόρροια αυτού του γεγονότος είναι ο έλεγχος που ασκείται από τον εσωτερικό ελεγκτή να αποτελεί αντικείμενο αμφισβήτησης όσον αφορά την αξιοπιστία του.

Σύμφωνα με τον Λουμιώτη Β. η έκταση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών καθορίζεται σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 300, σύμφωνα με το οποίο ο εσωτερικός

ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει και να αξιολογεί την επάρκεια και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης στην οποία δραστηριοποιείται, και της ποιότητας των εργασιακών επιδόσεων κατά την εκτέλεση των ανατιθέμενων καθηκόντων. Στο έργο του αυτό παίζουν σημαντικό ρόλο και η ανώτατη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο, καθώς είναι τα όργανα τα οποία παρέχουν στον εσωτερικό ελεγκτή τις γενικές κατευθύνσεις αναφορικά με την έκταση των εργασιών του και για τις δραστηριότητες που θα ελέγξει. (Λουμιώτης, Β. & Τζίφας, Β. (2012)

Ακόμη, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να παρέχουν εγγυήσεις σχετικά με την τήρηση πλαισίου καταπολέμησης της απάτης και ειδικότερα:

- Οργανωτική ηγεσία και κουλτούρα.
- Αξιολόγηση του κινδύνου για τη διεύθυνση.
- Πολιτικές καταπολέμησης της διάπραξης απάτης.
- Επικοινωνία και κατάρτιση.
- Επιβολή του νόμου και των κινήτρων.
- Παρακολούθηση και υποβολή εκθέσεων.
- Ανταπόκριση και βελτίωση.

Τέλος, σύμφωνα με το ΕΙΕΕ, Η ανάλυση δεδομένων, ο εντοπισμός περιστατικών απάτης, η αξιολόγηση των κινδύνων, η γνώση σε βάθος του αντικειμένου της εταιρίας και η αξιολόγηση της επιχειρησιακής στρατηγικής είναι ικανότητες που πρέπει να έχουν οι Εσωτερικοί Ελεγκτές. Ακόμη σε Δελτίο Τύπου που δημοσίευσαν. Κοινός στόχος (Εσωτερικού Ελέγχου και Επιτροπών Ελέγχου) είναι η εδραίωση μιας σχέσης εμπιστοσύνης και συνεργασίας ανάμεσα στα δύο μέρη, η εξασφάλιση της ανεξαρτησίας και η διασφάλιση της αποτελεσματικότητας του Εσωτερικού Ελέγχου. (ΕΙΕΕ, 2013)

Ως προς το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή στην Ελλάδα της οικονομικής ύφεσης σύμφωνα όπου έχει αυξηθεί η αγωνία των επιχειρήσεων για χρηστή διαχείριση, σύμφωνα με ειδικούς, ζητείται πλέον να ελαχιστοποιούνται οι δαπάνες και να μεγιστοποιούνται τα οφέλη με ολοένα και λιγότερα μέσα –στελεχιακό δυναμικό, για παράδειγμα. Αυτά τα χαρακτηριστικά έχουν προσδώσει, προσωρινά εύχομαι, ένα πιο «αστυνομικό» χαρακτήρα στον Εσωτερικό Έλεγχο και επιπλέον του έχουν μειώσει τη δυνατότητα να προτείνει βελτιώσεις που συνεπάγονται κόστος για την εταιρία. Πιστεύω ότι το μέλλον του εσωτερικού ελεγκτή στην Ελλάδα είναι ευσώσιμο, και εξαρτάται, σχεδόν αποκλειστικά, από την ποιότητα της εκπαίδευσης που έχει, την ευρύτητα του

γνωστικού του αντικειμένου καθώς και τις εξειδικευμένες γνώσεις που μπορεί να αποκτήσει μέσα από τη δουλειά του. (ΕΙΕΕ, 2014)

Εξωτερικός Ελεγκτής: Οι εξωτερικοί ελεγκτές αλλιώς Ορκωτοί ορίζονται οι αναγνωρισμένοι από το κράτος ειδικοί επαγγελματίες που έχουν ως βασικό τους καθήκον τον υπεύθυνο, αντικειμενικό και ανεπηρέαστο έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύουν οι πάσης φύσεως επιχειρήσεις και οργανισμοί. (Καζαντζής). Σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3329/1955 ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή είναι αυτός που ανάγει την εργασία του σε δημόσιο λειτουργήμα.

Ο Εξωτερικός/Ορκωτός ελεγκτής είναι αυτός ο οποίος ασκεί τον έλεγχο σε λογιστικό και διαχειριστικό φάσμα σε μια επιχείρηση και δεν έχει καμία υπαλληλική σχέση με αυτήν. (άρθρο 12 παράγραφος 1 και 14 Ν. 3329/1955) Ο Εξωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει τα κατωτέρω στάδια:

- Ο δειγματοληπτικός έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης προκειμένου να γίνει πλήρης εκτίμηση του λογιστικού της συστήματος. Ο ελεγκτής είναι αυτός που θα εξασφαλίσει το εάν οι λογαριασμοί που απεικονίζονται στον Ισολογισμό, στα Αποτελέσματα Χρήσεως και στο Προσάρτημα αναφέρουν ορθά την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.
- Η εκτίμηση του επιπέδου του εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να αποδειχθεί η ικανότητά του να παρέχει την καλύτερη δυνατή επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. Επίσης θα πρέπει να ελεγχθεί η δυνατότητά του να διαφυλάττει την περιουσία της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Η σύγκριση με τις προηγούμενες χρήσεις. Ο Εξωτερικός ελεγκτής είναι αυτός που θα πρέπει μετά την εκτίμηση των λογιστικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσης να τις συγκρίνει με τα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεως προκειμένου να εκτιμήσει ποιες είναι οι αλλαγές που έχουν συμβεί στο εσωτερικό της επιχείρησης και αν αυτές συμβαδίζουν με τη γενικότερη τάση που υπάρχει για το εγχώριο και διεθνές οικονομικό περιβάλλον.

Όπως αναφέρεται και στην 8^η οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα κύρια προσόντα του Ορκωτού ελεγκτή λογιστή είναι η εντιμότητα (άρθρο 3), η επαγγελματική συνείδηση (άρθρο 23), η επαγγελματική ανεξαρτησία (άρθρο 24) και η κατοχή υψηλού επιπέδου τυπικών και ουσιαστικών προσόντων (άρθρα 4-8). Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 37 Ν. 2190/1920 οι βασικές αρμοδιότητες ενός εξωτερικού ελεγκτή είναι οι ακόλουθες:

- Να αποφανθεί εάν η κλειόμενη οικονομική χρήση διεξήχθη ομαλά και σύμφωνα με τις βασικές διατάξεις των λογιστικών αρχών και προτύπων, τις αρχές του καταστατικού της

επιχείρησης, τη φορολογική νομοθεσία, τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων, το εμπορικό και εργατικό δίκαιο.

- Να αποφανθεί εάν οι λογιστικές καταστάσεις της κλειόμενης χρήσης έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 α – 45 του Ν. 2190/1920 και εάν εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το άρθρο 37 παράγραφος 1 του Ν. 2190/1920 ο Ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να εκφράσει την γνώμη του επί των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων της εκάστοτε οικονομικής μονάδας που δραστηριοποιείται μέσα από το πιστοποιητικό ελέγχου που διαμορφώνει μετά το πέρας του ελέγχου και το οποίο υποβάλλει στην γενική συνέλευση των μετόχων. Οι ελάσσονος σημασίας παρατηρήσεις αναγράφονται στις εκθέσεις υποδείξεως τις οποίες απευθύνει ο ελεγκτής προς το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας, και οτιδήποτε αφορά παραβάσεις νόμου ή καταστατικού είναι υποχρεωμένος να τις υποβάλει στο Υπουργείο Ανάπτυξης το οποίο έχει και τη γενικότερη εποπτεία.

Ο Εξωτερικός ελεγκτής επομένως στο πιστοποιητικό ελέγχου εκφράζει την γνώμη του για τις λογιστικές καταστάσεις που έχει ελέγξει και τα αποτελέσματα του ελέγχου είναι δυνατόν να έχουν τις ακόλουθες διαπιστώσεις:

- **Έκθεση ελέγχου με σύμφωνη γνώμη.**

Η έκθεση ελέγχου με σύμφωνη γνώμη αναφέρει ότι: «Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν με εύλογο τρόπο και από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της εταιρίας, την χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές για την χρήση που έληξε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης».

- **Διαφοροποιημένη έκθεση ελέγχου.**

Χωρίζεται σε δύο μέρη: α) τις εκθέσεις που περιέχουν θέματα που δεν επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή (θέματα έμφασης), και β) τις εκθέσεις με θέματα που επηρεάζουν τη γνώμη του ελεγκτή (σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση). Και στις δύο περιπτώσεις ο ελεγκτής δεν διατυπώνει κάποια επιφύλαξη αλλά εφιστά την προσοχή σε συγκεκριμένες σημειώσεις που αφορούν διάφορα θέματα που προέκυψαν κατά τον έλεγχο.

- **Έκθεση ελέγχου με αρνητική γνώμη.**

Στην συγκεκριμένη έκθεση ελέγχου γίνεται η εξής αναφορά από τους ελεγκτές: «Οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης για την χρήση που έληξε σύμφωνα με τα ΔΕΠ. Η

αιτιολόγηση της συγκεκριμένης γνώμης γίνεται με αναφορά όλων των σημειώσεων αναλυτικά που οδήγησαν στο παραπάνω συμπέρασμα.

- **Έκθεση ελέγχου με άρνηση γνώμης.**

Εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση θέτει σοβαρούς περιορισμούς στην άσκηση του ελεγκτικού τους έργου, τότε οι ελεγκτές αδυνατούν να εκφέρουν και δεν εκφέρουν γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της συγκεκριμένης εταιρίας. (Λουμιώτης, Β. & Τζίφας, Β. , 2012).

- Συνεργασία μεταξύ Εσωτερικού & Εξωτερικού Ελέγχου

Η αλληλεπίδραση και η συνεργασία μεταξύ των Εσωτερικών και Εξωτερικών Ελεγκτών σκοπό έχει να βοηθήσει τα Διοικητικά Συμβούλια των Οργανισμών να αποκτήσουν μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα των δραστηριοτήτων και των κινδύνων αλλά και να μειώσει τις περιοχές πιθανής επικάλυψης του ελέγχου. Το διεθνές πρότυπο 610 (ISA 610) ρυθμίζει τη συνεργασία αυτή, ειδικά στην περίπτωση όπου ο Εξωτερικός Έλεγχος αποφασίσει να στηριχτεί στις ελεγκτικές διαδικασίες του Εσωτερικού Ελέγχου και ορίζει συγκεκριμένους κανόνες διασφάλισης και επιβεβαίωσης. Το “ελάχιστο” επίπεδο συνεργασίας μεταξύ Εσωτερικού και Εξωτερικού ελέγχου είναι το εξής:

- Ο συντονισμός του Πλάνου Ελέγχου, ώστε να αποφευχθούν πιθανές επαναλήψεις και επικαλύψεις ελεγκτικών εργασιών.
- Η επικοινωνία από τον Εσωτερικό Έλεγχο στους Εξωτερικούς Ελεγκτές μίας συνοπτικής παρουσίασης (Executive Summary) της αναφοράς τους προς τη Διοίκηση του Οργανισμού.
- Αντίστοιχα οι Εξωτερικοί Ελεγκτές μπορούν να επικοινωνήσουν προς τον Εσωτερικό Έλεγχο ένα αντίγραφο της αναφοράς τους και της επιστολής τους προ τη Διοίκηση του Οργανισμού.
- Οι Εσωτερικοί και Εξωτερικοί ελεγκτές είναι απαραίτητο να συναντιούνται τουλάχιστον σε ετήσια βάση προκειμένου να συζητούν κοινά θέματα που τους απασχολούν αλλά και να διασφαλίζουν την απρόσκοπτη συνεργασία τους.
- Ο Διευθυντής Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να παρευρίσκεται στη συνεδρίαση της Επιτροπής Ελέγχου (ή/και του Δ.Σ.) του Οργανισμού που θα αφορά θέματα σχετικά με την έκθεση του Εξωτερικού Ελέγχου. Συμπερασματικά θα μπορούσαμε να πούμε ότι ενώ ο Εσωτερικός Έλεγχος υποστηρίζει το Διοικητικό Συμβούλιο σε σχέση με την αποτελεσματική λειτουργία του Οργανισμού, ο Εξωτερικός Έλεγχος εκφράζει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων που απευθύνονται και επικοινωνούνται στο Διοικητικό Συμβούλιο και τους Μετόχους/Επενδυτές. Οι περισσότερες ελεγκτικές εργασίες του Εσωτερικού Ελέγχου αφορούν μη οικονομικές διαδικασίες, ενώ ο Εξωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται κυρίως στις διαδικασίες κατάρτισης και αξιοπιστίας των Οικονομικών Αναφορών του Οργανισμού. Παρόλα αυτά, συνιστάται η συνεργασία μεταξύ του

Εσωτερικού και Εξωτερικού Ελέγχου, όπου το πεδίο εφαρμογής καθώς και η διαχείρισή της αποτελούν ευθύνη της Επιτροπής Ελέγχου του

Οργανισμού. Το επίπεδο και η έκταση της συνεργασίας μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με διάφορους παράγοντες και από τις δύο πλευρές, ωστόσο ο κάθε Οργανισμός θα πρέπει να εξασφαλίσει και να διασφαλίσει τον απαραίτητο βαθμό συνεργασίας μεταξύ των δύο λειτουργιών. (Savcuk,2007)

- Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας

Τα επιστημονικά επαγγέλματα εφαρμόζουν κώδικες δεοντολογίας και συμπεριφοράς. Ο κώδικας προσφέρει στα μέλη των εκάστοτε επαγγελματικών οργανώσεων κατευθυντήριες γραμμές που προσδιορίζουν μια συγκεκριμένη στάση και συμπεριφορά κατά την άσκηση του έργου τους.

Ο όρος ethics =δεοντολογία, προέρχεται από την ελληνική λέξη ήθος, δηλαδή χαρακτήρας. Ενώ η ηθική εστιάζει στο σωστό και λάθος της ανθρώπινης συμπεριφοράς, η δεοντολογία εστιάζει στο πως και το γιατί, οι άνθρωποι δρουν με ένα συγκεκριμένο τρόπο. Η δεοντολογία παρέχει ένα πλαίσιο αρχών και πεποιθήσεων μια λογική και συστηματική ανάλυση αποφάσεων, προκειμένου να βοηθήσει τα άτομα να αποκτήσουν τις δεξιότητες και την επίγνωση που είναι απαραίτητες για τη δεοντολογική λήψη αποφάσεων.

Ουσιαστικό στοιχείο ενός οργανωμένου επιστημονικού επαγγέλματος είναι η ύπαρξη και εφαρμογή ενός Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας. Συγκεκριμένα το ελεγκτικό επάγγελμα διέπεται από αρχές και κανόνες ορισμένους από θεσμοθετημένους φορείς, καθώς και από πρότυπα ηθικής δεοντολογίας. Επιπλέον, τα μέλη του ελεγκτικού επαγγέλματος απολαμβάνουν κοινά γνωρίσματα επιστημονικής γνώσης και επαγγελματικής εμπειρίας. Η αξία του ελεγκτικού επαγγέλματος αποτιμάται ως προσφορά συγκεκριμένης υπηρεσίας στην κοινωνία που ωφελεί και βελτιώνει τις συνθήκες αυτής. Αυτός άλλωστε είναι και ο απώτερος σκοπός του επαγγέλματος. Η υλοποίηση αυτού του στόχου επιτυγχάνεται με την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα στην παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών καθώς και με την ύπαρξη πειθαρχικών ποινών σε μέλη που δεν εκτελούν τα καθήκοντα τους σύμφωνα με το κώδικα.

Μεταξύ του επαγγελματία ελεγκτή και της ελεγχόμενης εταιρείας δημιουργούνται σχέσεις αμοιβαίας εμπιστοσύνης. Η ελεγχόμενη εταιρεία εμπιστεύεται και στηρίζεται στην κρίση και την ειδικευση του επαγγελματία ελεγκτή. Η διατήρηση μιας τέτοιας εμπιστοσύνης και αξιοπιστίας είναι θεμελιώδης στην επαγγελματική σχέση. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις κατάχρησης από την πλευρά του ελεγκτή αυτής της εμπιστοσύνης, η οποία ενθαρρύνεται κυρίως από το γεγονός ότι οι ελεγχόμενες εταιρείες δεν είναι πάντα σε θέση να αξιολογήσουν ορθά την ποιότητα του παρεχόμενου ελεγκτικού έργου. Για την αποφυγή των κινδύνων που μπορεί να

απορρέουν από μια τέτοια συμπεριφορά, δημιουργήθηκε ένας εσωτερικός ρυθμιστικός κώδικας που επιβάλλει τη δέουσα στάση και αντιμετώπιση των θεμάτων από όλα τα μέλη του.

Ο κώδικας κάθε επαγγέλματος είναι συνήθως επίσημος και γραπτός. Ο επαγγελματίας ορκίζεται ότι θα υπακούσει και θα υπηρετεί τον εκάστοτε δεοντολογικό κώδικα. Επίσης, δεσμεύεται, με αυτόν τον τρόπο ότι θα εξασκεί το επάγγελμα του με γνώμονα το κοινό καλό, διασφαλίζοντας την εμπιστοσύνη της κοινωνίας προς το πρόσωπο και το λειτούργημα του. Τα επιμέρους χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κώδικα δεοντολογίας διακρίνονται στο επίσημο τμήμα που περιγράφει στις σχέσεις μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και του επαγγελματία ελεγκτή, αλλά και στο ανεπίσημο τμήμα που καταγράφει τις σχέσεις μεταξύ συναδέλφων.

Η ύπαρξη ωστόσο ενός δεοντολογικού κώδικα δεν επαρκεί για τη διασφάλιση της εμπιστοσύνης της κοινωνίας. Ιδιαίτερα σήμερα, η κοινωνία αντικρούει τις παραδοσιακές δυνάμεις των επαγγελματικών οργανώσεων, ενώ επιζητεί το λεπτομερή έλεγχο και τη διαφάνεια. Γίνεται επιτακτική ανάγκη ο ελεγκτής να διακρίνεται για την ηθική και τις αξίες του. Η έννοια του επαγγελματία συνεπάγεται ότι είναι απαραίτητο να υπάρχει ειδική επιστημονική και τεχνική κατάρτιση, τήρηση των γενικών παραδεκτών αρχών, καθηκόντων και αξιών.

Γενικά, η επαγγελματική δεοντολογία μπορεί να αναφέρεται στο γραπτό κώδικα, η πρακτική της προβλεπόμενης συμπεριφοράς απαιτεί πλέον, α) κατανόηση των δεοντολογικών θεμάτων, β) πλαίσιο λήψης υπεύθυνης απόφασης και γ) γνώση των συνεπειών από την λήψη αποφάσεων.

Συμπερασματικά, η τήρηση της επαγγελματικής δεοντολογίας εκτείνεται πέρα από τις ηθικές αρχές. Ειδικότερα, περιλαμβάνει κριτήρια συμπεριφοράς για έναν επαγγελματία, σχεδιασμένα για πρακτικούς στόχους. Η επαγγελματική δεοντολογία για τους ελεγκτές αναφέρεται στους στόχους του ελεγκτικού επαγγέλματος, δηλαδή να εργαστεί με τα υψηλότερα κριτήρια επαγγελματισμού, να πετύχει τα μέγιστα επίπεδα απόδοσης και γενικά να ανταποκριθεί στην απαίτηση του δημοσίου συμφέροντος.

Όλα τα επαγγέλματα, μαζί και αυτό του λογιστή –ελεγκτή, έχουν κάποια κοινά γνωρίσματα τα οποία είναι, η ευθύνη για την εξυπηρέτηση του κοινού, η πολυμέρεια των γνώσεων, η εμπιστοσύνη του κοινού, πιο συγκεκριμένα για το επάγγελμα του λογιστή-ελεγκτή αυτά διαμορφώνονται ως εξής:

- Όσον αφορά την ευθύνη για την εξυπηρέτηση του κοινού, ο λογιστής-ελεγκτής πρέπει να διασφαλίζει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι δίκαιες για όλους και δεν μεροληπτούν προς οποιονδήποτε σε βάρος κάποιου άλλου.
- Όσον αφορά την πολυμέρεια των γνώσεων, ο λογιστής-ελεγκτής απαιτείται να έχει πολύπλευρες οικονομικές γνώσεις, μιας και τόσο οι οικονομικές καταστάσεις όσο και οι συνθήκες μεταβάλλονται διαρκώς, συνεπώς και η λογιστική αλλά και η ελεγκτική

οφείλουν να συμμορφώνονται σε αυτές τις αλλαγές.

- Τέλος, σχετικά με την εμπιστοσύνη του κοινού ο λογιστής- ελεγκτής στην ουσία προασπίζει το επάγγελμα του αναφέροντας την αξιοπιστία πάνω στην οποία και ασκείται. Συνεπώς η εμπιστοσύνη κοινού προς αυτόν αποτελεί ουσιώδες στοιχείο και αυτό γιατί τα πιστοποιητικά που θα εξέδιδε δεν θα είχαν κανένα κύρος αν το κοινό δεν τα εμπιστευόταν.

Γίνεται αντιληπτό η σημαντικότητα της υπάρξεως ενός συνόλου κανόνων και αρχών, που συνδυάζονται προκειμένου να διατηρηθεί ένα επάγγελμα σε αξιοπρεπές επίπεδο, να καθοδηγηθούν τα μέλη στις σχέσεις μεταξύ τους και τέλος να δίνουν στο κοινό τη σιγουριά. Η πλειοψηφία των επαγγελματιών στις σύγχρονες κοινωνίες έχουν διαμορφώσει κανόνες ή κώδικες δεοντολογίας, οι οποίοι καθορίζουν για τα μέλη τους τι συνιστά ηθική και επαγγελματική συμπεριφορά. Οι κανόνες δεοντολογίας θεσπίζονται προκειμένου οι χρήστες των επαγγελματικών υπηρεσιών να γνωρίζουν τι πρέπει να προσδοκούν από τις υπηρεσίες που αγοράζουν, τα μέλη του κάθε επαγγέλματος να γνωρίζουν τι συνιστά αποδεκτή συμπεριφορά και επίσης το κάθε επάγγελμα να χρησιμοποιεί κανόνες για την παρακολούθηση της συμπεριφοράς των μελών του.

Όπως αναφέρει ο Καραμάνης στο βιβλίο του «Σύγχρονη Ελεγκτική», ο Κώδικας δεοντολογίας ενός επαγγέλματος μπορεί να εξυπηρετήσει διάφορους πρακτικούς σκοπούς. Πρώτον, μπορεί να λειτουργήσει σαν μέσο για τη ρύθμιση διαφόρων θεμάτων επαγγελματικής συμπεριφοράς, πχ εμπλοκή σε ασυμβίβαστες ενέργειες ή δραστηριότητες και την αντιμετώπιση ενδο-επαγγελματικών συγκρούσεων, πχ αθέμιτες πρακτικές ανταγωνισμού μεταξύ ελεγκτών. Δεύτερον, η εφαρμογή ενός Κώδικα Δεοντολογίας μπορεί να διασφαλίσει ότι η πλειοψηφία τουλάχιστον των επαγγελματιών ακολουθεί ορισμένα πρότυπα εργασίας. Αυτόματα συνεπάγεται από αυτό η υψηλή ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών και επιπλέον δημιουργείται στην κοινωνία η εικόνα ενός ομογενοποιημένου και αξιόπιστου επαγγέλματος.(Καραμάνης, 2008)

Τρίτον, σε περιπτώσεις σκανδάλων και κρίσεων, η ύπαρξη ενός Κώδικα Δεοντολογίας διευκολύνει στην εξατομίκευση της ευθύνης, ώστε να μην υπόκειται όλο το επάγγελμα υπό αμφισβήτηση εξαιτίας επαγγελματικής ανεπάρκειας ή ενοχής επιμέρους μελών. Συνεπώς, η ανάπτυξη Κωδικών Επαγγελματικής Δεοντολογίας συμβάλλουν στην προστασία της κοινωνικοοικονομικής θέσης του επαγγέλματος. Συμβάλλουν στην δημιουργία εμπιστοσύνης με το κοινό ως προς τις παρεχόμενες υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τον επαγγελματία που τις παρέχει και τέλος ένας τέτοιος Κώδικας αποτελεί ένα μήνυμα προς την κοινωνία ότι το επάγγελμα έχει αναλάβει να ικανοποιήσει συγκεκριμένες ανάγκες του κοινωνικού συνόλου με τον καλύτερο δυνατό τρόπο και πάντοτε προασπίζοντας το δημόσιο συμφέρον

Όσον αφορά το λογιστικό-ελεγκτικό επάγγελμα, η εμπιστοσύνη του κοινού, των επενδυτών,

της επιχειρηματικής οντότητας και της κυβέρνησης στην αξιοπιστία και στην αντικειμενικότητα των πορισμάτων του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, επιβάλλει πολύ σοβαρές υποχρεώσεις στους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Η έλλειψη ακεραιότητας, η επιλήψιμη ή καταχρηστική συμπεριφορά ενός Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή έχουν επιπτώσεις σε ολόκληρο τον επαγγελματικό κλάδο. Για την μείωση των ανεπιθύμητων φαινομένων και την επιβολή κυρώσεων οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές μέσω των εθνικών και των διεθνών επαγγελματικών τους οργανώσεων, όπως το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών και την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών, διαμόρφωσαν κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας και ηθικής. Οι κώδικες περιλαμβάνουν αρχές, κανόνες και πρακτικές οδηγίες προς τα μέλη των επαγγελματικών ενώσεων και αφετέρου περιλαμβάνουν πρότυπα συμπεριφοράς τα οποία και αφορούν τις σχέσεις του Ελεγκτή Λογιστή με τους πελάτες του, με το κοινό και τους συναδέλφους του.

- Ανεξαρτησία Ορκωτού Ελεγκτή

Τα ελεγκτικά πρότυπα και οι επαγγελματικές ενώσεις των ορκωτών ελεγκτών ορίζουν ότι οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Σύμφωνα με το άρθρο 12 Ν 3148/2003, θα πρέπει να θεσπίζονται αυστηρά και εκτεταμένα ασυμβίβαστα για όλους τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες :

- Δεν επιτρέπεται η πρόσληψη ορκωτού ελεγκτή λογιστή ως συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρία που ελέγχθηκε από αυτόν κατά την τελευταία διετία πριν από την πρόσληψη του. Η απαγόρευση αίρεται εάν προηγηθεί και ολοκληρωθεί ποιοτικός έλεγχος, χωρίς επιβαρυντικό αποτέλεσμα για αυτόν που πρόκειται να προσληφθεί. Η δαπάνη βαρύνει την εταιρεία που προσλαμβάνει.
- Δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρεία στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο σε επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή σε θυγατρικές εταιρίες αυτών, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία οποιασδήποτε σχέσης με τις επιχειρήσεις αυτές από την οποία προξενείται αμοιβαιότητα συμφερόντων, όπως εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές, συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρίας, τήρηση λογιστικών βιβλίων

Η επιλογή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, γίνεται από την διοίκηση της προς έλεγχο εταιρείας και εγκρίνεται από την γενική συνέλευση των μετόχων της. Η πρόταση της αναθέτουσας τον έλεγχο εταιρίας για να ολοκληρωθεί η διαδικασία ανάθεσης θα πρέπει προηγουμένως να έχει εγκριθεί από την εταιρία, η κοινοπραξία ορκωτών ελεγκτών λογιστών.

Το εποπτικό συμβούλιο του ΣΟΕΛ , καταχωρεί την κάθε ανάθεση σε ειδικές μερίδες κατά ορκωτό ελεγκτή, εταιρία ή κοινοπραξία , έτσι ώστε να μπορεί να παρακολουθεί τον αριθμό των ελέγχων που έχουν ανατεθεί σε κάθε ορκωτό ελεγκτή στη διάρκεια του έτους , τη νομιμότητα της διαδικασίας ανάθεσης και την τήρηση του ανώτατου ορίου ετήσιας απασχόλησης του κάθε ορκωτού ελεγκτή λογιστή και του προσωπικού του.

Σύμφωνα με την επιτροπή κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α. η μακροχρόνια θητεία ενός ελεγκτή κλονίζει την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Οι υποστηρικτές της εναλλαγής των ελεγκτών υποστηρίζουν ότι μια αλλαγή παρέχει ένα νέο τρόπο εκτίμησης των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρίας. Από επιστημονικά άρθρα ακόμη πιστεύεται ότι, η πολύχρονη θητεία επηρεάζει άμεσα την αντικειμενικότητα του ελέγχου εξαιτίας του ότι οι ελεγκτές αρχίζουν να λειτουργούν σαν υπερασπιστές της επιχείρησης, αδυνατώντας να ενσωματώσουν στην έκθεσή τους νέα στοιχεία ή αλλαγές τα οποία αποκτούν σημαντική βαρύτητα , ενώ στην προσπάθεια τους να διατηρήσουν τον πελάτη εμφανίζεται το κίνητρο να αποσιωπούν τυχόν αμφίβολες ενέργειες.

- Αμοιβές Ελεγκτών

Η κατοχύρωση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή συνδέεται με τον προσδιορισμό τους ελάχιστου ύψους ελεγκτικής αμοιβής, καθώς και των ωρών πραγματοποίησης κάθε υποχρεωτικού ελέγχου. Αρχικά, νομοθετικά έγινε αναφορά της ελεγκτικής αμοιβής χωρίς ωστόσο στην πραγματικότητα να ορίζεται το ύψος αυτής. Ακολούθως, ο τρόπος προσδιορισμού της ελεγκτικής αμοιβής ρυθμίστηκε ως εξής : «η σταθμισμένη μέση ωριαία αμοιβή δε δύναται να είναι κατώτερη ποσού πενταπλάσιου του...ισχύοντος ωρομισθίου ανειδίκευτου εργάτη κατά ώρα απασχολήσεως, ανά απασχολούμενο ελεγκτή κάθε βαθμίδας». (Νεγκάκης, Ταχυνάκης ,2013)

Με αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων – ΕΛΤΕ, καθορίζονται οι ελάχιστες αναγκαίες ώρες για τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, το ανώτατο όριο ετήσιας απασχόλησης των ελεγκτών, καθώς και του βοηθητικού προσωπικού που απασχολείται στους τακτικούς ελέγχους. Η αμοιβή του ελέγχου επίσης καθορίζεται με ελεύθερη συμφωνία των μερών , ιδίως βάσει των προϋπολογιζόμενων ωρών διενέργειας του ελέγχου από το νόμιμο ελεγκτή ή την ελεγκτική εταιρία. Οι νόμιμοι ελεγκτές και οι ελεγκτικές εταιρίες μπορούν , δεν υποχρεούνται, να αναρτούν ενδεικτικές ωριαίες τιμές και τα κριτήρια εφαρμογής τους στο διαδικτυακό τους τόπο. Παράλληλα , υποχρεούνται να υποβάλλουν προς την ΕΛΤΕ, αλλά και να δημοσιοποιούν στο διαδικτυακό τους τόπο την ετήσια έκθεση διαφάνειας όπου μεταξύ άλλων , θα πρέπει να παραθέτουν πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο καθορισμού της αμοιβής των νόμιμων ελεγκτών, μετόχων ή εταίρων ή ιδιοκτητών.

Τονίζεται ότι ο προσδιορισμός αριθμητικών κριτηρίων συμβάλλει, αφενός στον προσδιορισμό των πηγών προέλευσης του ελεγκτικού εισοδήματος και αφετέρου στην αποφυγή δημιουργίας οικονομικών εξαρτήσεων του ελεγκτή ή της ελεγκτικής εταιρίας από έναν ή περισσότερους πελάτες-ελεγχόμενες εταιρίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

2.1. Η έννοια της Φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή (taxevasion) σχετίζεται με τη διαφορά μεταξύ του συνολικού ποσού του φόρου, που προκύπτει από τα εκουσίως δηλούμενα μεγέθη και καταβάλλεται στο δημόσιο ταμείο εντός ενός φορολογικού έτους, και του επακριβούς ποσού του φόρου το οποίο θα οφειλόταν να καταβληθεί για την ίδια περίοδο λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά μεγέθη και την ισχύουσα νομοθεσία. Η έννοια της λέξης εκουσίως χρησιμοποιείται για να δείξει ότι γίνεται μόνο με τις φορολογικές δηλώσεις χωρίς να έχει προηγηθεί οποιοσδήποτε φορολογικός ή άλλος έλεγχος. Η

φοροδιαφυγή μπορεί να περιοριστεί είτε στο φόρο εισοδήματος είτε να επεκταθεί και σε άλλους φόρους, όπως είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ειδικοί φόροι κατανάλωσης, καθώς και στη μη απόδοση στο δημόσιο ταμείο παρακρατηθέντων φόρων εισοδήματος.

Τη φοροδιαφυγή την περικλείουν τόσο φυσικά πρόσωπα, τα οποία είτε δεν δηλώνουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές τα ακριβή μεγέθη για να προκύψει το ποσό του οφειλόμενου φόρου, είτε δεν υποβάλλουν καθόλου φορολογική δήλωση, όσο και νομικά πρόσωπα. Τα τελευταία είναι κυρίως ανώνυμες εταιρίες, οι οποίες επίσης μπορεί να επιδείξουν παρόμοια με τα φυσικά πρόσωπα συμπεριφορά.

Συνεπώς, η φοροδιαφυγή μπορεί να οριστεί ως το ποσό του φόρου εισοδήματος, το οποίο ενώ θα έπρεπε να δηλώνεται οικειοθελώς, για διάφορους λόγους δεν δηλώνεται, καθώς και το ποσό των άλλων φόρων που ενώ θα έπρεπε να εισπράττονται και να αποδίδονται στο δημόσιο ταμείο αυτό δεν γίνεται.

Η φοροδιαφυγή διακρίνεται συνήθως από την φοροδιαφυγή (taxavoidance) και φοροκλοπή. Στη φοροδιαφυγή γίνεται χρήση και εκμετάλλευση τυχόν ασαφειών ή ειδικών ρυθμίσεων και παραθυράκια που υπάρχουν στην ισχύουσα νομοθεσία, με στόχο τη μη καταβολή φόρου στο δημόσιο ταμείο. Συνεπώς αυτός που δρα με τη μέθοδο της φοροδιαφυγής δεν υπόκειται σε κίνδυνο να υποστεί κυρώσεις για τις πράξεις του. Εφόσον η φοροαποφυγή είναι μια πράξη η οποία δεν παραβιάζει την ισχύουσα νομοθεσία, κατ' επέκταση δεν πρέπει να συγχέεται με τη φοροδιαφυγή.

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι η εσφαλμένη ταύτιση που επιχειρείται από πολλούς, ιδίως από πολιτικά πρόσωπα (τα οποία υποχρεούνται να καταστείλουν και να πατάξουν την έκνομη συμπεριφορά των πολιτών), της έννοιας της φοροδιαφυγής με αυτήν της παραοικονομίας (underground /blackeconomy), έχει ως αποτέλεσμα την λανθασμένη προσέγγιση του προβλήματος που οδηγεί σε εσφαλμένες αποφάσεις και λύσεις, ενώ το πρόβλημα της φοροδιαφυγής παραμένει χρονίζον και άλυτο. Η έννοια της παραοικονομίας ορίζεται ως το μη καταγεγραμμένο τμήμα του εθνικού προϊόντος και εισοδήματος.(Κανελλόπουλος Κ., (2002)

2.1.2. Επιπτώσεις Φοροδιαφυγής

Οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής αποτυπώνονται πλήρως σε άρθρο από το ετήσιο οικονομικό δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος του έτους 2011. Η φοροδιαφυγή λοιπόν, είναι ένα σύνθετο και διαρθρωτικό φαινόμενο, το οποίο συμβάλλει στη μείωση της αποτελεσματικότητας της οικονομίας και τη διεύρυνση της κοινωνικής ανισότητας. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η φοροδιαφυγή στρεβλώνει την κατανομή και την αναδιανομή των οικονομικών πόρων βραχυχρόνια και μακροχρόνια.

Πιο συγκεκριμένα η φορολογία, και κατ' επέκταση η φοροδιαφυγή, επηρεάζει το διαθέσιμο

εισόδημα των πολιτών και συνεπώς, σε βάθος χρόνου, τη δομή της οικονομίας, τις αποφάσεις σχετικά με την προσφορά και ζήτηση εργασίας κατά κλάδο ή επάγγελμα, τη διαχρονική κατανομή του εισοδήματος μεταξύ κατανάλωσης και αποταμίευσης, τις τιμές, το ύψος και το ρυθμό αύξησης των εισαγωγών, τη ροή εισοδήματος στην αλλοδαπή κ.λπ. Παράλληλα, η φοροδιαφυγή περιορίζει την αναδιανεμητική λειτουργία της προοδευτικής φορολογίας από τα πλουσιότερα προς τα φτωχότερα άτομα, αυξάνει τα φορολογικά βάρη των νομοταγών φορολογουμένων και θίγει τη δίκαιη και ίση μεταχείριση ατόμων με παρόμοιο εισόδημα. Επιπρόσθετα, στο βαθμό που αφαιρεί από το δημόσιο τομέα πόρους που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη χρηματοδότηση κρατικών δαπανών, η φοροδιαφυγή οδηγεί σε αύξηση των δανειακών αναγκών του κράτους, περιορισμένη δυνατότητα δημόσιων επενδύσεων, χαμηλότερη ποιότητα και ποσότητα παρεχόμενων δημόσιων αγαθών και δυσκολίες στην εφαρμογή του κοινωνικού κράτους. Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι το κόστος από τη φοροδιαφυγή σε ατομικό επίπεδο διαχέεται άμεσα και έμμεσα στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο, θίγοντας έτσι και κοινωνικές ομάδες που καταβάλλουν συστηματικά και με συνέπεια τους φόρους που τους αναλογούν. (Τράπεζα της Ελλάδας Οικονομικό Δελτίο τεύχος 35 Ιούνιος 2011)

2.1.3. Αιτίες της Φοροδιαφυγής στην Ελλάδα

Τον Ιανουάριο του 2010 είχε εκπονηθεί μια μελέτη για τη φοροδιαφυγή από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος σε συνεργασία με το τμήμα Στατιστικής του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, με δείγμα 747 ατόμων άνω των 18 σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη. Έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον η παρατήρηση των κυριότερων συμπερασμάτων της μελέτης τα οποία έχουν ως εξής:

- Οι οκτώ στους δέκα συμμετέχοντες (ποσοστό 80,2%) εκτιμούν ότι οι φορολογούμενοι που φοροδιαφεύγουν το επιχειρούν, επειδή «υπάρχει μικρή πιθανότητα εντοπισμού τους» από τις φοροελεγκτικές αρχές, που είναι αρμόδιες για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.
- Περισσότεροι από τους 8 στους 10 ερωτηθέντες απάντησαν πως θεωρούν ότι έχουν ηθική υποχρέωση να δηλώνουν όλα τους τα εισοδήματα και να πληρώνουν όλους τους φόρους τους.
- Οι νέοι και το δυναμικό ηλικιακά τμήμα του ενεργού πληθυσμού δηλώνουν περισσότερο πρόθυμοι να αποκρύπτουν τα εισοδήματά τους.
- Όσο χαμηλότερο επίπεδο εκπαίδευσης έχουν οι ερωτηθέντες, τόσο πιθανότερο είναι να δήλωσαν ότι δε θα μπορούσαν να αποκρύψουν τα εισοδήματά τους από την Εφορία.
- Ένας στους δύο πολίτες θεωρούν ότι σε ένα διεφθαρμένο κράτος η φοροδιαφυγή αποτελεί μια λογική αντίδραση.
- Οι ερωτηθέντες σε πολύ άνετη και πολύ δύσκολη οικονομική κατάσταση συμφωνούν περισσότερο

από τους υπόλοιπους ότι η κρατική διαφθορά μπορεί να δικαιολογήσει τη φοροδιαφυγή.

-Το 53% θεωρεί ότι η φοροδιαφυγή είναι ηθική πράξη, εφόσον η Πολιτεία σπαταλά άσκοπα το μεγαλύτερο μέρος των φόρων.

-το 17,9% είναι διατεθειμένο να πάρει το ρίσκο της απόκρυψης των εισοδημάτων του αν γνωρίζει ότι είναι πολύ πιθανό να εντοπισθεί από τις φορολογικές αρχές

-το 45% των ερωτηθέντων πιστεύει ότι «αν θελήσει να αποκρύψει τα εισοδήματά του από την εφορία, μπορεί να το πραγματοποιήσει». (Οικονομικό επιμελητήριο Ελλάδος 2010)

Από τη μελέτη αυτή εξάγεται το συμπέρασμα ότι οι πολίτες θεωρούν ηθική υποχρέωση να πληρώσουν φόρους και να δηλώσουν τα εισοδήματά τους, αλλά θεωρούν αφενός, ότι το κράτος δεν ξοδεύει προς όφελος της κοινωνίας τους φόρους, είτε λόγω ανικανότητας, είτε λόγω κρατικής διαφθοράς και αφετέρου, ότι οι φόροι είναι επαχθείς και άδικοι, γι' αυτό λοιπόν ο πολίτης χρησιμοποιεί την φοροδιαφυγή σαν ασπίδα προστασίας. Από αυτό φαίνεται ότι η φοροδιαφυγή δεν προέρχεται από έλλειψη ηθικής ή από κενό αντίληψης των υποχρεώσεων του πολίτη στη σύγχρονη κοινωνία, αλλά πηγάζει από την δυσαρέσκεια και τη δυσπιστία των πολιτών προς το πολιτειακό σύστημα που κυβερνά την χώρα τις τελευταίες δεκαετίες.

Τέλος σε ένα μεγάλο ποσοστό οι πολίτες θεωρούν μικρή την πιθανότητα εντοπισμού τους από τις φοροελεγκτικές αρχές σε περίπτωση φοροδιαφυγής, γεγονός που δείχνει μια ανικανότητα εφαρμογής των φορολογικών νόμων κάτι το οποίο θα αποτελούσε φόβητρο εναντίων της φοροδιαφυγής αν λειτουργούσε όπως έπρεπε

2.2. Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής

2.2.1. Πεδίο εφαρμογής

Το κράτος προσπαθεί μέσα από ελέγχους και άλλες δράσεις να μειώσει τη φοροδιαφυγή στη χώρα μας. Έτσι, στις 2/5/2011 παρουσιάστηκε από το Υπουργείο Οικονομικών το πρώτο Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής, που σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3943/2011«Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» και πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 5,έπρεπε να εγκριθεί μέχρι 30 Απριλίου 2011.

Το Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής, σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου 3943/2011, εκπονείται κάθε τρία χρόνια. Το πρόγραμμα περιλαμβάνει σχέδιο δράσεων κατά της φοροδιαφυγής, εισηγήσεις για θεσμικές αλλαγές και μέτρα για την αποτελεσματική και συντονισμένη λειτουργία των φορολογικών, δικαστικών και διωκτικών αρχών με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

Συνιστάται, ως συλλογικό κυβερνητικό όργανο η «Επιτροπή για την αντιμετώπιση της

φοροδιαφυγής», η οποία αποτελείται από τον Υπουργό Οικονομικών, ως Πρόεδρο και τους Υπουργούς:

- Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας,
- Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων
- Προστασίας του Πολίτη.

Η Επιτροπή αυτή είναι υπεύθυνη για την έγκριση, την εποπτεία και τον έλεγχο εφαρμογής του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής.

Παράλληλα με τη λειτουργία της «Επιτροπής για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής» συνίσταται στο Υπουργείο Οικονομικών η «Εκτελεστική Διυπουργική Επιτροπή» του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής στην οποία μετέχουν ο Υπουργός Οικονομικών, ως Πρόεδρος και οι Γενικοί Γραμματείς και ανώτατοι υπηρεσιακοί παράγοντες των συναρμόδιων Υπουργείων. Έργο της Εκτελεστικής Επιτροπής είναι η μηνιαία παρακολούθηση της εφαρμογής του προγράμματος και στη συνέχεια η ενημέρωση της «Επιτροπής για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής» το λιγότερο κάθε τρεις μήνες σχετικά με την πρόοδο εφαρμογής των ενεργειών του Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής Ελληνική Δημοκρατία, Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής -Πολίτες και Πολιτεία Μαζί (2011),

2.3. Στόχοι Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής

Για να μπορέσει το Υπουργείο Οικονομικών να καταπολεμήσει την εκτεταμένη φοροδιαφυγή θα πρέπει να επικεντρωθεί σε κάποιους στόχους οι οποίοι θα πρέπει να υλοποιηθούν άμεσα.

Οι κυριότεροι είναι οι παρακάτω:

- Αποτελεσματικότερη λειτουργία και συνεργασία του Μηχανισμού
- Αποκάλυψη και παραδειγματική τιμωρία μεγάλων φοροφυγάδων
- Αποτελεσματικότητα στις εισπράξεις
- Καλύτερη συνεργασία των πολιτών και εθελούσια συμμόρφωση

Η αποτελεσματικότερη λειτουργία και συνεργασία του μηχανισμού συνίσταται στην ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου με τη βεβαίωση και τη τελική είσπραξη των οφειλόμενων ποσών. Προς αυτή την κατεύθυνση γίνεται μείωση του αριθμού των ΔΟΥ και παραμένει μια στην πρωτεύουσα κάθε νομού, εκτός από τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης, ενώ οι υπόλοιπες αντικαθίστανται με Γραφεία Εξυπηρέτησης Πολιτών και το προσωπικό τους μετακινείται σε αυτές

που διατηρούνται. Έτσι, με τον αυξημένο αριθμό υπαλλήλων στις ΔΟΥ που θα συνεχίσουν να λειτουργούν επιτυγχάνεται επάρκεια στελέχωσης το οποίο οδηγεί σε αποτελεσματικότερους και ταχύτερους ελέγχους.

Ένα άλλο βήμα προς αυτή την κατεύθυνση είναι η αξιοποίηση ηλεκτρονικών συστημάτων και η ψηφιοποίηση των οικονομικών πληροφοριών, με τη χρησιμοποίηση ηλεκτρονικών συστημάτων, όπως το ELENXIS, οπότε και επιτυγχάνονται διασταυρώσεις των διαθέσιμων οικονομικών στοιχείων. Έτσι, καθίστανται πιο εύκολοι οι έλεγχοι χωρίς την ανάγκη προσωπικής επαφής μεταξύ ελεγχόμενου και ελεγκτή, οπότε ελαχιστοποιείται και η πιθανότητα χρηματισμού του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.

Ακόμα, συστήνεται νέο Σώμα Ελεγκτών Βεβαίωσης και Αναγκαστικής Είσπραξης Εσόδων, το οποίο αποτελείται από στελέχη που επιλέγονται με ειδικές διαδικασίες, ενώ αξιολογείται τακτικά βάσει συμβολαίων αποδοτικότητας, ώστε να εξασφαλιστεί η συνεχής αποτελεσματικότητά του και σε περίπτωση πειθαρχικών παραπτώματων, υπάγεται σε ειδικό πειθαρχικό έλεγχο.

Επίσης, εκσυγχρονίζονται οι τελωνειακές υπηρεσίες με νέα πληροφοριακά συστήματα, τα οποία εξασφαλίζουν μεγαλύτερη δικτύωση τόσο εντός της χώρας, όσο και με τις αντίστοιχες τελωνειακές υπηρεσίες άλλων χωρών. Έτσι, εντοπίζονται πιο εύκολα τα λαθραία προϊόντα καπνού και αλκοόλ και καταπολεμάται η παράνομη διακίνηση καυσίμων.

Τέλος, η αποτελεσματικότερη λειτουργία και συνεργασία του μηχανισμού επιτυγχάνεται με τον καθορισμό των καθηκόντων των οργανικών θέσεων στις ΔΟΥ και την εσωτερική αναδιοργάνωση των εφοριών με στόχο την καλύτερη παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών και την αποτελεσματικότερη εξυπηρέτηση των πολιτών. Η αξιολόγηση της επίτευξης των στόχων που καθορίζονται για τις ΔΟΥ, επιτυγχάνεται μέσω του συστήματος Δεικτών Μέτρησης Επιδόσεων των ΔΟΥ, ενώ η αναβάθμιση του κύρους των υπηρεσιών επιτυγχάνεται με τη σύσταση «Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων» στο Υπουργείο Οικονομικών, ώστε να ελέγχονται οι υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών που τυχόν δωροδοκούνται εις βάρος του Δημοσίου, γεγονός που αποτελεί πλέον κακούργημα ανεξαρτήτως ποσού.

Επιπρόσθετα, γίνεται επανέλεγχος στη βάση διασταυρώσεων για τυχόν ακραίες διαφοροποιήσεις στα αποτελέσματα των ελέγχων, ενώ καθιερώνονται διαχειριστικοί κυλιόμενοι έλεγχοι σε όλες τις ΔΟΥ από μικτά συνεργεία οι οποίοι είναι αιφνιδιαστικοί, αφού οι ΔΟΥ δεν γνωρίζουν το πότε θα τους γίνει έλεγχος, γεγονός το οποίο συντελεί στην αποτελεσματικότερη λειτουργία τους αφού έχουν το "φόβο" του ελέγχου.

Για την αποκάλυψη και την παραδειγματική τιμωρία των μεγάλων φοροφυγάδων καθιερώθηκε το μέτρο υπολογισμού του εισοδήματος με βάση τα τεκμήρια δαπανών διαβίωσης, όπως τα σπίτια, τα αυτοκίνητα, τις πισίνες, τα σκάφη αναψυχής, τους οικιακούς βοηθούς κτλ. Που έχει ο κάθε φορολογούμενος, ενώ παράλληλα γίνονται διασταυρώσεις των εισοδημάτων από την ακίνητη

περιουσία του καθενός, μέσω του νέου περιουσιολογίου που θεσπίστηκε.

Προς την κατεύθυνση της παραδειγματικής τιμωρίας των μεγάλων φοροφυγάδων είναι και το μέτρο της διαδικασίας του αυτόφωρου κατά την αποκάλυψη σημαντικών φορολογικών παραβάσεων, η θέσπιση οικονομικού εισαγγελέα και η διακοπή της λειτουργίας των επιχειρήσεων που αποδεικνύεται ότι φοροδιαφεύγουν. Επιπλέον, αυξάνονται η συνεργασία διεθνώς όσον αφορά τα φορολογικά ζητήματα και πλέον δίνεται η δυνατότητα ελέγχου των τραπεζικών λογαριασμών για τον εντοπισμό της φοροδιαφυγής. Με αυτό τον τρόπο, το κράτος ενημερώνεται από συνεργαζόμενες χώρες του εξωτερικού για καταθέσεις που τηρούνται από Έλληνες φορολογούμενους και εξετάζεται το κατά πόσον αυτά τα χρήματα είναι νόμιμα ή αποτελούν αποτέλεσμα φοροδιαφυγής. Ιδιαίτερη σημασία δόθηκε στην κατάρτιση διμερούς σύμβασης με την Ελβετία, χώρα στην οποία συχνά κατατίθενται χρήματα παρανόμως αποκτηθέντα, ώστε να αποτραπεί αυτή η πολιτική στο μέλλον.

Ως προς την αποτελεσματικότητα στις εισπράξεις γίνεται ριζική αλλαγή στις διαδικασίες εξαιτίας των οποίων δημιουργούνταν καθυστερήσεις στις πληρωμές των φόρων από τους φορολογούμενους ή και αποφυγή τους, ενώ δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην αναγκαστική είσπραξη των πραγματικών οφειλών. Τα παραπάνω σημαίνουν ότι γίνεται ξεκαθάρισμα στις οφειλές που μπορούν πραγματικά να εισπραχθούν και σε αυτές που δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα, ώστε να επικεντρωθούν οι δράσεις εκεί όπου υπάρχει τρόπος είσπραξης. Επιπρόσθετα, θεσπίζονται δράσεις αναγκαστικής είσπραξης των ληξιπρόθεσμων οφειλών, θεσπίζεται Γενική Διεύθυνση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, καταργούνται τα τμήματα Δικαστικού από τις Δ.Ο.Υ. και αντικαθίστανται με τις Διευθύνσεις Δικαστικού που συντονίζονται από την Γενική Διεύθυνση Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, συγκροτείται ειδικό Σώμα Φορολογικών Διαιτητών για τη διαιτητική επίλυση των φορολογικών διαφορών με αντικείμενο άνω των 150.000 ευρώ, επιτρέπεται η δημοσιοποίηση ονομάτων που έχουν υψηλές ληξιπρόθεσμες οφειλές, επεκτείνεται η συνεργασία των εισπρακτικών μηχανισμών στο φορολογικό και ασφαλιστικό σύστημα και εκκαθαρίζεται το μητρώο των κατόχων ΑΦΜ που είναι υπόχρεοι ΦΠΑ από αυτούς που δεν είναι.

Ως προς την καλύτερη συνεργασία των πολιτών και την εθελούσια συμμόρφωση απλοποιείται η φορολογική νομοθεσία και θεσπίζεται η ύπαρξη φορολογικών πιστοποιητικών λογιστών και ορκωτών ελεγκτών. Έτσι, ένα κομμάτι της ευθύνης των ελέγχων περνάει από τους ελεγκτές του δημοσίου στους λογιστές και τους ορκωτούς ελεγκτές, γεγονός που σημαίνει ότι απαιτούνται λιγότεροι υπάλληλοι του κράτους για τους ελέγχους και ότι το δημόσιο μπορεί πλέον να κάνει πιο στοχευμένους ελέγχους εκεί που πραγματικά υπάρχει πρόβλημα.

Επίσης, διοργανώνονται εκστρατείες ενημέρωσης των πολιτών, ώστε να αποκτήσουν φορολογική συνείδηση και να καταλάβουν το πόσο σημαντικό είναι να μην φοροδιαφεύγουν και να πληρώνουν κανονικά τους φόρους τους, μέσω ενημέρωσης των πολιτών για την αξιοποίηση των

φορολογικών εσόδων από το κράτος, ενώ παράλληλα επεκτείνονται τα κίνητρα φορολογικής συμμόρφωσης όπως οι εκπτώσεις. Τέλος, εξελίσσονται και δίνονται προς χρήση περισσότερες υπηρεσίες μέσω του taxisnet, ώστε να μειωθεί σημαντικά το φαινόμενο των ουρών στις εφορίες και το κόστος λειτουργίας τους

2.4. Προβλεπόμενες δράσεις για την περίοδο 2011-2013 σύμφωνα με το Εθνικό Σχέδιο Δράσης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής

Σύμφωνα με το Εθνικό Σχέδιο Δράσης για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής υπάρχει προγραμματισμός δράσεων για την περίοδο 2011 - 2013 οι οποίες χωρίζονται στις παρακάτω κατηγορίες :

- Νομοθετικές παρεμβάσεις
- Οργανωτικές και λειτουργικές μεταρρυθμίσεις
- Δράσεις Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων
- Δράσεις των ομάδων έργου της έκτακτης δομής
- Δράσεις της Διεύθυνσης Είσπραξης Δημόσιων Εσόδων
- Δράσεις ΣΔΟΕ
- Δράσεις τελωνείων
- Δράσεις Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων
- Δράσεις της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος
- Δράσεις Λιμενικού Σώματος-Ελληνικής Ακτοφυλακής Δράσεις Γενικής Γραμματείας Εμπορίου

Σχετικά με τις νομοθετικές παρεμβάσεις αρχικά προβλέπεται μελέτη της ισχύουσας φορολογικής πολιτικής, ώστε να καταγραφούν τα μέτρα που είναι προς την σωστή κατεύθυνση και επομένως πρέπει να ενισχυθούν, αλλά και εκείνες οι πολιτικές που δεν αποδίδουν οι οποίες θα πρέπει να αντικατασταθούν από άλλες ή να καταργηθούν.

Ακόμα, καθιερώνεται κωδικοποίηση και απλούστευση της φορολογικής νομοθεσίας, όπως και κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του Κώδικα Ποινών. Τέλος, προωθούνται νομοθετικές παρεμβάσεις σχετικά με τις ληξιπρόθεσμες οφειλές και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των δράσεων της Υπηρεσίας Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος. Ως προς τις οργανωτικές και λειτουργικές μεταρρυθμίσεις αυτές αφορούν μεταρρυθμίσεις στην οργανωτική δομή, στα συστήματα και τις λειτουργίες και στην αντιμετώπιση της διαφθοράς.

Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων χρησιμοποιεί νέα προσέγγιση στους ελέγχους και έχει στη διάθεσή της νέα εργαλεία, τα οποία συντελούν σε αποτελεσματικότερους και ταχύτερους ελέγχους. Μέσα από δικλίδες ελέγχεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και το κύρος των βιβλίων και σε περίπτωση εντοπισμού αναξιοπιστιών και ανακριβειών επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από το νόμο πρόστιμα.

Αυξάνονται έτσι οι προληπτικοί έλεγχοι για την έκδοση φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και συγκεντρώνονται στατιστικά στοιχεία για την επιχειρηματική δραστηριότητα των επιχειρήσεων, ώστε να γίνει εφικτός ο υπολογισμός των φορολογικών υποχρεώσεων και ειδικότερα του ΦΠΑ με έμμεσο τρόπο. Προς αυτή την κατεύθυνση είναι και το μέτρο της σύνδεσης των ταμειακών μηχανών των επιχειρήσεων με το Υπουργείο Οικονομικών.

Οι έλεγχοι γίνονται αποτελεσματικότεροι αφού πλέον ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να μεταβεί στην έδρα της επιχείρησης, αλλά μπορεί μέσα από το γραφείο του να διενεργήσει τον έλεγχο χρησιμοποιώντας συστήματα όπως το ELENXIS για διασταυρώσεις και μόνο αν κριθεί απαραίτητο επισκέπτεται την έδρα της επιχείρησης. Επιπλέον, συγκροτούνται ειδικά ελεγκτικά συνεργεία, προκειμένου να ελέγχουν υποθέσεις φορολογουμένων αυξημένου κινδύνου, όπως για παράδειγμα φορολογούμενων που δηλώνουν σαν δραστηριότητα τις αγοροπωλησίες ακινήτων.

Τέλος, διεξάγονται συνοπτικοί έλεγχοι στις επιχειρήσεις που δεν συμμετείχαν στις διατάξεις της περαίωσης βάση των στοχεύσεων της επιτροπής διασταυρώσεων της Γ.Γ.Π.Σ, έλεγχοι σε φορείς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, έλεγχοι για το ξέπλυμα μαύρου χρήματος, έλεγχοι Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, ηλεκτρονικοί έλεγχοι των μεγάλων επιχειρήσεων, έλεγχοι φορολογουμένων υψηλού κινδύνου και έλεγχοι μεταφοράς κεφαλαίων εξωτερικού.

Αντίστοιχα και οι υπόλοιπες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όπως το ΣΔΟΕ, θα καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια για την πάταξη της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου.

Το Υπουργείο Οικονομικών με τις παραπάνω δράσεις επιχειρεί αλλαγή στον τρόπο αντιμετώπισης του πολίτη, αλλάζει το περιεχόμενο και τη φιλοσοφία διεξαγωγής των φορολογικών ελέγχων, επιχειρεί την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με τη συνεργασία και άλλων ελεγκτικών και διωκτικών αρχών και έχει ως στόχο την είσπραξη και όχι απλώς τη βεβαίωση των ληξιπρόθεσμων οφειλών.(Ελληνική Δημοκρατία, Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής - Πολίτες και Πολιτεία Μαζί , 2011)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ

3.1. Γενικές Πληροφορίες

Με την απόφαση του Υπ. Οικονομικών Πολ. 1159/11, δίνεται η δυνατότητα στους νόμιμους ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές ή ελεγκτικές εταιρίες που είναι εγγεγραμμένες στο δημόσιο μητρώο να εκδίδουν σε Α.Ε. και Ε.Π.Ε., των οποίων οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ελέγχονται από ελεγκτές, ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό αφού έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος. Το πιστοποιητικό αυτό χωρίζεται σε 2 ενότητες.

Στην πρώτη ενότητα περιλαμβάνεται η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης, σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης και περιλαμβάνει συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα, όπως η φορολογία εισοδήματος, το ΦΠΑ και άλλα.

Στην δεύτερη ενότητα υπάρχει αναλυτικές πληροφορίες που περιλαμβάνει αναλυτικά πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρία και ανάλυση των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από τον έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης.

Όταν ολοκληρωθεί από τον ελεγκτή η έκθεση για τη φορολογική συμμόρφωση, υποβάλλεται προς την ελεγχόμενη εταιρία, μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Έπειτα υποβάλλεται ηλεκτρονικά από τον ελεγκτή προς το Υπουργείο Οικονομικών στην ειδική βάση δεδομένων, που τηρείται για το σκοπό αυτό από την Γενική Γραμματεία πληροφοριακών συστημάτων.

Στο προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώνεται από τον ελεγκτή, ότι τα δεδομένα του ελέγχου κατατέθηκαν εγγράφως υπόψη της ελεγχόμενης εταιρίας, και ότι η εταιρία διατύπωσε εγγράφως της σχετικές παρατηρήσεις.

Επιπλέον απαιτείται τήρηση του φακέλου τεκμηρίωσης, που περιέχει πληροφορίες από το προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριών, όπως και η ελεγκτική εργασία που πραγματοποιήθηκε. Στην αναλυτική αυτή έκθεση τεκμηρίωσης, υπάρχει τεκμηρίωση για κάθε φορολογικό στοιχείο που

εξετάστηκε, περιγράφονται τα αποτελέσματα του ελέγχου τα οποία είτε καταλήγουν σε πλήρης συμμόρφωση της εταιρίας με την παρούσα φορολογική νομοθεσία είτε δείχνουν διάφορες φορολογικές παραβάσεις που εντοπίστηκαν. Για κάθε ελεγκτική διαδικασία που περιγράφεται, πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου.

Η διαδικασία τήρησης του αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης θα πρέπει να τηρείται για τουλάχιστον επτά χρόνια από την ημερομηνία που αναγράφεται στην έκδοση της σχετικής έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης. Θα πρέπει να υπάρχει τεκμηρίωση τρίτου ελεγκτή, που θα επαληθεύσει τη διαδικασία που ακολουθήθηκε καθώς και τα συμπεράσματα αυτής. Τέλος οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ελέγχουν δειγματοληπτικά τα δεδομένα του αναλυτικού φακέλου, ενώ περνούν από ποιοτικό έλεγχο, ο οποίος βέβαια είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο, που γίνεται από Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. (Νεγκάκης Χ. & Ταχυνάκης Π. ,2013)

3.2. Εταιρίες που Αφορά το Φορολογικό Πιστοποιητικό

Οι διατάξεις των Νόμων 2190/1920 και 3190/1955 αναφέρουν ότι οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. ελέγχονται από νόμιμους ελεγκτές όταν σε δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερβαίνουν τα δύο από τα παρακάτω 3 κριτήρια:

- Σύνολο Ενεργητικού > € 2,5 εκ
- Καθαρός Κύκλος Εργασιών > € 5εκ.
- Μέσος Όρος Προσωπικού > 50 άτομα

Επιπρόσθετα ελέγχονται υποχρεωτικά από τους νόμιμους ελεγκτές οι εταιρίες που συντάσσουν, είτε προαιρετικά, είτε υποχρεωτικά, ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και ετήσιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ελέγχονται επίσης υποχρεωτικά, τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιριών. (Νόμων 2190/1920 και 3190/1955)

Όσο αναφορά φορολογικό πιστοποιητικό, υπόχρεες για αυτό είναι οι εταιρίες εφόσον, έχουν και τα εξής χαρακτηριστικά: α) Έχουν την νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας ή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης. β) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών αυτών ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές (Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές) και ελεγκτικά γραφεία (άρθρο 1, παρ.1 της ΠΟΛ.1159/22.7.2011) και γ) έχουν ισολογισμό με ημερομηνία κλεισίματος 30/6/2011 και έπειτα (www.taxheaven.gr)

Με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι: το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται από την παρ.5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 για το οποίο ήδη

έχουν δοθεί διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1159/22.7.2011, αφορά τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από, Νόμιμους Ελεγκτές και Ελεγκτικά Γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας (Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, 2011)

3.3. Τα Φορολογικά Αντικείμενα που Ερευνώνται κατά τον Έλεγχο

Όπως προαναφέρθηκε παραπάνω το φορολογικό πιστοποιητικό αποτελείτε δύο ενότητες, η πρώτη αφορά την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης που περιλαμβάνει συγκεκριμένα φορολογικά αντικείμενα που προσδιορίζονται σε ένα «Ειδικό Πρόγραμμα Ελέγχου» είναι τα εξής:

- Φορολογία Εισοδήματος
- ΦΠΑ
- ΚΒΣ
- Φορολογία ακινήτων
- Τέλος χαρτοσήμου
- Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων
- Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
- Συναλλαγές μεταξύ θυγατρικών εταιριών με άλλες θυγατρικές του ίδιου ομίλου ή με την μητρική της εταιρία (ενδοομιλικές)

Το πρόγραμμα αυτό εκδίδεται από το Υπ. Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ενώ αναβαθμίζεται κάθε χρόνο και είναι στα πλαίσια του αντίστοιχου Διεθνούς Προτύπου Εργασιών 3000 (InternationalStandardonAssuranceEngagementISAE 3000). Το Πρόγραμμα Ελέγχου απαιτεί από την εταιρία, σε περίπτωση πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές στην τρέχουσα χρήση, να έχει απαραίτητα τεκμηρίωση την τιμολογιακή πολιτική, που εφαρμόστηκε στις συναλλαγές.

Ο έλεγχος διενεργείται σε δειγματοληπτική βάση. Στο έλεγχο της έκπτωσης δαπανών για παράδειγμα, τουλάχιστον το 10% του συνόλου του δείγματος καλύπτεται για κάθε κατηγορία δαπάνης. Μόνο οι δαπάνες που υπερβαίνουν κάποια συγκεκριμένα όρια ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε εταιρίας, παραδείγματος χάριν για μία επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα κάτω από 50 εκ. ευρώ η αξία δαπάνης για κάθε κατηγορία πρέπει να είναι μεγαλύτερη από 15 χιλιάδες ευρώ για να ελεγχθεί. Όταν δεν καλύπτεται δειγματοληπτικά σε ποσοστό του 10% του

συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης, επιλέγεται μικρότερης αξίας δείγμα ελέγχου.

Ειδικά όμως για τις δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων, τους φόρους, τα τέλη, τις προβλέψεις και τις δαπάνες για συνέδρια δεξιώσεις θα ελέγχονται όλα τα παραστατικά ανεξαρτήτως ύψους. Αν παρουσιαστούν παρατυπίες και παραβάσεις, οι Ελεγκτές πρέπει να επεκτείνουν το φάσμα της ελεγκτικής διαδικασίας, στην περίπτωση αυτή δεν λαμβάνονται υπόψη τα όρια δαπανών για το δείγμα ελέγχου. Εν κατακλείδι, ο νόμιμος Ελεγκτής υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες έτσι ώστε να ελέγξει τα φορολογικά αντικείμενα στο σύνολό τους. (Ernst& Young 2011)

3.4. Οι Υπεύθυνοι για τα Φορολογικά Έγγραφα

Οι διοικήσεις των νόμιμων εταιριών είναι υπεύθυνες για τη σύνταξη των φορολογικών εγγράφων και όλα αυτά τα έγγραφα υπογράφονται από λογιστή φοροτεχνικό. Όσο αφορά την προσδιορισμό των φορολογικών αναμορφώσεων, πρέπει να προέρχεται αναλυτικά από τα βιβλία που τηρεί η επιχείρηση. Ο προσδιορισμός και η οριστικοποίηση των αναμορφώσεων πρέπει να γίνεται είτε άμεσα από τους αυτούς που καταχωρούν τα παραστατικά, είτε έως την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα.

Η ελεγχόμενη εταιρία είναι υποχρεωμένη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε αλλαγή χρειαστεί, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, στο λογιστήριό της ώστε να μπορούν να προσδιοριστούν οι φορολογικές αναμορφώσεις, ώστε να καταστεί εφικτός ο έλεγχος, που θα παράγει το φορολογικό πιστοποιητικό για την εταιρία. (Ernst& Young 2011)

3.5. Το περιεχόμενο του Φορολογικού Πιστοποιητικού

3.5.1. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης

Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης είναι το πρώτο από τα δύο τμήματα που διακρίνεται το φορολογικό πιστοποιητικό. Συντάσσεται σύμφωνα με τα Υποδείγματα του παραρτήματος Ι της Υπ. Απόφασης 1159/2011 και μπορεί να περιλαμβάνει διαφορετικό τύπο συμπεράσματος, όπως φαίνεται στο σχετικό πίνακα

	Συμπεράσματα χωρίς επιφύλαξη	Συμπεράσματα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης	Συμπεράσματα με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης / Αρνητικό συμπέρασμα
Πότε εκδίδεται	Όταν δεν προκύπτουν φορολογικές παραβάσεις ή προκύπτουν «μη σημαντικές» παραβάσεις	Όταν προκύπτουν θέματα των οποίων η φορολογική μεταχείριση αμφισβητείται	Όταν προκύπτουν συμπεράσματα με επιφύλαξη (μη συμμόρφωση με φορολογική νομοθεσία)	Όταν προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα
Συνέπειες	Εντός 15 ημερών από την υποβολή της έκθεσης στο Υπ. Οικ. στέλνεται στηνελεγχόμενη εταιρία επιστολή που αναφέρεται ότι σύμφωνα με τον έλεγχο δεν βρέθηκαν παραβάσεις, γεγονός που γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπ. Οικ. Οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών	Εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Οι έλεγχοι διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Ελεγκτές της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στο Υπ. Οικ. (πχ για κλείσιμο χρήσης 31/12/2011 η προθεσμία λήγει στις 10/1/2014). Μετά την βεβαίωση τυχόν φόρων ο	Εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατό να καταλογιστούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπ. Οικ. μπορεί να ζητήσει από τον ελεγκτή κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για τη	Εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου

	ελέγχων.	έλεγχος θεωρείται περαιωμένος	σύνταξη της έκθεσης ελέγχου
--	----------	----------------------------------	--------------------------------

ΠΗΓΗ: (Έκθεση της Ernst& Young με τίτλο «taxalert» του Οκτ. 2011)

3.5.2. Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων

Το δεύτερο μέρος του φορολογικού πιστοποιητικού είναι το προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων. Συντάσσεται σύμφωνα με τα Υποδείγματα του Παραρτήματος II της Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ 1159/2011 και περιλαμβάνει:

- Πληροφοριακά στοιχεία που αφορούν την ελεγχόμενη εταιρεία.
- Ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο.
- Γραπτή βεβαίωση ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και ότι αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της.
- Εφόσον οι παραβάσεις έχουν εντοπιστεί από τον έλεγχο των ελεγκτών περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρείας και του λογιστή – φοροτεχνικού που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση εφαρμόζοντας αναλόγως στη συνέχεια, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 3 του ν. 3943/2011.(Ernst& Young 2011)

3.6. Τεκμηρίωση Φορολογικού Έλεγχου

Για να τεκμηριωθεί ο φορολογικός έλεγχος πρέπει σε κάθε «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» να τηρείται:

- Αναλυτικός Φάκελος Τεκμηρίωσης.
- Αναλυτική Έκθεση Τεκμηρίωσης στην οποία περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική διαδικασία και τεκμηριώνονται για κάθε φορολογικό αντικείμενο τα ευρήματα του ελέγχου, είτε αφορούν σε πλήρη συμμόρφωση της εταιρείας με τη φορολογική νομοθεσία, είτε υπάρχουν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.
- Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη

παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα),
- Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας,
- Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία,
- Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί το Προσάρτημα των Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων. Η τεκμηρίωση πρέπει να πραγματοποιείται βάσει του ISAE 3000 και κατ' ελάχιστο να δίνει τη δυνατότητα σε έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

Ο αναλυτικός φάκελος τεκμηρίωσης διατηρείται από τους νόμιμους ελεγκτές για τουλάχιστον 7 έτη από την ημερομηνία έκδοσης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης. Οι νόμιμοι ελεγκτές / ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να παρέχουν το σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης οποτεδήποτε ζητηθεί στις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

(Η τελευταία παράγραφος εδώ και παράγραφος 5 στο άρθρο 4του ΠΟΛ.1159/22.7.2011 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1011/10.1.2012)(ΠΟΛ.1159/22.7.2011 όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1011/10.1.2012, ΠΟΛ.1086/30.3.2012,ΠΟΛ.1155/5.7.2012,ΠΟΛ.1168/31.7.2012,ΠΟΛ.1153/26.6.2013, ΠΟΛ.1187/26.7.2013 ΠΟΛ.1236/18.10.2013)

- Το Χρονοδιάγραμμα Έκδοσης του Φορολογικού Πιστοποιητικού

Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία από τους ελεγκτές οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο 10 ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Παράλληλα η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους νόμιμους ελεγκτές και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ), έως την 10η ημέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για τις εταιρείες που έκλεισαν ισολογισμό την 30.6.2011 η προθεσμία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ παρατείνεται έως την 30.4.2012.

(Η παραπάνω παράγραφος και παράγραφος 7 του άρθρου 3 του ΠΟΛ.1159/22.7.2011 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1011/10.1.2012 και τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1086/30.3.2012)

(Η προθεσμία που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 για τις εταιρείες που έκλεισαν ισολογισμό την 31.12.2011 παρατείνεται έως την 31.07.2012, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1155/5.7.2012) (Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1168/31.7.2012 ορίστηκε ότι για τα πιστωτικά ιδρύματα με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και τις θυγατρικές αυτών που δραστηριοποιούνται στο χρηματοοικονομικό τομέα, η προθεσμία που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 3 παρατείνεται έως την 10.10.2012)

(Με την ΠΟΛ.1187/26.7.2013 ορίζεται ότι η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 3 για τα νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994, με διαχειριστική περίοδο που έληξε την 31.12.2012, παρατείνεται έως και την 30/09/2013)

Η τεκμηρίωση του παραπάνω φορολογικού ελέγχου ολοκληρώνεται 60 μέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπ. Οικ., ανεξάρτητα από το ενδεχόμενο να προέκυψαν παραβάσεις

Παράδειγμα ενδεικτικού χρονοδιαγράμματος για Α.Ε. που η χρήση τους έληξε 30/6/2011

- Τέλος χρήσης: 30/6/2011
- Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος: 10/11/2011
- Υποβολή Έκθεσης στην ελεγχόμενη εταιρία: 21/11/2011
- Καταληκτική ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από τη Γ.Σ.:30/12/2011
- Ηλεκτρονική υποβολή Έκθεσης στην Γ.Γ.Π.Σ.:30/4/2012
- Ολοκλήρωση τεκμηρίωσης φορολογικού ελέγχου: 29/6/2012

(ΠΟΛ.1159/22.7.2011 όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1011/10.1.2012, ΠΟΛ.1086/30.3.2012, ΠΟΛ.1155/5.7.2012, ΠΟΛ.1168/31.7.2012, ΠΟΛ.1153/26.6.2013, ΠΟΛ.1187/26.7.2013 ΠΟΛ.1236/18.10.2013)

- Περιπτώσεις Διενέργειας Ελέγχου από τη Φορολογική Αρχή

Για τον δειγματοληπτικό έλεγχο από τη φορολογική αρχή του Υπ. Οικ. επιλέγεται από τις εταιρείες που ελέγχονται από τους νόμιμους ελεγκτές, δείγμα τουλάχιστον 9%.Οι εταιρείες θα επιλέγονται με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

- Ποιοτικά χαρακτηριστικά (π.χ. κλάδος δραστηριότητας, ύπαρξη παραβάσεων ή στοιχείων από διασταυρώσεις).

- Οικονομικά δεδομένα (π.χ. ακαθάριστα έσοδα, κέρδη ή ζημιές, συντελεστής μικτού ή καθαρού κέρδους).
- Χωροταξικά και χρονικά δεδομένα (π.χ. τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες, τοπικές ιδιαιτερότητες).

Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

(Η παραπάνω παράγραφος και παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΠΟΛ.1159/22.7.2011, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1236/18.10.2013)

- Τακτικός Φορολογικός Έλεγχος Βάσει Συγκεκριμένων Κριτηρίων

Εκτός των ελέγχων που γίνονται δειγματοληπτικά μπορεί να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος σε πρόσθετο αριθμό εταιριών μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από την Επιτροπή (που αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας, και τον Προϊστάμενο Διεύθυνσης Ελέγχων).(Η παραπάνω παράγραφος και παράγραφος 4 του άρθρου 5, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1155/5.7.2012) Ο έλεγχος γίνεται βάσει των ακόλουθων κριτηρίων:

- Λήψη ή έκδοση πλαστών / εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες.
- Παραβάσεις trans fer pricing.
- Στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.
- Μη έκδοση έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης από τους ελεγκτές εντός των προθεσμιών.
- Αναφορά από τους ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες.
- Περιπτώσεις ελέγχων κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση του Ν. 3693/2008 από τους ελεγκτές.
- Άσκηση δίωξης μελών Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

- Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από 70% του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της Επιτροπής.
- Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου που διενεργεί η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

Επίσης Τακτικός έλεγχος μπορεί να διενεργηθεί στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Υποθέσεις για τις οποίες οι διαφοροποιήσεις των αμοιβών των νόμιμων ελεγκτών κρίνονται από την Ειδική Επιτροπή του αρ. 10§2 ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011 «αφύσικες»..
- Περιπτώσεις που μια ΑΕ ή ΕΠΕ, παρότι πληροί τα κριτήρια για τον υποχρεωτικό έλεγχο από νόμιμους ελεγκτές, δεν τους επιλέγει για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια για τον έλεγχο της φορολογικής της συμμόρφωσης.
- Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους νόμιμους ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της Επιτροπής αρ 4 ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011.

Σε περίπτωση που η Εταιρεία αναμορφώσει στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος μη παραγωγικές δαπάνες που υπερβαίνουν το όριο του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων και ο νόμιμος ελεγκτής δεν έχει προσδιορίσει επιπλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες λόγω έλλειψης παραγωγικότητας, τότε η υπόθεση δεν παραπέμπεται για έλεγχο εξ' αυτού του λόγου. Βέβαια πρέπει να προσδιοριστούν από το Υπ. Οικ., οι έννοιες των μη παραγωγικών δαπανών αλλά και της έννοιας των ακαθαρίστων εσόδων (αν για παράδειγμα υπάρχει και ειδικός φόρος κατανάλωσης)

- Προθεσμία Ολοκλήρωσης των Ελέγχων από το Υπουργείο Οικονομικών

Οι έλεγχοι ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών. Κατ' εξαίρεση, οι έλεγχοι μπορεί να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Άσκηση δίωξης μελών Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.
- Λήψη ή έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες.
- Παραβάσεις transfer pricing (Η τιμή στην οποία γίνονται οι συναλλαγές μεταξύ των τμημάτων της ελεγχόμενης εταιρίας, π.χ. προώθηση υπαλλήλων ή παγίων είτε εμπορευμάτων μεταξύ θυγατρικών και μητρικής εταιρίας, το οποίο θεωρείται σημαντικό εργαλείο στην τεχνική της φοροδιαφυγής ή της διόγκωσης κερδών). (Ernst & Young 2011)
- Ποιοτικός Έλεγχος του Έργου των Νόμιμων Ελεγκτών

Είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο που διενεργείται από τη φορολογική αρχή. Διενεργείται από συνεργεία ελεγκτών της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) βάσει του Ν.3693/2008 και με τη συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών. Το δείγμα φακέλων επιλέγεται από την Ε.Λ.Τ.Ε. Θα πρέπει όμως να ελέγχεται ένας φάκελος για κάθε νόμιμο ελεγκτή, τουλάχιστον μια φορά σε κάθε τριετία και κάθε Ελεγκτική Εταιρεία, για έναν ή περισσότερους φακέλους, κάθε έτος.

Ο ποιοτικός έλεγχος γίνεται στους φακέλους τεκμηρίωσης των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να παράσχουν όλες τις απαραίτητες εξηγήσεις στους ανεξάρτητους ελεγκτές.

Από τους ποιοτικούς ελέγχους μπορεί να προκύψουν ευρήματα, με βάση τα οποία μπορεί κατά περίπτωση ή να γίνουν παρατηρήσεις για βελτίωση του τρόπου άσκησης του έργου των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, ή να γίνει παραπομπή υποθέσεων στα πειθαρχικά όργανα της ΕΛΤΕ και εφαρμογή των διατάξεων του ν. 3148/2003 εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις.

Τέλος σύνοψη των διαπιστώσεων των ποιοτικών ελέγχων για κάθε ελεγκτική εταιρεία, που αφορούν τη χορήγηση των φορολογικών πιστοποιητικών, δημοσιοποιείται στο διαδίκτυο, με βάση τις υποχρεώσεις για δημοσιότητα που ορίζονται από το ν. 3693/2008.

- Ειδική Εφαρμογή Παρακολούθησης Ελέγχων της Γ.Γ.Π.Σ.

Η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων είναι η αρμόδια υπηρεσία για διατήρηση ενός πλαισίου άντλησης πληροφόρησης, επικοινωνίας των εμπλεκόμενων και της επεξεργασίας των δεδομένων που αφορούν τους φορολογικούς ελέγχους στις εταιρείες για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό.

Αναπτύσσει λοιπόν, μία ειδική εφαρμογή παρακολούθησης των ελέγχων, που θα αρχίσει να λειτουργεί μέχρι 30/11/2011, η οποία είναι σχεδιασμένη με τα πρότυπα ασφάλειας της Γ.Γ.Π.Σ και

οι χρήστες ελεγκτές, έχουν πρόσβαση μόνο στις πληροφορίες που αφορούν τις εταιρείες που οι ίδιοι ελέγχουν. Επιπλέον η «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» είναι διαθέσιμη στην εφαρμογή αυτή σε μελλοντικούς ελέγχους από άλλον νόμιμο ελεγκτή.

Στην εφαρμογή περιλαμβάνονται μητρώα των φορολογούμενων εταιρειών, των ελεγκτικών εταιρειών και των νόμιμων ελεγκτών που διενεργούν φορολογικούς ελέγχους και σε αυτήν αποθηκεύονται, κατά ελεγχόμενη εταιρία και διαχειριστική χρήση, όλες οι εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης, καθώς και η αλληλογραφία που αφορά κάθε έλεγχο που διενεργείται.

(Η παραπάνω παράγραφος και παράγραφος 4 του άρθρου 8, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1086/30.3.2012)

Η διαδικασία ενημέρωσης της εφαρμογής έχει ως εξής:

Η ελεγκτική εταιρεία, με την ανάληψη ενός διαχειριστικού ελέγχου που περιλαμβάνει και τη χορήγηση του φορολογικού πιστοποιητικού, ενημερώνει ηλεκτρονικά την εφαρμογή της Γ.Γ.Π.Σ. για το γεγονός, για τον ελεγκτή στον οποίο έχει ανατεθεί ο έλεγχος και για το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης του ελέγχου. Σε διάστημα 10 ημερών, η ελεγκτική εταιρεία υποβάλλει την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης σε μορφή αρχείου XML (Excel file). Ειδικά για τις εταιρείες που κλείνουν ισολογισμό μέχρι 31.12.2011 η ανωτέρω ενημέρωση θα γίνει μέχρι την 30.4.2012.

(Η παραπάνω παράγραφος και παράγραφος 4 του άρθρου, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1086/30.3.2012)

- Καθορισμός Αμοιβών των Ελεγκτών

Οι αμοιβές προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση, εμφανίζονται διακριτά στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και εκπίπτουν φορολογικά από τα φορολογητέα έσοδα.

Για την εξασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και της διαφάνειας στη διαδικασία ανάθεσης της εντολής, συγκροτείται ειδική επιτροπή αποτελούμενη από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, τον Προϊστάμενο του αρμόδιου τμήματος της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, έναν εκπρόσωπο της Ε.Λ.Τ.Ε. και έναν εκπρόσωπο του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), οι οποίοι θα αποφαινούνται για τις διαφοροποιήσεις των αμοιβών που αντίκεινται στα συναλλακτικά ήθη. Οι υποθέσεις για τις οποίες οι διαφοροποιήσεις των αμοιβών κρίνονται από την επιτροπή «αφύσικες», παραπέμπονται για τακτικό έλεγχο.

(Η παραπάνω παράγραφος και παράγραφος 2 του άρθρου 10, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1155/5.7.2012)

(ΠΟΛ.1159/22.7.2011 όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1011/10.1.2012, ΠΟΛ.1086/30.3.2012, ΠΟΛ.1155/5.7.2012, ΠΟΛ.1168/31.7.2012, ΠΟΛ.1153/26.6.2013, ΠΟΛ.1187/26.7.2013 ΠΟΛ.1236/18.10.2013)

- Ποια είναι η διαδικασία υποβολής ερωτημάτων προς το Υπουργείο Οικονομικών για διευκρινίσεις

Οι Νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία μπορούν να υποβάλλουν γραπτά ερωτήματα, επί ειδικών θεμάτων τεχνικής φύσης που ανακύπτουν κατά τον έλεγχό τους στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων, ηλεκτρονικά μέσω σχετικής εφαρμογής. Οι γνωμοδοτήσεις κοινοποιούνται σε αυτόν που υπέβαλε το ερώτημα και καταχωρούνται στην εφαρμογή. Τυχόν καθυστέρηση απάντησης σε ερώτημα δεν αποτελεί λόγο καθυστέρησης ολοκλήρωσης των ελέγχων από τους ελεγκτές.

- Έλεγχος από το Υπ. Οικ., παραβάσεις ελεγκτών, κυρώσεις για μη ορθή εκπλήρωση καθηκόντων

Όταν οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής του Υπ. Οικ., στην έκθεση ελέγχου περιλαμβάνονται και οι απόψεις των νομίμων ελεγκτών, που έλεγξαν την εταιρεία, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση καθώς και οι απόψεις των λογιστών- φοροτεχνικών. Οι διατάξεις του Ποινολογίου, του Ν. 3693/2008 καθώς και του Ν. 3943/2011 εφαρμόζονται αναλόγως για μη ορθή εκπλήρωση καθηκόντων.

Εφόσον σε μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις και παραβάσεις, σε σχέση με τα φορολογητέα αντικείμενα που ελέχθησαν στο πρόγραμμα ελέγχου, επιβάλλονται στους ελεγκτές:

- Διοικητικές κυρώσεις Ποινολογίου, πρόστιμο €10.000 – €100.000. Τα πρόστιμα δημοσιοποιούνται στην Ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών.
- Διοικητικές Κυρώσεις του Ν. 3693/2008. Σύσταση, επίπληξη, πρόστιμο ύψους μέχρι €50.000, προσωρινή αναστολή άσκησης επαγγέλματος μέχρι 1 έτος, οριστική διαγραφή από τα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ. Οι παραπάνω κυρώσεις, με τη διαφορά ότι το ανώτατο όριο του προστίμου μπορεί να αγγίξει το €1.000.000, επιβάλλονται και κατά της ελεγκτικής εταιρείας, στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής που διενήργησε τον έλεγχο, εφόσον διαπιστωθεί ότι στην παράβαση είχε συμμετοχή μέλος της διοίκησής της.
- Αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη για τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία

για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου, μέχρι το 10πλάσιο των αμοιβών (Αρ. 29 Ν.3693/2008).

- Στην περίπτωση που αποδειχθεί δόλος, διοικητικές και ποινικές κυρώσεις δυνάμει των διατάξεων για το ξέπλυμα βρώμικου χρήματος.

(ΠΟΛ.1159/22.7.2011 όπως τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1011/10.1.2012, ΠΟΛ.1086/30.3.2012, ΠΟΛ.1155/5.7.2012, ΠΟΛ.1168/31.7.2012, ΠΟΛ.1153/26.6.2013, ΠΟΛ.1187/26.7.2013 ΠΟΛ.1236/18.10.2013)

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ- ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Ολοένα και πιο αντιληπτός γίνεται ο κεντρικός στόχος της κρατικής δράσης και της φορολογικής πολιτικής να παρουσιάσει ως μείζων θέμα της οικονομικής κατάστασης της χώρας μας, την ανάγκη σύλληψης της φοροδιαφυγής. Η αναζήτηση μέσων επίτευξης του συγκεκριμένου στόχου αποτελεί προτεραιότητα για την αντιμετώπιση της δημοσιονομικής κρίσης που πλήττει βαθεία και την χώρα μας. Παράλληλα, οι μεταβολές του συστήματος φορολογικού ελέγχου και η προσθήκη συνεχών νέων μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής αποδεικνύουν την οριστική διαπίστωση της ανεπάρκειας του κρατικού ελεγκτικού μηχανισμού.

Στο παρόν πόνημα κυρίως άξονας ήταν η παρουσίαση του μέτρου του φορολογικού πιστοποιητικού μέσα σε ένα εξαιρετικά ρευστό και επιχειρηματικό περιβάλλον που αποσκοπεί στην πάταξη της φοροδιαφυγής. Η ιδέα για την δημιουργία αυτού του μέτρου είναι η πρόληψη από απάτες από τις επιχειρήσεις εις βάρος του κράτους και των πολιτών. Οι απάτες στον χώρο της λογιστικής είναι σε έξαρση και αυτό αποτελεί πονοκέφαλο στην ελεγκτικές αρχές. Το τελευταίο διάστημα όλο και περισσότερα σκάνδαλα ως προς απάτες και φοροδιαφυγές βρίσκουν το φώς της δημοσιότητας και παίρνουν τον δρόμο για την δικαιοσύνη.

Το μέτρο του φορολογικού πιστοποιητικού ,που όπως όλα τα μετρά σε αυτήν την χώρα δέχονται τροποποιήσεις με την γέννηση τους, έτσι και σε αυτό δεν θα μπορούσε να μην γίνει το ίδιο. Έχει δεχθεί τόσες τροποποιήσεις που πλέον και να μπορούσε το μέτρο να ευοδώσει τελικά έχει πιο πολλούς αντιπάλους παρά συμμάχους στην εφαρμογή του.

Το θέμα είναι ότι είτε μένει ,είτε φεύγει, είτε απλά αλλάζει λίγο μορφή αν είναι φάρμακό για την διαφάνεια σε αυτήν την χώρα. Ακόμη ερώτημα παραμένει εάν η έλλειψη μέτρων αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής είναι εκείνη που δικαιολογεί την εισαγωγή του θεσμού του φορολογικού πιστοποιητικού ή εν τέλει η αδυναμία εφαρμογής των εκάστοτε θεσμοθετούμενων διατάξεων. Το θέμα της φοροδιαφυγής δεν οφείλεται μόνο στην ανεπάρκεια του ελεγκτικού μηχανισμού και των μέτρων πάταξης της , αλλά ίσως και στην πιθανή έλλειψη

δικαιοσύνης του φορολογικού συστήματος, το υπερβολικό ύψος του φορολογικού βάρους και τη μη χρηστή διαχείριση των φορολογικών πόρων.

Γίνεται αντιληπτό ότι το σύστημα προβλέπει επαρκή προληπτικά και κατασταλτικά μέτρα για την διασφάλιση του έγκυρου των ελέγχων στις επιχειρήσεις. Είναι φανερό ότι την επιλογή του συγκεκριμένου μέτρου, την επιβάλλει η αδυναμία του κρατικού ελεγκτικού συστήματος, να αντιμετωπίσει το πρόβλημα της φοροδιαφυγής. Προφανώς, το κράτος κρίνει ότι η αδυναμία αυτή οφείλεται σε έλλειψη προσωπικού, σε έλλειψη ποιότητας του υφισταμένου στελεχιακού δυναμικού και στην διαφθορά.

Το κενό αυτό καλούνται, σύμφωνα με τον νομοθέτη, να καλύψουν τα ιδιωτικά ελεγκτικά γραφεία ή νόμιμοι ελεγκτές, υπό το κίνητρο της αμοιβής, αλλά και υπό το φόβο του κρατικού ελέγχου. Να σημειωθεί και ως πρακτικό πλεονέκτημα το γεγονός ότι οι ελεγκτές αυτοί έχουν ήδη πρόσβαση στις ελεγχόμενες εταιρείες, στο πλαίσιο του οικονομικού ελέγχου που διενεργούν.

Θετικό είναι και το γεγονός ότι ο έλεγχος είναι άμεσος, εντός του οικείου οικονομικού έτους και σε περίπτωση διαπίστωσης φορολογικών παρανομιών, ο φορολογούμενος δεν εκτίθεται στα αυξημένα πρόστιμα και προσαυξήσεις που συνεπάγεται ο έλεγχος μετά από πολλά έτη. Ίσως ένα πιο σταθερό και δίκαιο φορολογικό καθεστώς που θα δίνει κίνητρα στους πολίτες και στις επιχειρήσεις, να αποτελεί πρόταση αντιμετώπισης για την καταστολή της φοροδιαφυγής, χωρίς επιπρόσθετα μέτρα που επιβαρύνουν οικονομικά τους φορολογούμενους, ενώ παράλληλα θα ενισχύει την φορολογική συνείδηση των πολιτών.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Στο παράρτημα θα παρουσιαστούν αποτελέσματα έρευνας που έχει διεξαχθεί για το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό από του περιοδικού «Accountancy Greece» όταν είχε ανακοινωθεί για πρώτη φορά το μέτρο. Στην έρευνα ερωτούνται μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες για την άποψη τους.

Πηγή: <http://www.accountancygreece.gr>

DELOITTE

1. Ποιες είναι οι πρώτες εντυπώσεις, δυσκολίες και παρατηρήσεις από τη διενέργεια των μέχρι σήμερα ελέγχων;

Πρωτίστως αξίζει να σημειωθεί ότι ο θεσμός των φορολογικών πιστοποιητικών είναι μία κίνηση του κράτους προς την ορθή διενέργεια των φορολογικών ελέγχων. Εντούτοις, όπως σε κάθε ένα νέο

εγγείρημα υπάρχουν σχετικές δυσκολίες κατά τα πρώτα στάδια της εφαρμογής του. Καταρχάς οι δυσκολίες εντοπίζονται στο γεγονός ότι από την εφαρμογή του νόμου και μέχρι πρόσφατα δεν παρασχέθηκαν κάποιες κατευθύνσεις αναφορικά με το περιεχόμενο του φακέλου ελέγχου. Επίσης υπήρξαν αρκετές δυσκολίες ως προς το εύρος της εργασίας μας, που οφείλονται στο γεγονός ότι στις περισσότερες περιπτώσεις τα δείγματα ήταν πολυπληθή, μιας και δεν είχαν εκδοθεί οι αναγκαίες διευκρινιστικές οδηγίες ως προς τη δυνατότητα επιλογής δειγμάτων βάσει Materiality.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι οι πληροφορίες και τα δεδομένα που ζητήθηκαν από τις επιχειρήσεις ήταν σημαντικές σε πλήθος. Έτσι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι επιχειρήσεις, λόγω της μη ορθής κατανόησης των επιμέρους βημάτων που ελέγχονταν κάθε φορά, έδιδαν τα έγγραφα και τα λοιπά δικαιολογητικά ελλιπή και χωρίς προηγούμενη επεξεργασία. Αυτή η ακατέργαστη και ελλιπής προσκόμιση στοιχείων είχε ως αποτέλεσμα τη συχνή επανάληψη των ελεγκτικών βημάτων μας και συνεπώς την καθυστέρηση ολοκλήρωσης του ελέγχου μας.

[2. Πώς αντιμετωπίσατε, εσείς και οι πελάτες σας, την υποχρέωση να απορρίψετε δαπάνες ως μη παραγωγικές στο ύψος του 0,5% του τζίρου κι αν πιστεύετε ότι αυτό υπονομεύει το θεσμό του φορολογικού ελέγχου;](#)

Καταρχήν, ως κριτήριο για την αναγνώριση ή μη των «φορολογικά εκπεστέων δαπανών» ελήφθησαν υπόψη:

- οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ,
- οι ερμηνευτικές θέσεις και εγκύκλιοι του Υπουργείου Οικονομικών σε σχέση με τις κατά περίπτωση δαπάνες που ελέγχονταν κάθε φορά και
- η πληρότητα του λοιπού υποστηρικτικού υλικού που διέθεταν οι επιχειρήσεις, ώστε κατά τον έλεγχο μας να επαληθεύεται κατά τρόπο τεκμηριωμένο ο παραγωγικός ή μη χαρακτήρας τους σε σχέση με τους επιχειρηματικούς σκοπούς των εταιρειών. Μολονότι φαίνεται ότι ένα ποσοστό μπορεί αρχικά να λειτουργήσει ως ένα σημείο αναφοράς για τις ελεγκτικές εργασίες, εντούτοις, από την άλλη αυτό ουσιαστικά αναιρεί και σε ορισμένες περιπτώσεις υπονομεύει το έργο των ελεγκτικών εργασιών, καθότι αυτό οδηγεί σε ένα «μη αντικειμενικό όριο», το οποίο μπορεί να μην θεωρηθεί «ασφαλές και δίκαιο», ίσως, από την πλευρά του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με το ύψος των απορριφθέντων δαπανών, εντούτοις μπορεί να είναι άδικο από την πλευρά των επιχειρήσεων, ιδιαίτερα δε σε περιπτώσεις εταιρειών που δηλώνουν υψηλά ποσά ακαθαρίστων εσόδων και παράλληλα επιδιώκουν να κάνουν σωστές αναμορφώσεις κατά την υποβολή των φορολογικών δηλώσεών τους.

[3. Όλοι γνωρίζουμε τα προβλήματα που ανακύπτουν από το περίπλοκο φορολογικό μας σύστημα και ιδιαίτερα από τον ΚΒΣ και συνεπώς θα ήθελα, αν μπορείτε, να μας αναφέρετε προβλήματα που προέκυψαν στην εργασία σας και πώς τα λύσατε.](#)

Όντως τα δείγματα με την εφαρμογή της οικείας ΠΟΛ ήταν πολύ μεγάλα, κυρίως στον ΚΒΣ. Εντούτοις ο μεγάλος όγκος των δειγμάτων δεν συνεπάγεται απαραίτητα και αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου. Γι' αυτό το λόγο προβήκαμε σε μία επεξεργασία του γενικού ημερολογίου και έγινε προσπάθεια για απομόνωση και ταξινόμηση των στοιχείων που έχρηζαν φορολογικού ενδιαφέροντος.

[4. Μπορείτε να μοιραστείτε μαζί μας κάποιες από τις πιο συνηθισμένες ή κοινές ανησυχίες που εξέφρασαν οι πελάτες σας και πώς τις αντιμετωπίσατε;](#)

Η πιο βασική ανησυχία που τέθηκε από τους πελάτες μας ήταν ποια είναι τελικά η φύση του ελέγχου. Δηλαδή το κατά πόσο η χρήση που ελέγχεται από τους ορκωτούς ελεγκτές θα θεωρηθεί ως «περαιωμένη». Μία άλλη προβληματική που κληθήκαμε να αντιμετωπίσουμε είναι τα θέματα που βρίσκονται στη λεγόμενη «γκρίζα» περιοχή του φορολογικού νόμου. Δηλαδή θέματα που δεν

έχουν επιλυθεί ούτε από τις ερμηνευτικές εγκυκλίους ούτε από σχετικές, δημοσιευμένες, θέσεις της διοίκησης.

Σε αυτές τις περιπτώσεις ζητείται καταρχήν η θέση του φορολογούμενου, δηλαδή της διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρείας. Επίσης, κρίθηκε σκόπιμο η επίλυση των προβλημάτων να γίνει κατόπιν μιας διαβάθμισης των θεμάτων και περαιτέρω να συντονιστεί η οργάνωση αρμοδίας επιτροπής. Πιο συγκεκριμένα, σε πρώτο στάδιο απευθυνθήκαμε στους εξειδικευμένους συνεργάτες μας που ασχολούνται με ειδικά φορολογικά θέματα (π.χ. ΦΠΑ, Transfer Pricing, ΦΑΠ κ.λπ.) Περαιτέρω, αν ένα θέμα αντιμετώπιζε ιδιαίτερη δυσκολία, προβήκαμε εντός της εταιρείας μας στη σύσταση επιτροπής, στην οποία συμμετέχουν άκρως καταρτισμένοι επαγγελματίες, προκειμένου να εξεταστεί και να επιλυθεί το υπό κρίση θέμα.

NEXIA EUROSTATUS A.E.

1. Ποιες είναι οι πρώτες εντυπώσεις, δυσκολίες και παρατηρήσεις από τη διενέργεια των μέχρι σήμερα ελέγχων;

Οι πρώτες εντυπώσεις, από την πλευρά των επιχειρηματιών, είναι θετικές, γιατί αντιμετωπίζεται το πρόβλημα της ύπαρξης ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων για μεγάλο χρονικό διάστημα, γεγονός που δημιουργούσε αβεβαιότητα για το ύψος ενδεχόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που μπορεί να ανέκυπταν από τον φορολογικό έλεγχο και τον υπολογισμό προσαυξήσεων από τον αρχικό χρόνο αναγωγής της υποχρέωσης μέχρι την οριστικοποίηση του πορίσματος, και πρακτικές δυσκολίες στην ανάκτηση στοιχείων και την παροχή εξηγήσεων όταν οι φορολογικές αρχές διενεργούσαν ελέγχους παλαιότερων χρήσεων, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις αλλαγής ιδιοκτησίας ή αναδιοργάνωσης της επιχείρησης. Επίσης η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου σχεδόν παράλληλα με τον τακτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων παρέχει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να προβαίνει άμεσα σε διορθωτικές δηλώσεις σε περίπτωση που εντοπισθούν σφάλματα, με αποτέλεσμα την αποφυγή μεγάλων προσαυξήσεων και την μεγαλύτερη εξασφάλιση των διοικήσεων και των λογιστικών τμημάτων των επιχειρήσεων για την φορολογική συμμόρφωση των εταιρειών. Παρατηρήθηκαν οι εξής δυσκολίες:

- Σε ορισμένες περιπτώσεις, στην ανάθεση του ελέγχου και την συμφωνία ικανοποιητικής αμοιβής για την επιπρόσθετη εργασία του φορολογικού ελέγχου, λόγω κυρίως της οικονομικής συγκυρίας.
- Στον χρόνο έναρξης του φορολογικού ελέγχου για τις εταιρείες των οποίων η χρήση έληγε πριν τις 31/12/2011.
- Στην έγκαιρη συνδρομή των οικονομικών υπηρεσιών των εταιρειών για την προσκόμιση των στοιχείων και πληροφοριών που απαιτούνται από το πρόγραμμα του φορολογικού ελέγχου, λόγω του πρόσθετου χρόνου εργασίας που απαιτείται από αυτές.

Με την πάροδο του ελέγχου της πρώτης χρήσης πιστεύουμε ότι οι εταιρείες θα εξοικειωθούν με το θεσμό και δεν θα εμφανίζονται σημαντικά προβλήματα στο μέλλον. Ιδιαίτερη δυσκολία εμφανίστηκε κατά την εκτέλεση του προγράμματος ελέγχου όπως αυτό προσδιορίζεται στην ΠΟΛ1159/22.07.2011 από πλευράς χρόνου εργασίας, με το μεγάλο πλήθος παραστατικών που προέκυπταν ως υποχρεωτικό δείγμα ελέγχου σε ορισμένες εταιρείες και τη δυσκολία εξ αυτού να διενεργηθεί αποτελεσματικός έλεγχος σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 που προβλέπεται από την ίδια ΠΟΛ. Για παράδειγμα αναφέρουμε τον πλήρη έλεγχο που απαιτείται στις δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων και στον λογαριασμό «Φόροι και τέλη», τον έλεγχο παραστατικών για 15 ημέρες του μήνα με τα μεγαλύτερα έσοδα με βάση το πρόγραμμα του ΚΒΣ κ.λπ.

2. Πώς αντιμετωπίσατε, εσείς και οι πελάτες σας, την υποχρέωση να απορρίψετε δαπάνες ως μη παραγωγικές στο ύψος του 0,5% του τζίρου κι αν πιστεύετε ότι αυτό υπονομεύει το θεσμό του

φορολογικού ελέγχου;

Αρχικά, με την έκδοση της ΠΟΛ1159/ 22.07.2011, οι περισσότεροι πελάτες μας και ιδιαίτερα θυγατρικές πολυεθνικών επιχειρήσεων ήταν πολύ επιφυλακτικοί στην αποδοχή του φορολογικού ελέγχου, κρίνοντας ότι η παράγραφος 7 του άρθρου 5 είναι σε αντιδιαστολή με την παράγραφο 1.α του άρθρου 6 αναφορικά με τα επερχόμενα αποτελέσματα για την οριστικοποίηση της ελεγχόμενης χρήσης. Με την από 16/11/2011 διευκρινιστική επιστολή που δόθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών, ότι στο 0,5% θα περιλαμβάνονται και αναμορφώσεις δαπανών των περιπτώσεων β,μ,ψ και σ της παρ.1 του άρθρου 31 του φορολογικού νόμου, το πρόβλημα εξομαλύνθηκε, χωρίς όμως να μπορούμε να πούμε ότι λύθηκε εντελώς, δεδομένου ότι σε εταιρείες με υψηλές πωλήσεις το ποσό που αντιστοιχεί στο ποσοστό αυτό είναι πολύ μεγάλο.

Κατά τους ελέγχους που διεξάγουμε συγκεντρώνουμε τα ευρήματά μας, τα συγκρίνουμε με τις φορολογικές αναμορφώσεις που έχει διενεργήσει η εταιρεία και σε περίπτωση που υπάρχουν ουσιώδεις διαφορές θα διαφοροποιήσουμε κατάλληλα την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 6 της ΠΟΛ1159/22.07.2011 και το ΔΠΕΔ 3000. Αν οι διαφορές δεν είναι ουσιώδεις, θα γνωστοποιηθούν στο «Προσάρτημα των Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων» που θα υποβληθεί στο Υπουργείο Οικονομικών. Ακολουθώντας την από 16/11/2011 διευκρινιστική που δόθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών, εφόσον οι φορολογικές αναμορφώσεις που έχει διενεργήσει η ελεγχόμενη εταιρεία δεν καλύπτουν το 0,5% του τζίρου και δεν υφίστανται αιτιολογημένα άλλες δαπάνες που θα πρέπει να αναμορφωθούν ή άλλοι λόγοι που να διαφοροποιούν το συμπέρασμά μας, το γεγονός αυτό απλώς θα καταγράφεται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ως διευκρίνιση στα λοιπά θέματα και πιστεύουμε ότι η αντιμετώπιση αυτή δεν αποτελεί λόγο υπονόμευσης του θεσμού του φορολογικού ελέγχου.

3. Όλοι γνωρίζουμε τα προβλήματα που ανακύπτουν από το περίπλοκο φορολογικό μας σύστημα και ιδιαίτερα από τον ΚΒΣ και συνεπώς θα ήθελα, αν μπορείτε, να μας αναφέρετε προβλήματα που προέκυψαν στην εργασία σας και πώς τα λύσατε.

Σε εταιρεία με πλήθος κωδικών ετοιμών προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, κατά τον έλεγχο του βιβλίου αποθήκης για 2 είδη κατά περίπτωση ετοιμών προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, λαμβάνοντας υπόψη τις εισαχθείσες και εξαχθείσες ποσότητες από την τελευταία ενημέρωση του βιβλίου μέχρι και την ημέρα και ώρα του ελέγχου, παρουσιάστηκε μη συμφωνία του βιβλίου με την φυσική απογραφή. Ο λόγος οφειλόταν στο ότι, λόγω της πληθώρας των προϊόντων, υπήρχαν περιπτώσεις που γινόταν εξαγωγή από το βιβλίο αποθήκης λόγω λάθους πληκτρολόγησης ενός συναφούς προϊόντος αντί του πραγματικού προϊόντος. Το πρόβλημα λύθηκε διασταυρώνοντας τα δελτία παραγγελίας με τα δελτία αποστολής, εργασία επίπονη και χρονοβόρα.

4. Μπορείτε να μοιραστείτε μαζί μας κάποιες από τις πιο συνηθισμένες ή κοινές ανησυχίες που εξέφρασαν οι πελάτες σας και πώς τις αντιμετωπίσατε;

Τέθηκε θέμα των ωρών απασχόλησης του λογιστηρίου ή εξωτερικών συνεργατών της επιχείρησης που θα αφιερώνονταν για τον έλεγχο, σε συνδυασμό με την διενέργεια των τρεχουσών τους εργασιών. Το πρόβλημα λύθηκε με την έναρξη του ελέγχου πολύ νωρίτερα από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και τις επισκέψεις μας στην ελεγχόμενη εταιρεία σε τακτά χρονικά διαστήματα και όχι σε συνεχόμενη ροή.

Υπάρχει η ανησυχία τι γίνεται σε περίπτωση που για κάποιο φορολογικό θέμα υπάρχει διαφωνία μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου. Στην περίπτωση αυτή το εν λόγω θέμα θα διερευνάται σε βάθος και σε περίπτωση συνέχισης της διαφωνίας με την ελεγχόμενη επιχείρηση θα διενεργείται ερώτημα προς τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Στυλιανός Δ. Ξυδιάς Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής – Managing Partner NEXIA EUROSTATUS A.E.

GRANT THORNTON

1. Ποιες είναι οι πρώτες εντυπώσεις, δυσκολίες και παρατηρήσεις από τη διενέργεια των μέχρι σήμερα ελέγχων;

Οι εταιρείες φάνηκε ότι θέλουν να στηρίζουν το νέο θεσμό, γιατί πιστεύουν ότι η μέχρι πρότινος διαδικασία ήταν αναχρονιστική και με σημαντικές αδυναμίες (π.χ. μη αναμόρφωση δαπανών για να τα βρει ο έλεγχος).

- Οι εταιρείες είναι πιθανό να επιβαρυνθούν με αυξημένο κόστος υποστήριξης του φορολογικού ελέγχου, π.χ. εγγραφές αναμορφώσεων σε λογαριασμούς τάξεως.
- Πέρα από τις ιδιαίτερα εκτενείς διαδικασίες που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ1159/2011, είναι πολύ πιθανόν ότι θα απαιτηθούν επιπλέον ελεγκτικές διαδικασίες για τον έλεγχο των επιμέρους φορολογικών αντικειμένων.
- Ο τρόπος επιλογής των δειγμάτων (παραστατικά με αξία μεγαλύτερη ενός ποσού, ανάλογα με τα έσοδα της εταιρείας, και συμπλήρωσή τους με επιπλέον παραστατικά μέχρι το 10% της δαπάνης ανά κατηγορία δαπάνης, 100% των παραστατικών σε ορισμένες κατηγορίες δαπανών) καθορίζεται από την ΠΟΛ1159 χωρίς να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία όπως το μέγεθος, ο κλάδος, τυχόν υποκαταστήματα ή άλλες ιδιαιτερότητες της κάθε εταιρείας. Το γεγονός αυτό καθιστά δύσκολη την υλοποίηση της δειγματοληψίας σε πολλές κατηγορίες εταιρειών. Σε περίπτωση εντοπισμού παραβάσεων, το πρόγραμμα ελέγχου επιβάλλει επέκταση του ελέγχου στο σύνολο της συγκεκριμένης κατηγορίας δαπάνης.
- Περαιτέρω, το πρόβλημα επιτείνεται από το γεγονός ότι η ΠΟΛ απαιτεί επιπρόσθετες δειγματοληψίες σε επιμέρους φορολογικά αντικείμενα, όπως ο ΚΒΣ, ο ΦΠΑ, π.χ. έλεγχος για 15 ημέρες της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς των δεδομένων αξίας και ΦΠΑ από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής (διαδικασία Δ2ε ΦΠΑ) ή έλεγχος για 15 ημέρες του μήνα με τις μεγαλύτερες πωλήσεις της ορθής καταχώρησης αγορών παγίων, εισαγωγής ειδών στην αποθήκη, δελτίων εσωτερικής διακίνησης, δικαιολογητικών δαπανών κ.λπ. (διαδικασία Ε2β, γ ΚΒΣ).
- Σημαντική βοήθεια πλέον στο ζήτημα αυτό προσφέρει η διευκρινιστική εγκύκλιος της 16/11/2011 που επιτρέπει στον νόμιμο ελεγκτή να εφαρμόζει τις προβλέψεις του ISAE 3000 ώστε να εφαρμόζει εναλλακτικές μεθόδους για την επίτευξη των σκοπών του ελέγχου. Δεν λύνει όμως το σημαντικό πρόβλημα της υποχρέωσης ελέγχου του 100% μιας κατηγορίας δαπάνης σε περίπτωση ανεύρεσης λάθους, διαδικασία που σε ορισμένες περιπτώσεις είναι ανέφικτη.
- Δεν δίνεται στην ΠΟΛ1159 ορισμός για το τι είναι κατηγορία δαπάνης. Δεδομένου ότι δεν υπάρχει κοινός ορισμός, επαφίεται στην κρίση του ελεγκτή ο καθορισμός της κατηγορίας δαπάνης. Η οποιαδήποτε ερμηνεία ενδέχεται να αμφισβητηθεί από επανέλεγχο από τις φορολογικές αρχές.
- Για την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών (transfer pricing) δεν υπάρχει υπο-χρέωση κατάρτισης φακέλου στην περίπτωση των συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών εταιρειών, γεγονός που καθιστά δύσκολο τον έλεγχο της αρχής τήρησης των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές αυτές.

2. Πώς αντιμετωπίσατε, εσείς και οι πελάτες σας, την υποχρέωση να απορρίψετε δαπάνες ως μη παραγωγικές στο ύψος του 0,5% του τζίρου κι αν πιστεύετε ότι αυτό υπονομεύει το θεσμό του φορολογικού ελέγχου;

Όπως αναφέρεται στο πρόγραμμα, στην περίπτωση που οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από άποψη παραγωγικότητας δεν ανέρχονται στο 0,5% των εσόδων, θα εξετάζεται από επιτροπή ή παραπομπή της υπόθεσης στην φορολογική αρχή για τον έλεγχο της παραγωγικότητας. Με βάση την διευκρινιστική οδηγία που εκδόθηκε από το ΥΠΟΙΚ περιλαμβάνονται και κάποιες αναμορφώσεις που έχουν γίνει βάσει του άρθρου 31 του Ν. 2238/94. Η συγκεκριμένη διάταξη είναι μία ατυχής διάταξη, καθόσον φαίνεται να αμφισβητεί εκ των προτέρων τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και μάλιστα να θεωρεί «ύποπτη» την εταιρεία και τον ελεγκτή της που μέσα από τις διαδικασίες ελέγχου δεν ανακάλυψε μη παραγωγικές δαπάνες. Η αμφιβολία αυτή δημιουργεί την

εντύπωση ότι εισάγεται ένα είδος φόρου επί των ακαθάριστων εσόδων των εταιρειών, αφού έμμεσα υπονοεί ότι η εφορία απαιτεί οι εταιρείες να μην αναγνωρίζουν φορολογικά ένα μέρος από τις δαπάνες τους, όχι με βάση κάποια πραγματικά περιστατικά αλλά με βάση τα ακαθάριστα έσοδά τους. Φαίνεται πως έχει οριστεί ένα κριτήριο χωρίς νόημα.

Το πλαίσιο που κινούμαστε είναι βάσει αντικειμενικότητας. Δηλαδή θα προσδιοριστούν οι πραγματικές δαπάνες που είναι μη παραγωγικές, ασχέτως εάν αυτό εμπίπτει στο κριτήριο του 0,5% ή όχι.

Το παράδοξο είναι ότι όσο πιο μεγάλο τζίρο έχει μία επιχείρηση τόσο λιγότερο είναι πιθανό να έχει μη παραγωγικές δαπάνες πάνω από το 0,5%. Επίσης ο κλάδος που δραστηριοποιείται παίζει ρόλο για το ποσοστό αυτό (π.χ. φαρμακευτικές).

Στις εταιρείες που ελέγξαμε, καθώς και σε αυτές που ελέγχουμε, δεν θεωρούμε ότι θα πρέπει υποχρεωτικά να προσδιορίσουμε τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει κάποιου ποσοστού. Θεωρούμε ότι η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών είναι γεγονός πραγματικό, το οποίο η εταιρεία θα πρέπει να έχει τις κατάλληλες αποδείξεις προκειμένου να στηρίξει, ενώ ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει κατά πόσο οι ισχυρισμοί της εταιρείας είναι τεκμηριωμένοι και να περιλαμβάνει την τεκμηρίωση αυτή στον φάκελο του ελέγχου του. Οποιαδήποτε άλλη προσέγγιση ενδεχομένως θα οδηγούσε σε ανεπιθύμητες παρενέργειες και θα απαξίσει την ουσία του ελέγχου.

Όπου δεν καλύπτεται το ποσοστό αυτό θα γίνεται αναφορά στα λοιπά θέματα της έκθεσης ελέγχου απλά ως ένα πληροφοριακό στοιχείο.

Κατά τη γνώμη μας πρέπει να απαλειφθεί η διάταξη αυτή.

3. Όλοι γνωρίζουμε τα προβλήματα που ανακύπτουν από το περίπλοκο φορολογικό μας σύστημα και ιδιαίτερα από τον ΚΒΣ και συνεπώς θα ήθελα, αν μπορείτε, να μας αναφέρετε προβλήματα που προέκυψαν στην εργασία σας και πώς τα λύσατε.

Η περιπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί ένα σημαντικό εμπόδιο στην ουσιαστική διενέργεια του ελέγχου, δεδομένου ότι σημαντικός χρόνος και ανθρώπινοι πόροι διατίθενται σε τυπικούς ελέγχους και όχι σε ελέγχους ουσίας.

Τα κυριότερα προβλήματα που έπρεπε να αντιμετωπίσουμε σχετίζονταν κυρίως με:

- Τεράστιο εύρος δείγματος που απαιτεί η ελεγκτική διαδικασία για τον έλεγχο του ΚΒΣ, που αντιμετωπίστηκε με περιορισμό του δείγματος, σύμφωνα με το ΔΠΕΔ 3000, αλλά και τη διευκρινιστική απόφαση της 16/11/2011.
- Τυπικές παραβάσεις του ΚΒΣ, όχι ουσιαστικές που να μας επιβάλλουν να πάρουμε την ακραία θέση της απόρριψης των βιβλίων, οι οποίες όμως απαιτήσαν σημαντικό χρόνο για την τεκμηρίωσή τους και οδήγησαν σε απόρριψη παραστατικών που δεν ήταν σύμφωνα με την παραπάνω νομοθεσία. Πιστεύουμε ότι η κατάργηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η αντικατάστασή του με μια πιο σύγχρονη και απλή νομοθεσία αποτελεί πολύ σημαντική απόφαση, που πρέπει να εφαρμοστεί άμεσα, προκειμένου να αποκατασταθεί σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ των ελευθέρων επαγγελματιών, των επιχειρήσεων και του φορολογικού συστήματος.

4. Μπορείτε να μοιραστείτε μαζί μας κάποιες από τις πιο συνηθισμένες ή κοινές ανησυχίες που εξέφρασαν οι πελάτες σας και πώς τις αντιμετωπίσατε;

- Μήπως η διαδικασία αυτή με κάνει να πληρώσω περισσότερο φόρο;
- Πώς πρόκειται να χειριστείτε αμφισβητούμενες περιοχές της φορολογικής νομοθεσίας;
- Την πιθανότητα να γίνει ο έλεγχος και μετά να ξαναγίνει από τις φορολογικές αρχές (9%).
- Αυτή τη στιγμή ελέγχονται εννέα (9) φορολογικά αντικείμενα και εξαιρούνται κάποια, όπως

«ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών» «καπνού» κ.λπ. και επομένως αυτές οι Α.Ε. ή ΕΠΕ δεν περαιώνουν ενδεχομένως το πιο σημαντικό γι' αυτές φορολογικό τους αντικείμενο. Ο έλεγχος θα πρέπει να επεκταθεί στο σύνολο των φορολογικών αντικειμένων.

- Από πολλούς πελάτες μάς έχει μεταφερθεί η αίσθηση ότι αυτό αποτελεί μια ένδειξη ότι για την φορολογική αρχή η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου από νόμιμους ελεγκτές δεν σημαίνει πραγματικά και οριστικοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών. Πολλές εταιρείες στις οποίες ποτέ οι αναμορφώσεις για λόγους παραγωγικότητας (όπως αυτές προέκυπταν από προηγούμενους φορολογικούς ελέγχους) δεν έφταναν στο 0,5%, αισθάνονται ότι θα υφίστανται στην ουσία δύο ελέγχους, έναν από τους νόμιμους ελεγκτές και έναν από τις φορολογικές αρχές. Για τον τελευταίο μάλιστα χωρίς να υπάρχει χρονικό όριο για την οριστικοποίησή του.
- Την πιθανότητα, εφόσον υπάρχουν θέματα έμφασης, η οριστικοποίησή τους να μην γίνει εντός του 18μήνου, με συνέπεια να μην οριστικοποιούν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.
- Αμφιβολίες για το αν θα υπάρχουν πρακτικά οφέλη από τη διαδικασία αυτή, π.χ. αν θα μπορούν να ζητήσουν επιστροφή ΦΠΑ.
- Σημαντική ανησυχία μπορεί να προκαλέσει η έκταση και το βάθος του ελέγχου που διενεργεί ο νόμιμος ελεγκτής. Η υποχρέωσή του να τεκμηριώσει όλα τα φορολογικά αντικείμενα που περιγράφονται στην ΠΟΛ1159/2011 σημαίνει στις πολλές περιπτώσεις ότι η έκταση των διαδικασιών που εφαρμόζει, αλλά και ο βαθμός συνεργασίας και διάθεσης πόρων από τις οικονομικές υπηρεσίες που απαιτείται, είναι αρκετά μεγαλύτερος απ' ό,τι είχαν γνωρίσει οι εταιρείες σε προηγούμενους φορολογικούς ελέγχους.

Στην εύλογη ερώτηση που δημιουργούν τα παραπάνω αναφερθέντα για τη χρησιμότητα του θεσμού θα μπορούσαν να παρατηρηθούν τα εξής:

- Με τη νέα διαδικασία δίνεται η δυνατότητα στις εταιρείες να προσδιορίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια και λιγότερες εκπλήξεις τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, μέσα από μια αντικειμενική και διάφανη διαδικασία.
- Υπάρχει η δυνατότητα χρήσης tax experts, υποβολή ερωτημάτων στο Υπουργείο Οικονομικών στις περιπτώσεις ύπαρξης αμφισβητούμενων θεμάτων. Εφόσον η αβεβαιότητα παραμένει, μπορεί να γίνει αναφορά της ως θέμα έμφασης στην έκθεση ελέγχου προκειμένου να επιλυθεί εντός 18μήνου από τις φορολογικές αρχές.
- Είναι εύλογο ότι σε κάθε καινούργιο θεσμό θα υπάρχουν παιδικές ασθένειες που θα εμποδίζουν τους ενδιαφερόμενους να απολαύσουν τα άμεσα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή του. Είναι όμως σε μεγάλο βαθμό στα χέρια των ίδιων των ενδιαφερομένων, δηλαδή των ελεγχόμενων εταιρειών, των νόμιμων ελεγκτών και του υπουργείου, να κάνουν τον νέο θεσμό να λειτουργήσει αποτελεσματικά.
- Κεντρικό σημείο θα αποτελέσει αν από τους επανελέγχους που γίνονται από τις φορολογικές αρχές δεν προκύψουν θέματα πλημμελούς εφαρμογής της ΠΟΛ1159/2011 που θα έθεταν εν αμφιβόλω την όλη διαδικασία. Στην περίπτωση αυτή, και με δεδομένη την αύξηση των κρατικών εσόδων από την έγκαιρη περαίωση των φορολογικών υποχρεώσεων των εταιρειών, η διοίκηση θα ήταν πολύ πιο «ανοιχτή» σε προτάσεις βελτίωσης της ΠΟΛ, ώστε να ξεπεραστούν τα υπάρχοντα προβλήματα.

HLB HELLAS AE

Η HLB HELLAS A.E. έχει δραστηριοποιηθεί πρόσφατα στην ελληνική αγορά των ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών, συνεπώς οι απόψεις που διατυπώνονται κατωτέρω αφορούν κυρίως τη γνώση και προηγούμενη εμπειρία των στελεχών της, αλλά και τη γενικότερη αντίληψη του επιχειρηματικού γίνεσθαι μέσω των άριστων σχέσεων που διατηρούμε με τους πελάτες μας, την κατανόηση των αναγκών τους και την εξεύρεση πρακτικών λύσεων, γεγονός που αποτελεί την απόλυτη προτεραιότητά μας.

1. Ποιες είναι οι πρώτες εντυπώσεις, δυσκολίες και παρατηρήσεις από τη διενέργεια των μέχρι

σήμερα ελέγχων;

Η ανάθεση της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου σε εξειδικευμένους επαγγελματίες, ορκωτούς / νόμιμους ελεγκτές λογιστές, αποτελεί μία πολύ καινοτομική παρέμβαση στο υφιστάμενο φορολογικό σύστημα της Ελλάδος. Θεωρείται επίσης, τουλάχιστον σε ευρωπαϊκό επίπεδο, μία πρωτοποριακή τομή στις σχέσεις μεταξύ φορολογούμενου και κράτους.

Αυτή η αλλαγή παρέχει αρκετά πλεονεκτήματα, ουσιαστικά, άμεσα και ορατά:

- Η φορολογική επισκόπηση πραγματοποιείται σε «πραγματικό» χρόνο και ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- Οι επιχειρήσεις λαμβάνουν υψηλής ποιότητας υπηρεσίες φορολογικής διασφάλισης, για τις οποίες καταβάλλουν μία απολύτως διακριτή και φορολογικά εκπιπτόμενη αμοιβή.
- Οι φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων οριστικοποιούνται εντός δεκαοκτώ μηνών από τη χορήγηση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης. Το γεγονός αυτό συμβάλλει στην εδραίωση ενός περισσότερο σταθερού φορολογικού περιβάλλοντος, που αποτελεί σημαντικό παράγοντα προσέλκυσης ξένων επενδύσεων και ενισχύει την εμπιστοσύνη μεταξύ κράτους και φορολογούμενου.
- Οι φορολογικές αρχές γνωρίζουν άμεσα τις τυχόν αποκλίσεις των επιχειρήσεων σε σχέση με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις και μπορούν να αναζητήσουν άμεσα την είσπραξη των σχετικών φόρων ή να διεξάγουν στοχευμένες επανεξετάσεις φορολογικών αντικειμένων, για τα οποία γίνεται μνεία στην έκθεση φορολογικής επισκόπησης των ορκωτών / νόμιμων ελεγκτών λογιστών.
- Ο φοροεισπρακτικός μηχανισμός διαχωρίζεται από τον φοροελεγκτικό μηχανισμό, υποστηρίζοντας τη βελτίωση του ρυθμού είσπραξης των φορολογικών εσόδων. Από τη μέχρι σήμερα εμπειρία, διαφαίνεται η ανάγκη για συνεχιζόμενη εκπαίδευση των επαγγελματιών που συμμετέχουν στη διενέργεια των φορολογικών επισκοπήσεων, ώστε να εξασφαλίζεται υψηλό και επικαιροποιημένο επίπεδο γνώσεων.

2. Πώς αντιμετωπίσατε, εσείς και οι πελάτες σας, την υποχρέωση να απορρίψετε δαπάνες ως μη παραγωγικές στο ύψος του 0,5% του τζίρου κι αν πιστεύετε ότι αυτό υπονομεύει το θεσμό του φορολογικού ελέγχου;

Η καινοτομική προσέγγιση της διενέργειας φορολογικών ελέγχων οφείλει να υποστηρίζεται από κατάλληλα τεκμηριωμένο νομοθετικό υπόβαθρο.

Αναφορικά με τη διάταξη καθιέρωσης ελάχιστου ορίου μη παραγωγικών δαπανών σημειώνουμε τα εξής:

- Η διάταξη αυτή αποτελεί ξεκάθαρη προσκόλληση σε εμπειρικές αναχρονιστικές προσεγγίσεις του παρελθόντος, γεγονός που δεν συνάδει με τη νέα διαδικασία προσέγγισης του φορολογικού ελέγχου.
- Αντικρούεται η κατά τεκμήριο ειλικρίνεια του φορολογούμενου και δημιουργείται πνεύμα δυσπιστίας στη νέα πραγματικότητα. – Αμφισβητείται η επάρκεια του επαγγελματία που διενεργεί τον έλεγχο να κρίνει ανεξάρτητα κατά πόσον οι δαπάνες της επιχείρησης χρήζουν φορολογικής αναμόρφωσης.

Ευελπιστούμε η διάταξη αυτή να καταστεί πρακτικά αλλά και νομοθετικά ανενεργή.

3. Όλοι γνωρίζουμε τα προβλήματα που ανακύπτουν από το περίπλοκο φορολογικό μας σύστημα και ιδιαίτερα από τον ΚΒΣ και συνεπώς θα ήθελα, αν μπορείτε, να μας αναφέρετε προβλήματα που προέκυψαν στην εργασία σας και πώς τα λύσατε. Τα προβλήματα που προέκυψαν κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου συγκεντρώνονται κυρίως στα εξής:

- Σημαντική περιπτώσιολογία, όσον αφορά την αναγνώριση ή μη των δαπανών που διενεργούν οι επιχειρήσεις και των σχετικών κανόνων που διέπουν τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Μοναδική

διέξοδος στο παρόν στάδιο ήταν η επένδυση σημαντικού χρόνου διερεύνησης των πολυγραφημένων οδηγιών που έχουν κατά καιρούς εκδοθεί. Η σύστασή μας θα ήταν η απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, η γενικότερη κατηγοριοποίηση των δαπανών και η απλούστευση και νομοθετική ενσωμάτωση των σχετικών διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στη φορολογία εισοδήματος.

- Η διενέργεια, με επαγγελματική συνέπεια, των υπεραναλυτικών ελεγκτικών διαδικασιών που προδιαγράφονται στη σχετική Υπουργική Απόφαση έρχεται τις περισσότερες φορές σε σύγκρουση με τα ομολογουμένως συνεπυγμένα περιθώρια των αμοιβών του έργου του φορολογικού ελέγχου, που αποτελούν αντικείμενο ελεύθερης διαπραγμάτευσης με τις επιχειρήσεις. Το πρόβλημα αυτό διογκώνεται ακόμη περισσότερο, δεδομένων των δυσχερών οικονομικών συνθηκών που επικρατούν. Ευελπιστούμε ότι η μηχανογραφική υποστήριξη και η επίτευξη ομοιομορφίας στην εκτέλεση της εργασίας μας θα αμβλύνει σε κάποιο βαθμό το πρόβλημα αυτό, μέσω της εξοικονόμησης σημαντικού ελεγκτικού χρόνου.

4. Μπορείτε να μοιραστείτε μαζί μας κάποιες από τις πιο συνηθισμένες ή κοινές ανησυχίες που εξέφρασαν οι πελάτες σας και πώς τις αντιμετωπίσατε;

Η βασική ανησυχία που έχει διατυπωθεί από τους ελεγχόμενους σχετίζεται με τη χρονική συνέχεια και την πρακτική συνέπεια του φορολογικού ελέγχου από εξειδικευμένους επαγγελματίες ορκωτούς / νόμιμους ελεγκτές λογιστές. Οι επιφυλάξεις αυτές πηγάζουν από την υφιστάμενη οικονομική αβεβαιότητα και πολιτική αστάθεια. Συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις θέτουν ερωτηματικά σχετικά με την πρόθεση της εκάστοτε κυβέρνησης να προχωρήσει στις απαραίτητες τομές στο υφιστάμενο φορολογικό σύστημα ή και να εξασφαλίσει την πιθανή επέκταση του θεσμού της νέας μορφής φορολογικού ελέγχου και σε μικρότερες επιχειρήσεις, κάτι που γενικά κρίνεται σκόπιμο ή και αναγκαίο. Επιπλέον, αντικείμενο αμφιβολίας αποτελεί η στάση που θα τηρήσουν οι ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών κατά τον επανέλεγχο των φορολογικών αντικειμένων, όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο, ή στη δειγματοληπτική βάση του 9%, που προβλέπεται στη σχετική Υπουργική Απόφαση. Η γενικευμένη επιφύλαξη οφείλεται κατά κύριο λόγο στην ενδεχόμενη αδυναμία του κρατικού ελεγκτικού μηχανισμού να απαλλαγεί από τις τυχόν υποκειμενικές προσεγγίσεις του παρελθόντος. Σημαντική μνεία πρέπει να γίνει, επίσης, σχετικά με τη δυσαρέσκεια που εξέφρασαν σε πολλές περιπτώσεις οι επιχειρήσεις για το βαθμό λεπτομέρειας στον οποίο υπεισέρχονταν οι επαγγελματίες κατά τη φορολογική επισκόπηση. Στις περισσότερες από αυτές τις περιπτώσεις πάντως, κατά την ολοκλήρωση της διαδικασίας, οι επιχειρήσεις αναγνωρίζουν την ουσιαστική επένδυση χρόνου που απαιτείται για τη διενέργεια του συγκεκριμένου έργου και αισθάνονται μεγαλύτερη ασφάλεια αναφορικά με τις φορολογικές τους σχέσεις.

Τέλος, αναφέρεται η δυσανασχέτηση του επιχειρηματικού κόσμου αναφορικά με το κόστος του έργου αυτού. Έχει θεωρηθεί γενικά ότι μετακυλίεται άμεσα σε βάρος του ιδιωτικού επιχειρηματικού τομέα το κόστος ενός δημόσιου λειτουργήματος που θα έπρεπε να βαρύνει τον κρατικό προϋπολογισμό.

MOORE STEPHENS

1. Ποιες είναι οι πρώτες εντυπώσεις, δυσκολίες και παρατηρήσεις από τη διενέργεια των μέχρι σήμερα ελέγχων;

Δεν έχει αποσαφηνισθεί πλήρως ο τρόπος και η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. Ο σχεδιασμός του ελέγχου και ιδιαίτερα το θέμα της εκτίμησης κινδύνου και της σημαντικότητας πρέπει να αποσαφηνισθεί καθόσον στόχος του ελέγχου είναι η επακριβής αποτύπωση της φορολογικής θέσης κάθε εταιρείας και, κατ' επέκταση, των δημοσίων εσόδων. Τα κοινοποιηθέντα

ελεγκτικά προγράμματα χρήζουν σημαντικών βελτιώσεων ως προς την περιγραφή και εκτέλεση των ελεγκτικών βημάτων κι όχι να περιγράφουν απλώς το νόμο.

Δυσκολία στη συγκέντρωση των παραστατικών των δαπανών λόγω του μεγάλου δείγματος που επιβάλλει η ΠΟΛ 1159. Δυσκολία στην εκτέλεση του ελεγκτικού προγράμματος που αντιστοιχεί στα έσοδα, λόγω μεγάλου όγκου παραστατικών που αντιστοιχεί στις περιόδους που επιβάλλει το πρόγραμμα.

Προβλήματα επικοινωνίας με τον πελάτη σε θέματα φορολογικού ελέγχου, τα οποία όμως με την πάροδο του χρόνου εξομαλύνονται.

2. Πώς αντιμετωπίσατε, εσείς και οι πελάτες σας, την υποχρέωση να απορρίψετε δαπάνες ως μη παραγωγικές στο ύψος του 0,5% του τζίρου κι αν πιστεύετε ότι αυτό υπονομεύει το θεσμό του φορολογικού ελέγχου;

Πρέπει να καταργηθεί, διότι υπονομεύει το θεσμό. Αρκετοί πελάτες το θεώρησαν και το αντιμετώπισαν ως μηχανισμό διαπραγμάτευσης, βασιζόμενοι στη λογική ότι όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούν είναι παραγωγικές, γίνονται στο πλαίσιο του εταιρικού σκοπού και προς επαύξηση του οικονομικού οφέλους.

3. Όλοι γνωρίζουμε τα προβλήματα που ανακύπτουν από το περίπλοκο φορολογικό μας σύστημα και ιδιαίτερα από τον ΚΒΣ και συνεπώς θα ήθελα, αν μπορείτε, να μας αναφέρετε προβλήματα που προέκυψαν στην εργασία σας και πώς τα λύσατε.

Η πληθώρα νόμων, διατάξεων, εγκυκλίων, ερμηνευτικών εγκυκλίων που υπάρχει σε κάθε είδος φορολογίας, πολλές φορές ασαφών και συγκρουόμενων μεταξύ τους, οδηγεί σε παρερμηνείες και σε αντίθετες μεταξύ τους απόψεις και γνώμες.

Όπου αντιμετωπίσαμε τέτοια θέματα έγινε ενδελεχής μελέτη της νομοθεσίας από τα εμπλεκόμενα πρόσωπα της εταιρείας μας στον φορολογικό έλεγχο, με τελική απόφαση του υπογράφοντος ελεγκτή, όπου στην εταιρεία μας είναι και ο υπεύθυνος του φορολογικού τμήματος αυτής. Σαν τέτοιου είδους προβλήματα αναφέρουμε ανακύψαντα θέματα του άρθρου 51 του Ν.2238 και του άρθρου 14 του Ν.2859 (ΦΠΑ).

4. Μπορείτε να μοιραστείτε μαζί μας κάποιες από τις πιο συνηθισμένες ή κοινές ανησυχίες που εξέφρασαν οι πελάτες σας και πώς τις αντιμετωπίσατε;

Η πιο σημαντική ανησυχία που εκφράστηκε από τους πελάτες μας αφορά το θέμα της μη οριστικοποίησης των αποτελεσμάτων με την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου. Η ύπαρξη ενδεχόμενης δυνατότητας επανελέγχου, που πιθανόν να δημιουργήσει πρόσθετα κόστη ή και φόρους στην εταιρεία τους, αποτελεί σημείο προς επανεκτίμηση από τον νομοθέτη.

ΣΟΛ Α.Ε.

1. Ποιες είναι οι πρώτες εντυπώσεις, δυσκολίες και παρατηρήσεις από τη διενέργεια των μέχρι σήμερα ελέγχων;

Εντυπώσεις:

- α) Υπάρχει δυσπιστία από τους ελεγχόμενους στο μεταβατικό αυτό στάδιο για το κατά πόσον το νέο σύστημα φορολογικού ελέγχου θα προχωρήσει και πώς θα εφαρμοστεί (περαιώνεται ή όχι η χρήση πραγματικά, ζημιογόνες εταιρείες εάν τις συμφέρει οικονομικά να δεχθούν και να υποστούν το κόστος του φορολογικού ελέγχου κ.ά.)
- β) Υπάρχει πολύπλοκο και συγκεχυμένο φορολογικό καθεστώς για κάποιες κατηγορίες δαπανών.
- γ) Η λογιστικοποίηση των αναμορφούμενων δαπανών σε ιδιαίτερους λογαριασμούς είναι πολύ

δύσκολο να εφαρμοστεί από τους ελεγχόμενους.
Δυσκολίες:

α) Απαιτείται σημαντικός χρόνος, πολύ περισσότερος από τον τακτικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του 2190/1920, για τον έλεγχο των φορολογικών αντικειμένων όπως αυτά ορίζονται στην ΠΟΛ1159.

β) Ελλιπής οργάνωση των λογιστηρίων για να αντεπεξέλθουν στα ζητούμενα δικαιολογητικά – παραστατικά που είναι απαραίτητα για τη διεκπεραίωση του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού. Ενδεικτικά αναφέρουμε τη μη λογιστική παρακολούθηση στους λογαριασμούς δαπανών εξατομικευμένα ανά όχημα, των πραγματοποιημένων δαπανών (βενζίνες, έξοδα συντήρησης κ.λπ.)

γ) Μια μεγάλη δυσκολία αποτελούν τα ασφυκτικά πλαίσια των προθεσμιών που προβλέπονται από τον νόμο, τη στιγμή που την περίοδο υποβολής των δηλώσεων ο φόρτος εργασίας των υπηρεσιών των λογιστηρίων είναι πολύ μεγάλος. Δεν μπορούν λοιπόν οι υπηρεσίες των λογιστηρίων των ελεγχόμενων εταιρειών μέσα σε διάστημα 10-15 ημερών μετά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να σταματήσουν κάθε άλλη εργασία και να δεχθούν τον καταγισμό αιτημάτων των ελεγκτών, τη στιγμή που αυτό σε παλαιότερους ελέγχους εφοριακών γινόταν σε βάθος χρόνου (1 ή 2 μηνών) και σε περιόδους περιορισμένου φόρτου εργασίας των λογιστηρίων. Θα έπρεπε να υπάρχει μεγαλύτερο χρονικό όριο στην ολοκλήρωση του ελέγχου.

2. Πώς αντιμετωπίσατε, εσείς και οι πελάτες σας, την υποχρέωση να απορρίψετε δαπάνες ως μη παραγωγικές στο ύψος του 0,5% του τζίρου κι αν πιστεύετε ότι αυτό υπονομεύει το θεσμό του φορολογικού ελέγχου;

Αντιμετωπίζεται με καχυποψία και δημιουργεί αμφιβολίες σε εταιρείες που πραγματικά δεν έχουν άλλες λογιστικές διαφορές το αν θα περαιώσουν ή όχι τη χρήση. Δεν πρέπει να υπάρχει πλαφόν στο ύψος του 0,5% του τζίρου, διότι σίγουρα υπάρχουν εταιρείες που δεν έχουν ή έχουν ελάχιστες δαπάνες μη παραγωγικές, λιγότερες από το 0,5% του τζίρου τους.

3. Όλοι γνωρίζουμε τα προβλήματα που ανακύπτουν από το περίπλοκο φορολογικό μας σύστημα και ιδιαίτερα από τον ΚΒΣ και συνεπώς θα ήθελα, αν μπορείτε, να μας αναφέρετε προβλήματα που προέκυψαν στην εργασία σας και πώς τα λύσατε.

Στην ελεγχόμενη εταιρεία μπορεί να συντρέξει ύπαρξη φορολογικών χρεών ή μη επίδοση δηλώσεων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 8 του ΚΒΣ και επομένως τα φορολογικά της στοιχεία που έχουν εκδοθεί με απαλλαγή θεώρησης με βάση τη ΠΟΛ1083/2003 θεωρούνται ότι έχουν εκδοθεί αθεώρητα.

Ακολουθώντας την ΠΟΛ1159, καθώς και το πρόγραμμα ελέγχου επί των φορολογικών αντικειμένων, το μεγάλο πρόβλημα εντοπίζεται στους ελέγχους αποθηκών, κυρίως σε επιχειρήσεις που το πλήθος των παραστατικών που εκδίδουν είναι τεράστιο. Θα πρέπει να γίνει σχετική τροποποίηση ώστε το υποχρεωτικό δείγμα να μειωθεί. Χρειάζεται επαναθεώρηση κάποιων διατάξεων του ΚΒΣ που είναι εξοντωτικές για τις επιχειρήσεις.

4. Μπορείτε να μοιραστείτε μαζί μας κάποιες από τις πιο συνηθισμένες ή κοινές ανησυχίες που εξέφρασαν οι πελάτες σας και πώς τις αντιμετωπίσατε;

- Διατηρούν επιφύλαξη όσον αφορά το κύρος του φορολογικού πιστοποιητικού και ανησυχούν ότι η πολιτεία θα βρει τρόπο ή να τους επανελέγξει ή να τους επιβάλει πρόσθετους φόρους με έκτακτη εισφορά.

- Η υποχρεωτικότητα, το κόστος ελέγχου, η περαίωση της χρήσης, τα πρόστιμα και τα ασφυκτικά πλαίσια των προθεσμιών.

- Λόγω της μεγάλης οικονομικής ύφεσης που υπάρχει στην ελληνική αγορά οι πελάτες δραστηριοποιούνται σε ένα οικονομικό περιβάλλον πολύ δύσκολο (μείωση πωλήσεων, έλλειψη

ρευστότητας) και εκ του γεγονότος αυτού πρωταρχικό μέλημά τους είναι η επιβίωση. Η αγωνία για το τι μέλλει γενέσθαι είναι που κυριαρχεί σε όλες τις συζητήσεις μας.

Για να αντικρούσουμε τα ερωτηματικά και τις αγωνίες, που πολλές φορές είναι δικαιολογημένες στις επιχειρήσεις, τους παραθέτουμε τα πλεονεκτήματα που έχει ο νέος τρόπος φορολογικού ελέγχου, όπως η γρήγορη εκκαθάριση και περαιώση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, έγκαιρες διορθώσεις σφαλμάτων με συνέπεια αποφυγή μεγάλων προστίμων και προσαυξήσεων, εμπέδωση μιας σχέσης διαφάνειας στις σχέσεις εταιρείας και φορολογικών αρχών κ.λπ.

ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΕΟΕΛ

1. Ποιες είναι οι πρώτες εντυπώσεις, δυσκολίες και παρατηρήσεις από τη διενέργεια των μέχρι σήμερα ελέγχων;

Πολύ μεγάλο δείγμα ελέγχου το οποίο το επιβάλλει η ΠΟΛ1159/2011 σε κάποια σημαντικά βήματα ελέγχου (όπως π.χ. ΦΠΑ, ΚΒΣ και ΚΦΕ), το οποίο μπορεί να επηρεαστεί από τον όγκο των συναλλαγών της εκάστοτε εταιρείας, ανάλογα με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται (π.χ. κλάδος λιανικού εμπορίου ή βιομηχανία ποτών και τροφίμων). Λαμβάνοντας υπόψη και τις περιπτώσεις που πρέπει να επεκτείνουμε το δείγμα μας περισσότερο λόγω ευρημάτων, ο όγκος εργασίας γίνεται ακόμη μεγαλύτερος.

- Οι εταιρείες δεν ήταν πάντοτε αρκετά εκπαιδευμένες για τον όγκο και τη μορφή των στοιχείων που θα ζητούνταν από τις ελεγκτικές ομάδες (π.χ. αρχεία σε ηλεκτρονική μορφή).

- Το χρονικό περιθώριο για την εκπλήρωση της ελεγκτικής εργασίας είναι στενό. Επίσης, σε κάποιες εταιρείες δεν μπορείς να ξεκινήσεις τον έλεγχο πριν το κλείσιμο της 13ης περιόδου, ώστε να οριστικοποιηθούν τα έσοδα, με σκοπό να προχωρήσει η ομάδα ελέγχου στα βήματα που απαιτούνται, κυρίως από το πρόγραμμα ελέγχου του ΦΠΑ και του ΚΒΣ.

- Παρόλο που από το ISAE 3000 δεν απαγορεύεται, εφόσον υπάρχει σωστός προγραμματισμός της ελεγκτικής εργασίας, ο έλεγχος των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου (tests of controls) δεν είναι ξεκάθαρο ότι επιτρέπονται από την ΠΟΛ1159/2011 ώστε να διευκολυνθούν οι ελεγκτικές εργασίες σε εταιρείες που λειτουργούν σε κλάδους όπως ο κλάδος λιανικού εμπορίου.

- Σύμφωνα με το ISA 530, στη δειγματοληψία ο πληθυσμός είναι αδιάφορος σε σχέση με το μέγεθος του δείγματος, ενώ έχουν σημασία άλλοι παράγοντες, που οφείλονται στον ελεγκτικό κίνδυνο και κατ' επέκταση στο επίπεδο διασφάλισης που επιθυμούμε ώστε να επιτευχθεί το αποτέλεσμα του ελέγχου. Η ΠΟΛ1159/2011 θέτει τουλάχιστον στο πρόγραμμα του ΚΦΕ ένα όριο 10% επί του συνόλου συγκεκριμένων δαπανών, οδηγώντας ουσιαστικά σε στρωματοποίηση με κατώτατο όριο το 10%. Ίσως θα ήταν καλύτερο να λειτουργεί η ελεγκτική δειγματοληψία σε ένα πιο επιστημονικό πλαίσιο, βασισμένο στον αρχικό σχεδιασμό του έργου και στην εκτίμηση του ελεγκτικού κινδύνου ανά φορολογικό αντικείμενο, με καλύτερα αποτελέσματα ως προς το τελικό συμπέρασμα καθώς και χαμηλότερο κόστος για τις ελεγκτικές εταιρείες.

- Απαιτείται αποσαφήνιση ορισμένων θεμάτων σχετικά με το θέμα των φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και τη σύγχυση που οφείλεται στο διαφορετικό νομικό πλαίσιο που προέρχεται από το Υπουργείο Ανάπτυξης και τις διατάξεις του Ν. 3728/2008 και από το άρθρα 39 και 39α του 2238/1994.

- Υπάρχει ανομοιογένεια ως προς τη βάση υπολογισμού του materiality και ίσως θα πρέπει να επανεξεταστεί και να προσαρμοστεί έχοντας υπόψη και τη βάση υπολογισμού του συγκεκριμένου φορολογικού αντικείμενου.

2. Πως αντιμετωπίσατε, εσείς και οι πελάτες σας, την υποχρέωση να απορρίψετε δαπάνες ως μη

παραγωγικές στο ύψος του 0,5% του τζίρου κι αν πιστεύετε ότι αυτό υπονομεύει το θεσμό του φορολογικού ελέγχου;

Καταρχήν το πρόβλημα αυτό έχει λυθεί από το έγγραφο υπ' αριθμόν ΓΔ ΦΟΡΕΛ/ΔΗΜΕΣ1156477ΕΞ2011 που εξέδωσε το Υπουργείο Οικονομικών κατά την 16 Νοεμβρίου 2011, σύμφωνα με το οποίο δεν είναι απαραίτητο το σύνολο των λογιστικών διαφορών να ξεπερνούν το 0,5% του κύκλου εργασιών.

Σε κάθε περίπτωση, εμείς ως εταιρεία φροντίσαμε ώστε να γίνουν οι πραγματικές αναμορφώσεις δαπανών, χωρίς να επηρεαζόμαστε από το όριο του 0,5%, το οποίο κατά κάποιον τρόπο αποτελεί παράγοντα μεροληψίας στον τρόπο εργασίας μας, κάτι το οποίο αντίκειται στα ISAs. Θα πρέπει σε γενικές γραμμές να γίνει πιο ξεκάθαρο και απλό το πλαίσιο του ΚΦΕ, ώστε να εκλείψει η υποκειμενικότητα σχετικά με την απόδειξη της παραγωγικότητας των δαπανών.

3. Όλοι γνωρίζουμε τα προβλήματα που ανακύπτουν από το περίπλοκο φορολογικό μας σύστημα και ιδιαίτερα από τον ΚΒΣ και συνεπώς θα ήθελα, αν μπορείτε, να μας αναφέρετε προβλήματα που προέκυψαν στην εργασία σας και πώς τα λύσατε.

Το μεγαλύτερο πρόβλημα με τον ΚΒΣ είναι ο τεράστιος όγκος από βιβλία και στοιχεία τα οποία θα πρέπει να τηρούν, να θεωρούν σε φορολογικές αρχές και να ενημερώνουν όλες οι εταιρείες και ειδικά οι παραγωγικές/βιομηχανικές επιχειρήσεις, το οποίο τελικά δημιουργεί πρόβλημα στη ροή του ελέγχου (loss of audit trail).

4. Μπορείτε να μοιραστείτε μαζί μας κάποιες από τις πιο συνηθισμένες ή κοινές ανησυχίες που εξέφρασαν οι πελάτες σας και πώς τις αντιμετωπίσατε;

Μια βασική ανησυχία που εκφράζουν οι πελάτες είναι το κατά πόσον το πόρισμα του ελέγχου μας είναι η τελική εκροή που θα έχουν λόγω φόρων και κατά πόσον υπάρχει πιθανότητα, μέσα στους 18 μήνες που προβλέπει η ΠΟΛ1159/2011, να προκύψουν και πρόσθετοι φόροι από πιθανό επανέλεγχο από τις φορολογικές αρχές.

- Η ταυτόχρονη διενέργεια του τακτικού και του φορολογικού ελέγχου και το βάρος που υφίσταται το προσωπικό των οικονομικών υπηρεσιών κάθε εταιρείας σε σχέση με την καθημερινή εργασία.

- Η εμπειρία των ελεγκτικών ομάδων πάνω σε φορολογικά θέματα, λόγω του γεγονότος ότι είναι η πρώτη εφαρμογή της ΠΟΛ1159/2011.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- *Ελληνική Βιβλιογραφία*
- Γρηγοράκος Θεόδωρος, 1989, Γενικές Αρχές Ελεγκτικής, Αθήνα, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών.
- Καζαντζής, Χ. (2006). Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων. Πειραιάς: Business Plus Α.Ε.
- Κάντζος, Κ. & Χονδράκη, Α. (2006). Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική. Αθήνα: Αθ. Σταμούλης

- Καραμάνης, Κ. (2008). Σύγχρονη Ελεγκτική, Θεωρία και Πρακτική Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Αθήνα: Εκδόσεις Εταιρίας Αξιοποίησης και Διαχείρισης της Περιουσίας του ΟΠΑ
 - Λουμιώτης, Β. & Τζίφας, Β. (2012). Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ). Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
 - Νεγκάκης Χ. & Ταχυνάκης Π., 2013, Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου, Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Αθήνα, Εκδόσεις Διπλογραφία,
 - Τσακλάγκανος, Α. (2008). Ελεγκτική. Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε.
-
- Ελληνική Αρθρογραφία- Περιοδικά
 - Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, ,2011, «Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό». Μια νέα διαδικασία φορολογικού ελέγχου των Α.Ε. και Ε.Π.Ε.
 - Περιοδική έκδοση του ΕΙΕΕ Τεύχος 11 Νοέμβριος 2013
 - Περιοδική έκδοση του ΕΙΕΕ Τεύχος 12 - Ιανουάριος 2014
-
- Ξένη Βιβλιογραφία- Αρθρογραφία
 - Chaney C., Kim G. (2007), “The Integrated Auditor”, Vol 64, Iss 4
 - Riahi-Belkaoui, A. (2003). Accounting-By Principle or Design. Westport, Connecticut London
 - Savcuk, O. (2007). “Internal Audit Efficiency Evaluation Principles”, Journal of Business Economics and Management,
-
- Εκθέσεις- Ερευνες- Εθνικά Προγράμματα- Δελτία
 - Εκθεση της Ernst& Young, ,Taxalert, Οκτώβρη 2011
 - Ελληνική Δημοκρατία, Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής - Πολίτες και Πολιτεία Μαζί (2011), Οι ποσοτικοί μας στόχοι
 - Οικονομικό επιμελητήριο Ελλάδος «Ερευνά Για Τη Φοροδιαφυγή», Φεβρουαρίου 2010
 - Τράπεζα της Ελλάδας ,Οικονομικό Δελτίο, τεύχος 35 Ιούνιος 2011
 - Κανελλόπουλος Κ., 2002, Φοροδιαφυγή στις Ανώνυμες Εταιρίες: Εκτιμήσεις από τις Εισαχθείσες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, Κέντρο Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών

- Νόμοι- Π.Ο.Λ.
- Νόμος 2190/1920
- Νόμος 3190/1955
- Νόμος 3329/1955
- ΠΟΛ.1159/22.7.2011
- ΠΟΛ.1011/10.1.2012
- ΠΟΛ.1086/30.3.2012
- ΠΟΛ.1153/26.6.2012
- ΠΟΛ.1155/5.7.2012
- ΠΟΛ.1168/31.7.2012
- ΠΟΛ.1187/26.7.2013
- ΠΟΛ.1236/18.10.2013

- Διαδίκτυο
- www.kepe.gr
- www.taxheaven.gr
- www.elte.gr