

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών  
στη Φορολογική, Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση  
Στρατηγικών Αποφάσεων  
Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων  
Διπλωματική Εργασία



Ελεγκτικές διαφορές μεταξύ φορολογικών αρχών και αξιών ελεγκτικών εταιριών, μια  
επισκόπηση του ελεγκτικού τομέα

της

Ελένη- Ελπίς Αυθεντοπούλου του Ιωσήφ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Φορολογική, Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων

Μάρτιος 2021

## Ευχαριστίες

Αρχικά θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή κ. Καραγιώργο Θεοφάνη ο οποίος με την καθοδήγηση του συνέβαλε στην ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας. Ευχαριστώ επίσης το σύνολο των καθηγητών του Π.Μ.Σ. στη Φορολογική, Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων για το σύνολο πολύτιμων γνώσεων, τις οποίες μου προσέφεραν κατά τη φοίτηση μου.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τόσο την οικογένεια όσο και τους φίλους μου, οι οποίοι είχαν καθοριστικό ρόλο κατά τη διάρκεια των σπουδών μου και με στήριξαν.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	9
1.1 Εισαγωγή στην ελεγκτική .....	9
1.2 Ιστορική εξέλιξη Ελεγκτικής Επιστήμης .....	9
1.3 Στόχοι και σκοποί ελεγκτικής .....	11
1.4 Σπουδαιότητα ελεγκτικής.....	13
1.5 Τι εξετάζει.....	14
1.6 Διακρίσεις ελεγκτικής .....	14
1.7 Στάδια ελέγχου .....	16
1.8. Έκθεση ελέγχου .....	17
1.8.1. Περιεχόμενο Εκθέσεων Ελέγχου .....	17
1.8.2. Είδη Γνώμης Ελεγκτή .....	18
1.9 Προϋποθέσεις για αποτελεσματικό έλεγχο .....	20
1.10 Ελεγκτική στην Ελλάδα .....	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	21
2.1 Ορισμοί και ρόλος εσωτερικού ελέγχου .....	21
2.2 Στόχοι-Σκοποί εσωτερικού ελέγχου.....	21
2.3 Αντικείμενο εσωτερικού ελέγχου .....	23
2.4 Αναγκαιότητα εσωτερικού ελέγχου .....	23
2.6 Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου .....	26
2.7 Κώδικας Δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου .....	31
2.8 Βασικές αρχές εσωτερικού ελέγχου.....	32
2.9 Εσωτερικός. Ελεγκτής (ρόλος, αρμοδιότητες, υποχρεώσεις και δικαιώματα) .....	33
2.9.1. Σύγχρονος ρόλος εσωτερικού ελεγκτή.....	35
2.10 Αδυναμίες και χαρακτηριστικά αποτελεσματικού ελέγχου .....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	39
3.1 Ορισμός και ρόλος .....	39
3.6 Στάδια εξωτερικού ελέγχου.....	44
3.9 Επαγγελματική Δεοντολογία και Ανεξαρτησία .....	49
3.10 Θεσμικό πλαίσιο.....	49
3.11 Πλαίσιο εργασίας .....	51
3.12 Εξωτερικός Ελεγκτής (ρόλος, αρμοδιότητες, υποχρεώσεις και δικαιώματα, ευθύνες) 52	
3.14 Ελεγκτική θητεία.....	58

3.15	Βασικές σχέσεις μεταξύ ανεξάρτητου ελεγκτή και παραγόντων της ελεγχόμενης επιχείρησης.....	58
3.16	Εταιρίες που υπάγονται και κριτήρια υπαγωγής ΑΕ σε εξωτερικό έλεγχο.....	61
3.17	Πλεονεκτήματα χρήσης συστήματος εξωτερικού ελέγχου .....	62
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΣΧΕΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	63
4.1	Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.....	63
4.2	Ομοιότητες εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου .....	64
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....	66
5.1	Ορισμός και ρόλος .....	66
5.3	Στόχοι-Σκοποί φορολογικού ελέγχου .....	67
5.4	Σπουδαιότητα φορολογικού ελέγχου .....	69
5.6	Βασικές αρχές φορολογικού ελέγχου.....	74
5.7	Διαδικασία φορολογικού ελέγχου και τόπος διενέργειας αυτού.....	75
5.8	Όργανα φορολογικού ελέγχου .....	77
5.9	Φορολογικός ελεγκτής .....	79
5.10	Επιχειρήσεις που υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο .....	82
5.11	Παράγοντες αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου.....	82
5.12	Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου .....	83
5.13	Οφέλη και συνέπειες φορολογικού ελέγχου .....	84
5.14	Σύγχρονες τάσεις στο φορολογικό έλεγχο .....	85
5.15	Σημασία χρήσης ηλεκτρονικών Πληροφοριακών Συστημάτων στο Φορολογικό έλεγχο	86
5.16	Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα ELENXIS .....	87
5.16.1	Ρόλος, στόχοι-σκοποί και αντικείμενο ΠΣ.....	87
5.16.2	Επιχειρησιακές περιοχές που υποστηρίζονται και σε ποιους απευθύνεται.....	88
5.16.3	Χρήστες του συστήματος.....	89
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	89
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	91

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

<i>Διάγραμμα 1 - Στόχοι Ελεγκτικής.....</i>	<i>11</i>
<i>Διάγραμμα 2 - Σκοποί ελεγκτικής.....</i>	<i>13</i>
<i>Διάγραμμα 3 - Είδη ελεγκτικής.....</i>	<i>16</i>

<i>Διάγραμμα 4 - Στάδια ελέγχου.....</i>	<i>17</i>
<i>Διάγραμμα 5 - Σκοποί εσωτερικού ελέγχου.....</i>	<i>23</i>
<i>Διάγραμμα 6 - Είδη εσωτερικού ελέγχου.....</i>	<i>26</i>
<i>Διάγραμμα 7 - Είδη εσωτερικού ελέγχου.....</i>	<i>27</i>
<i>Διάγραμμα 8 - Βασικοί σκοποί εξωτερικού ελέγχου.....</i>	<i>41</i>
<i>Διάγραμμα 9 - Είδη Εξωτερικού ελέγχου.....</i>	<i>44</i>
<i>Διάγραμμα 10 - Στάδια πλαισίου ελέγχου.....</i>	<i>52</i>
<i>Διάγραμμα 11 - Είδη ευθύνης ελεγκτών.....</i>	<i>58</i>
<i>Διάγραμμα 12 - Βασικές σχέσεις μεταξύ ανεξάρτητου ελεγκτή και παραγόντων της επιχείρησης.....</i>	<i>61</i>
<i>Διάγραμμα 13 - Βασικοί σκοποί φορολογικού ελέγχου.....</i>	<i>69</i>
<i>Διάγραμμα 14 - Είδη φορολογικού ελέγχου.....</i>	<i>70</i>
<i>Διάγραμμα 15 - Διαδικασία φορολογικού ελέγχου.....</i>	<i>76</i>
<i>Διάγραμμα 16 - Παράγοντες αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου.....</i>	<i>83</i>

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΚΟΝΩΝ

<i>Εικόνα 1 - Χρήστες Πληροφοριακού Συστήματος ELENXIS Πηγή: Παρτάλης,2012.....</i>	<i>89</i>
---	-----------

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

<i>Πίνακας 1- Διαφορές εσωτερικού-εξωτερικού ελέγχου.....</i>	<i>65</i>
---	-----------

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο έλεγχος είναι μια έννοια η οποία έχει εμφανιστεί από την αρχαιότητα. Οι κοινωνίες από την αρχαιότητα εμφάνισαν την ανάγκη ύπαρξης μιας μορφής ελέγχου, η οποία με την πάροδο των χρόνων άρχισε να τροποποιείται ανάλογα με τις ανάγκες της εκάστοτε κοινωνίας. Στη σημερινή εποχή, ο έλεγχος επιτελεί ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο στην καθημερινή μας ζωή, από τον έλεγχο των τιμών στο κατάστημα τροφίμων έως τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η κατανόηση των ειδών ελέγχου και οι διαφοροποιήσεις μεταξύ αυτών καθώς και η εμβάθυνση σε αυτά τα είδη.

Πιο συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έννοια της ελεγκτικής, η εξέλιξη της, οι στόχοι, η σπουδαιότητά της καθώς και τα στάδια ελέγχου και οι προϋποθέσεις ενός αποτελεσματικού ελέγχου.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έννοια του εσωτερικού ελέγχου, τα βασικά χαρακτηριστικά του (αντικείμενο, στόχοι-σκοποί), τα είδη του και αναλύεται η έννοια του εσωτερικού ελεγκτή. Επιπλέον, αναλύονται οι αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου και η επιρροή του από την πανδημία.

Στη συνέχεια, στο τρίτο κεφάλαιο αναπτύσσεται αντίστοιχη περιγραφή του εξωτερικού ελέγχου, των εταιριών που υπόκεινται σε αυτόν, τις βασικές σχέσεις του εξωτερικού ελεγκτή και της επιχείρησης αλλά και τα πλεονεκτήματα χρήσης του.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται η σχέση του εσωτερικού με τον εξωτερικό έλεγχο και οι ομοιότητες και διαφορές των δύο αυτών ελέγχων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, παρατίθεται η παρουσίαση του φορολογικού ελέγχου, των σύγχρονων τάσεων αλλά και η σημασία χρήσης ηλεκτρονικών πληροφοριακών συστημάτων. Επιπρόσθετα στο κεφάλαιο αυτό γίνεται παρουσίαση του ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος ELENXIS.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο παρατίθενται τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τη μελέτη των συστημάτων ελέγχου, τη λειτουργία και εφαρμογή τους στα σύγχρονα οικονομικά περιβάλλοντα.

## Abstract

Audit is a concept that has appeared since the ancient times. Ancient societies have demonstrated the need for an audit form, that has been changing over the years according to the societies' needs. Nowadays, audit has a particularly vital role in our daily lives. This role starts from the supermarket prices check to the companies; financial statement audit. The purpose of this thesis is to study and understand to its full extend the different types of audit and the differentiation laying between them.

More specifically, the first chapter introduces the concept of audit, its development and objectives. Moreover, it presents audit's importance, the steps and the requirements for an effective audit.

The second chapter presents the concept of internal audit as well as its main features (scope, objectives), types. The internal auditor's perspective and its weaknesses is also analyzed. In addition, the influence of the pandemic of COVID-19 in internal audit is depicted.

In the third chapter, we have a corresponding description of the external audit and the variety of the companies that can be under external auditing. The basic association that lay between the external auditor and the members of the enterprise, as well as benefits of the use of external auditing.

In the fourth chapter, the correlation between internal and external audit is being presented including their similarities and differences.

In the fifth chapter, tax audit is being discussed as well as its contemporary trends. In addition to the above importance of the use of electronic information systems is presented. In conclusion of chapter five a presentation of the integrated ELENXIS Information System is included.

The sixth chapter presents the conclusions drawn from the study of audit systems, their operation and their application in modern economic environments.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Την τελευταία δεκαετία η χώρα μας, όπως και άλλες ευρωπαϊκές χώρες, έχουν έρθει αντιμέτωπες με μεγάλες δυσκολίες τόσο σε οικονομικό όσο και σε κοινωνικό επίπεδο. Πιο συγκεκριμένα, τον τελευταίο χρόνο η παγκόσμια κοινότητα έχει πληγεί σημαντικά δεδομένων των μεγάλων αριθμών νεκρών που καταγράφονται καθημερινά από την πανδημία. Η πανδημία ωστόσο εκτός από την απώλεια ανθρώπινων ζώων έχει σημαντικές επιπτώσεις στις οικονομίες των χωρών. Οι κυβερνήσεις, στην προσπάθειά τους να ελαττώσουν όσο το δυνατόν περισσότερο τις επιπτώσεις της πανδημίας, προχωρούν στη λήψη πακέτων στήριξης της οικονομίας. Μέσα σε αυτό το περιβάλλον, οι επιχειρήσεις προσπαθούν με κάθε δυνατό μέσο που έχουν τη διάθεσή τους (διαδικτυακούς ιστοτόπους, μέσα κοινωνικής δικτύωσης, διαφημίσεις) να επιβιώσουν και να αυξήσουν την ανταγωνιστικότητά τους.

Για τη σωστή και εύρυθμη λειτουργία της σύγχρονης επιχείρησης και για να είναι εφικτή η μετάβαση της από τον παραδοσιακό στο σύγχρονο τρόπο διοίκησης, απαραίτητο εργαλείο αποτελεί η ελεγκτική. Η ελεγκτική αποτελεί έναν εξειδικευμένο κλάδο των διοικητικών – οικονομικών επιστημών. Πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, τους όρους και τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για να διεξαχθεί ο έλεγχος. Στόχος του ελέγχου είναι η διαφύλαξη και σωστή διαχείριση των οικονομικών πόρων των επιχειρήσεων με τέτοιο τρόπο ώστε να αναπτύσσεται και να αξιοποιείται το ανθρώπινο δυναμικό (Παπαστάθης, 2014). Η ελεγκτική διακρίνεται στον εσωτερικό, τον εξωτερικό και το φορολογικό έλεγχο. Στόχος της παρούσας διπλωματικής εργασίας, η οποία διενεργείται στο πλαίσιο του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών “Φορολογικής, Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Διοίκησης Στρατηγικών Αποφάσεων, είναι η θεωρητική επισκόπηση του τομέα της ελεγκτικής με έμφαση στις ελεγκτικές διαφορές μεταξύ των φορολογικών αρχών και των αξιών των ελεγκτικών εταιριών .



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ

### 1.1 Εισαγωγή στην ελεγκτική

Το σύγχρονο και συνεχώς εξελισσόμενο οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον, σε συνδυασμό με την παγκοσμιοποίηση των αγορών, την ανάπτυξη νέων αγορών χρήματος, νέων προϊόντων και τεχνολογιών αλλά και γενικότερα τις νέες προκλήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο καθιστούν απαραίτητη την ανάπτυξη της ελεγκτικής. Στόχος είναι η διασφάλιση ενός υγιούς και ασφαλούς περιβάλλοντος για την ανάπτυξη των επιχειρήσεων. Η ελεγκτική ως κλάδος της λογιστικής και κατ' επέκταση της οικονομικής επιστήμης είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με επιστήμες όπως η πληροφορική, η νομική αλλά και η στατιστική.

Στη διάρκεια των ετών έχουν δοθεί πολλοί και ποικίλοι ορισμοί για την ελεγκτική. Κάποιοι από αυτούς είναι:

- Ένας από τους πρώτους συμβούλους του Σώματος Ορκωτών Λογιστών της χώρας μας και επαγγελματίας ελεγκτής λογιστής, ο Mattingly (1963) ορίζει ως αντικείμενο της ελεγκτικής τον έλεγχο, δηλαδή την *“εξέταση των βιβλίων μιας οικονομικής μονάδας, των δικαιολογητικών εγγράφων, που αποδεικνύουν την αλήθεια, ακρίβεια και νομιμότητα των εγγράφων αυτών, η ζήτηση των απαιτούμενων πληροφοριών, ως και η διενέργεια δοκιμαστικών επαληθεύσεων (TESTS), πασών των εργασιών τούτων διεξαγόμενων εις τοιαύτην έκτασιν, ώστε να πεισθεί ο ελεγκτής περί της ακριβείας των ως άνω βιβλίων και των βάσει τούτων συνταχθεισών οικονομικών καταστάσεων.”*
- Σύμφωνα με το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος (1997) η ελεγκτική είναι *“το σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικο-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση”*.

### 1.2 Ιστορική εξέλιξη Ελεγκτικής Επιστήμης

Ο έλεγχος, σύμφωνα με τα ιστορικά στοιχεία που έχουν βρεθεί, φαίνεται να έχει εμφανιστεί από την αρχαιότητα και πιο συγκεκριμένα από τις πρώτες ανταλλαγές προϊόντων μεταξύ ατόμων και κοινωνικών ομάδων. Η ανάγκη ελέγχου των συναλλαγών δημιουργήθηκε με την ανακάλυψη του χρήματος ως μέσου συναλλαγών.

Οι πρώτες γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη λογιστικών εκθέσεων εμφανίστηκαν στην Αρχαία Βαβυλώνα το 3000 π.Χ. Στην Αρχαία Αίγυπτο θεσπίστηκε το αξίωμα των «Επιστατών» λόγω των Φαραώ, οι οποίοι φορολογούσαν τις συγκομιδές των σιτηρών και απέδιδαν τους φόρους.

Στην Αρχαία Αθήνα, το 300 π.Χ. περίπου εμφανίστηκε ο θεσμός των «Λογιστών» για τη διαχείριση των οικονομικών της πόλης-κράτους. Οι «Εύθυνοι», σε συνεργασία με τους λογιστές διαχειρίζονταν τους λογαριασμούς των αξιωματούχων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα. Ευθύνη και υποχρέωση των λογιστών ήταν τόσο η δημοσιοποίηση των ελεγκτικών τους πορισμάτων και όσο και η υπόδειξη διαχειριστών σε περίπτωση απάτης ή παραβατικής συμπεριφοράς.

Στο Βυζάντιο παρατηρείται ισχυροποίηση του θεσμού των λογιστών δεδομένης της κρατικής παρεμβατικότητας στην οικονομική ζωή. Κύρια αρμοδιότητά των λογιστών ήταν η σωστή διαχείριση των δημόσιων οικονομικών.

Στα πρώτα χρόνια του Μεσαίωνα στη Δυτική Ευρώπη δεν παρατηρούνται ιδιαίτερες εξελίξεις στον τομέα της ελεγκτικής σε αντίθεση με τις αρχές της Αναγέννησης, όπου με την οικονομική ανάπτυξη των πόλεων της Ιταλίας, έχουμε σημαντικές αλλαγές στο θεσμό του ελέγχου. Στις αρχές του 16<sup>ου</sup> αιώνα, στην Πίζα εμφανίζεται ο πρώτος επίσημος ελεγκτής των οικονομικών, ενώ το 1581 δημιουργείται η «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών» στη Βενετία.

Ο όρος Ελεγκτής (Auditor), με την έννοια που χρησιμοποιείται και σήμερα, εμφανίζεται πρώτη φορά στη Μεγάλη Βρετανία το 1825 με σχετικό διάταγμα του Εδουάρδου του Α'. Σύμφωνα με αυτό, το σύνολο των λογιστών θα ελεγχόταν από τους ελεγκτές. Η ανάγκη για ανεξάρτητο έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων αναγνωρίστηκε με νόμο το 1862.

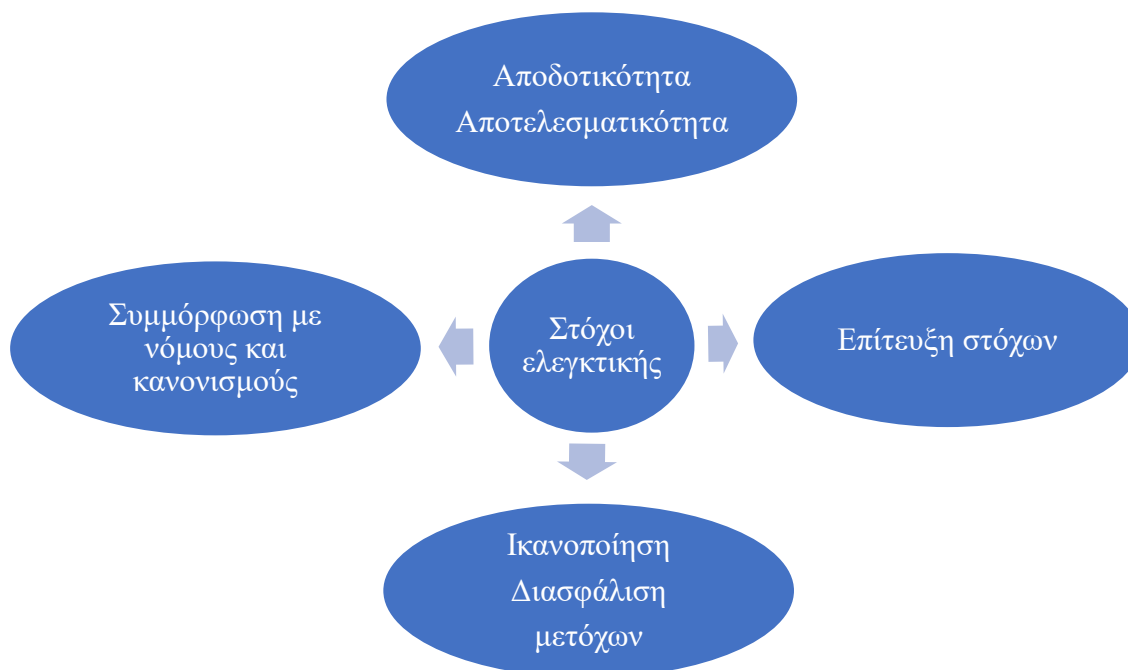
Την πρωτοπορία στις εξελίξεις της ελεγκτικής από τις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα έως και σήμερα φαίνεται να κατέχουν οι Η.Π.Α. (Καζαντζής,2006)

### 1.3 Στόχοι και σκοποί ελεγκτικής

Η ελεγκτική είναι ένας από τους ταχέως αναπτυσσόμενους τομείς της οικονομικής επιστήμης. Η ελεγκτική προκειμένου να μπορέσει να ανταπεξέλθει και να ακολουθεί τις εξελίξεις του σύγχρονου οικονομικού και κοινωνικού περιβάλλοντος, αξιολογεί τις λειτουργίες και τις διαδικασίες κάθε επιχειρηματικής μονάδας αλλά και της κοινωνίας. Ταυτόχρονα εξασφαλίζει την ποιότητα της οικονομικής πληροφόρησης και έτσι συμβάλλει στην ορθολογική εκμετάλλευση των παραγωγικών συντελεστών της κοινωνίας. Έτσι, δημιουργήθηκε η επιτακτική ανάγκη η ελεγκτική να αποκτήσει δική της ταυτότητα, ώστε να προσεγγιστούν οι αδυναμίες των συστημάτων ελέγχου και να αντιμετωπιστούν με τη χρήση σύγχρονων επιστημονικών μεθόδων. (Karagiorgos et al., 2006).

Επομένως, στόχοι της ελεγκτικής είναι:

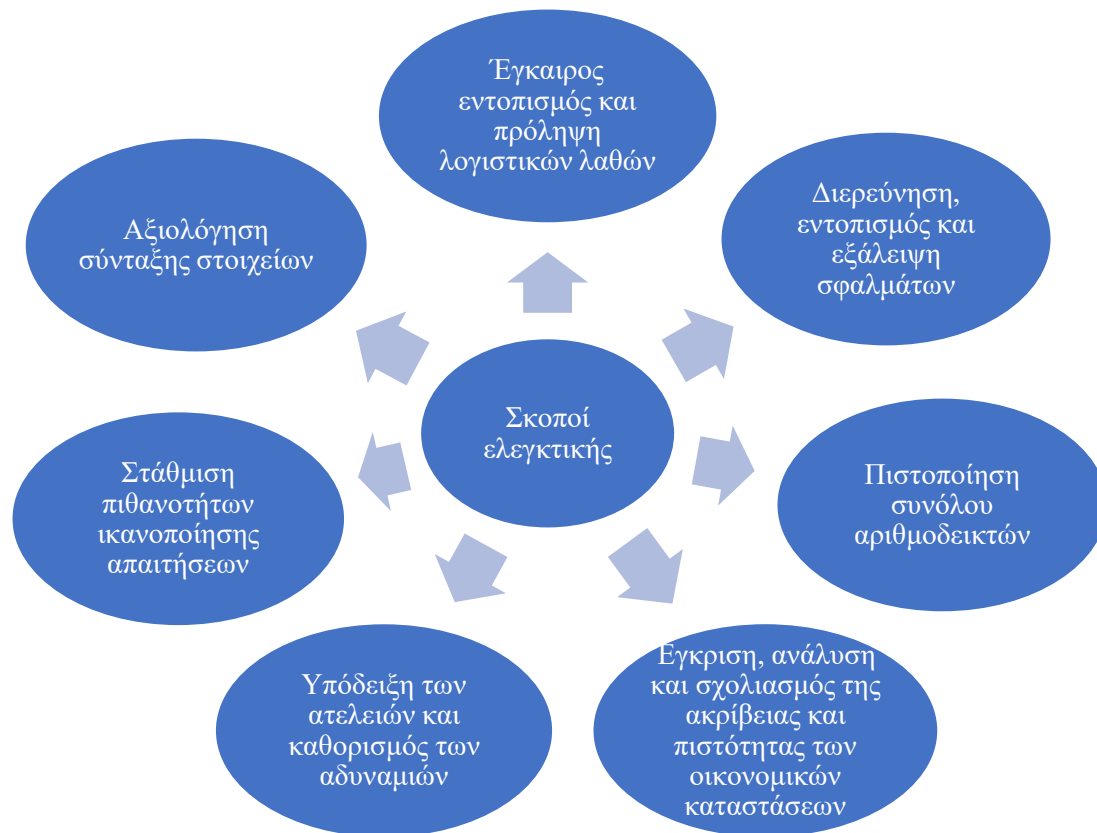
1. Η αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των λειτουργιών
2. Η επίτευξη των στόχων της διοίκησης των φορέων και των οργανισμών
3. Η ικανοποίηση και διασφάλιση των μετόχων
4. Η συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς



Διάγραμμα 1 - Στόχοι Ελεγκτικής

Η ελεγκτική πέρα από την επίτευξη των στόχων της έχει και ορισμένους σκοπούς, οι οποίοι ικανοποιούνται με τη διενέργεια των ελέγχων. Οι βασικοί σκοποί που επιτυγχάνονται είναι: (Τσακλάγκανος, 2005)

- Έγκαιρος εντοπισμός και πρόληψη λογιστικών λαθών που προήλθαν με ή χωρίς δόλο (προληπτικός έλεγχος)
- Διερεύνηση, εντοπισμός και εξάλειψη κάθε είδους σφάλματος και απάτης (κατασταλτικός έλεγχος)
- Έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και πιστότητας του συνόλου των οικονομικών καταστάσεων (επιβεβαιωτικός έλεγχος)
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της κατάρτισης όλων των ειδών αριθμοδεικτών για τη διατύπωση συμπερασμάτων
- Αξιολόγηση της σύνταξης και παράθεσης ενδιαφερόντων επιμέρους στοιχείων που συμβάλλουν στην παροχή χρήσιμων πληροφοριών σχετικά με την πορεία και την εξέλιξη της επιχείρησης (πχ κύκλος εργασιών, πιστοληπτική ικανότητα)
- Υπόδειξη των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών της επιχείρησης
- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των απαιτήσεων της επιχείρησης, με σκοπό τη σωστή πρόβλεψη και την ελαχιστοποίηση των αποκλίσεων από τους στόχους.



Διάγραμμα 2 - Σκοποί ελεγκτικής

#### 1.4 Σπουδαιότητα ελεγκτικής

Η σπουδαιότητα της ελεγκτικής διαφαίνεται από την ύπαρξή της από την αρχαιότητα. Η ανάπτυξη νέων τεχνολογιών και η συνεχής εξέλιξη της κοινωνίας καθιστούν την ελεγκτική αναγκαία και απαραίτητη για τη σωστή και δίκαιη λειτουργία της κοινωνίας. Την τελευταία πεντηκονταετία έχουν αναπτυχθεί πολλές απόψεις σχετικά με την ανάγκη ύπαρξης του ελέγχου και της ένταξής του στην καθημερινή μας ζωή.

Αρχικά, η κοινωνία διαμορφώνεται από τους ανθρώπους, οι οποίοι όπως είναι γνωστό δεν είναι άτρωτοι. Κατά τον Θ. Γρηγοράκο (1989), *”ο άνθρωπος γεννιέται μαζί με τις ατέλειες και τις αδυναμίες του, με τις οποίες ζει τη ζωή του και αποθνήσκει με αυτές”*. Οι ατέλειες αυτές μειώνονται ή αυξάνονται ανάλογα με την επιρροή των εξελίξεων της κοινωνίας αλλά και ανάλογα το άτομο και την ηθική του. Όπως είναι φυσικό κάθε άνθρωπος επιδιώκει να μεγιστοποιήσει το κέρδος του με αποτέλεσμα να υπάρχει ρήξη της σχέσης μεταξύ

ιδιοκτήτη και διαχειριστή. Επιπλέον, υπάρχει ανάγκη έγκυρων πληροφοριών με σκοπό τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων από την κοινωνία και την ικανοποίηση των συμφερόντων των μελών της. Για να μπορέσει να ικανοποιηθεί η ανάγκη αυτή είναι απαραίτητος ο έγκαιρος εντοπισμός και η διόρθωση των λογιστικών σφαλμάτων. (Καζαντζής,2006)

### 1.5 Τι εξετάζει

Η ελεγκτική εξετάζει τρία βασικά σημεία: (Ρογδάκη,2004):

#### 1. Το αντικείμενο ελέγχου

Τι ελέγχεται, την αναγκαιότητα του ελέγχου, τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Οι άμεσα ενδιαφερόμενοι για τον έλεγχο είναι οι διοικούντες της επιχείρησης, τα ενδιαφερόμενα μέρη καθώς και οι συναλλασσόμενοι με αυτή

#### 2. Το υποκείμενο ελέγχου

Αφορά τον ελεγκτή, δηλαδή το άτομο που καταρτίζει, προγραμματίζει και διενεργεί τον έλεγχο. Εξετάζονται τόσο οι ικανότητες όσο και οι δεξιότητες του ελεγκτή και αν αυτά είναι επαρκή για να μπορέσει να ανταπεξέλθει στις ελεγκτικές του υποχρεώσεις. Ο ελεγκτής αυτός μπορεί να ανήκει ή όχι στην επιχείρηση

#### 3. Οι ελεγκτικές διαδικασίες

Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για την διενέργεια των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων. Περιεχόμενο των μεθόδων αυτών αποτελούν ο τρόπος και οι επιστημονικές τεχνικές και μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο.

### 1.6 Διακρίσεις ελεγκτικής

Η ελεγκτική ως λειτουργία διακρίνεται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με το όργανο άσκησης, την έκταση, το σκοπό και τη διάρκεια του ελέγχου. ( Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π. ,2013), (Καζαντζής, 2006)

1. Ανάλογα με το όργανο άσκησης του ελέγχου διακρίνεται σε:

- Εσωτερικό έλεγχο

Είναι ο έλεγχος ο οποίος διεξάγεται από εργαζόμενο της επιχείρησης και η οργάνωση για τη διεξαγωγή του γίνεται από την ίδια την επιχείρηση. (Cheung, 1997)

- Εξωτερικό έλεγχο  
Είναι ο έλεγχος που διεξάγεται από άτομο ανεξάρτητο από την επιχείρηση.
- Κρατικό ή κυβερνητικό έλεγχο  
Είναι ο έλεγχος που πραγματοποιείται από κρατικούς ή ημικρατικούς φορείς

2. Ανάλογα με την έκταση του ελέγχου διακρίνεται σε:

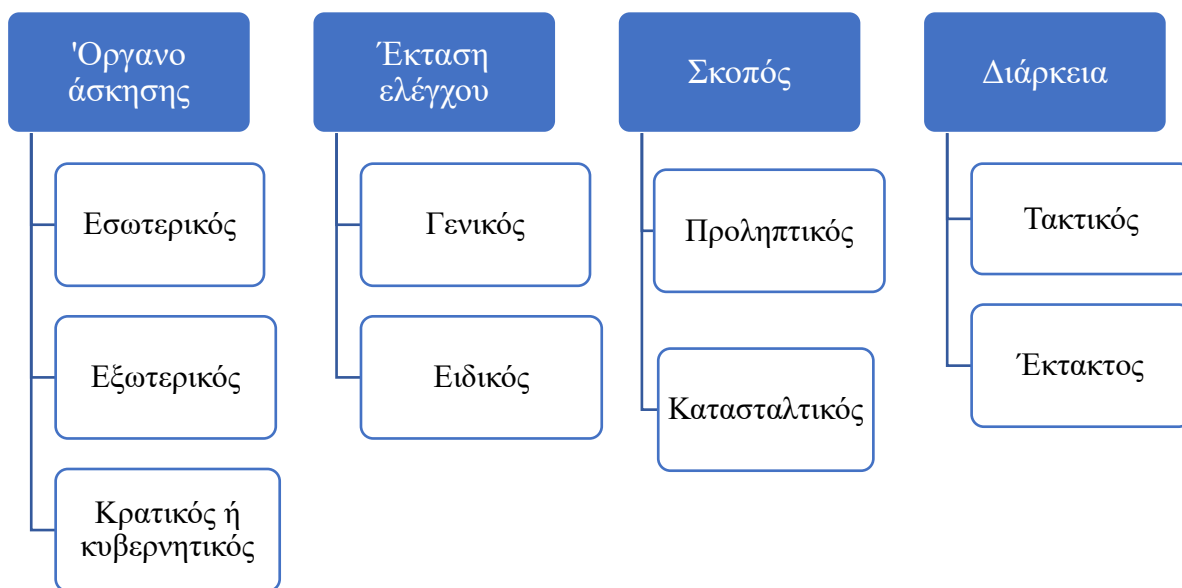
- Γενικό έλεγχο  
Είναι ο έλεγχος κατά τον οποίο ελέγχεται το σύνολο των δραστηριοτήτων της εταιρίας και αποσκοπεί στη διατύπωση γνώμης για τη σωστή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Ειδικό έλεγχο  
Διενεργείται σε ορισμένο τμήμα των δραστηριοτήτων της εταιρίας και συνήθως διενεργείται αιφνιδιαστικά.

3. Ανάλογα με το σκοπό του ελέγχου διακρίνεται σε:

- Προληπτικό έλεγχο  
Ο έλεγχος αυτός προηγείται της διενέργειας συναλλαγών και έχει ως στόχο την πρόληψη λαθών και παραλείψεων.
- Κατασταλτικό έλεγχο  
Ο έλεγχος που πραγματοποιείται έπειτα της διενέργειας συναλλαγών και στοχεύει στην εύρεση και διόρθωση ενδεχόμενων λαθών και παραλείψεων.

4. Ανάλογα με τη διάρκεια του ελέγχου διακρίνεται σε:

- Τακτικό έλεγχο  
Πραγματοποιείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα και σε συγκεκριμένες χρονικά διαστήματα (πχ ο ετήσιος έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων).
- Έκτακτο έλεγχο  
Διενεργείται χωρίς προειδοποίηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και σε τυχαία χρονική στιγμή.



Διάγραμμα 3 - Είδη ελεγκτικής

### 1.7 Στάδια ελέγχου

Ο έλεγχος αποτελεί μια απαιτητική και σύνθετη διαδικασία, η οποία διεξάγεται τόσο κατά τη διάρκεια της χρήσης όσο και στο τέλος αυτής και ακολουθεί τα εξής στάδια: (Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, 2007)

#### I. Σχεδιασμός ελέγχου

Είναι το πρώτο στάδιο μιας ελεγκτικής διαδικασίας και σε αυτό αποτυπώνονται οι στόχοι και το εύρος του ελέγχου. Περιλαμβάνει την εξέταση των διαθέσιμων στοιχείων για την πραγματοποίηση του ελέγχου.

#### II. Διενέργεια ελέγχου

Στο στάδιο αυτό γίνεται συγκέντρωση των ελεγκτικών τεκμηρίων, εφαρμογή των αναγκαίων ελεγκτικών διαδικασιών και εξαγωγή αρχικών συμπερασμάτων.

#### III. Σύνταξη εκθέσεων αποτελεσμάτων ελέγχου

Αποτελεί το τρίτο στάδιο και σε αυτό πραγματοποιείται η σύνταξη τυποποιημένης έκθεσης αποτελεσμάτων ελέγχου η οποία και υποβάλλεται στους αρμόδιους φορείς.





Διάγραμμα 4 - Στάδια ελέγχου

## 1.8. Έκθεση ελέγχου

### 1.8.1. Περιεχόμενο Εκθέσεων Ελέγχου

Στην έκθεση ελέγχου διατυπώνεται η άποψη του ελεγκτή σχετικά με την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Η έκθεση ελέγχου είναι το ουσιαστικότερο στοιχείο της διαδικασίας του ελέγχου καθώς μέσω αυτής πληροφορούνται οι μέτοχοι, οι επενδυτές καθώς και οποιοσδήποτε άλλος ενδιαφέρεται να ενημερωθεί για την ελεγχόμενη επιχείρηση. Η συντασσόμενη έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι διατυπωμένη σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 700 (ΔΠΕ 700), τα βασικά στοιχεία της έκθεσης του ελεγκτή είναι:

- Τίτλος, με τον οποίο δηλώνεται ο συντάκτης της έκθεσης
- Παραλήπτης, όπου συνήθως είναι είτε η διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης είτε οι μέτοχοί της
- Εισαγωγική παράγραφος, η οποία καθορίζει την ελεγχόμενη επιχείρηση, αναφέρει τις συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν και την περίοδο στην οποία αυτές αναφέρονται.
- Ευθύνη της διοίκησης για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις: Οι συνταχθείσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με το νόμο ή κανονισμό και είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα λόγω απάτης ή λάθους.
- Ευθύνη του ελεγκτή για την έκφραση της γνώμης τους όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η γνώμη του θα πρέπει να διατυπώνεται ρητά στην έκθεση ελέγχου. Επίσης έχει ευθύνη να αναφέρει τα πρότυπα βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο έλεγχος (Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου)
- Γνώμη του ελεγκτή: εδώ ο ελεγκτής διατυπώνει τη γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Αποτελεί το κύριο σημείο της έκθεσης ελέγχου

καθώς βάσει της γνώμης του ελεγκτή θα κριθεί το κύρος των καταστάσεων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

- Υπογραφή του ελεγκτή: ο ελεγκτής υπογράφει την έκθεση είτε με το όνομά του είτε με το όνομα της ελεγκτικής εταιρίας είτε και με τα δύο.
- Ημερομηνία έκθεσης: Ο ελεγκτής είναι ενήμερος και εξέτασε όλα τα γεγονότα που προέκυψαν μέχρι την ημερομηνία που υπογράφει την έκθεση ελέγχου. Η ημερομηνία αυτή είναι αναγκαίο να είναι μεταγενέστερη της σύνταξης όλων των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Διεύθυνση ελεγκτή: στην έκθεση του ελεγκτή θα πρέπει να αναφέρεται ο τόπος όπου ο ελεγκτής ασκεί τα καθήκοντά του.

### 1.8.2. Είδη Γνώμης Ελεγκτή

Ο ελεγκτής ανάλογα με τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε κατά τη διάρκεια του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, συντάσσει την έκθεση ελέγχου. Η μορφή της έκθεσης ελέγχου διαφέρει ανάλογα με τη γνώμη που διαμόρφωσε και τελικά θα διατυπώσει στην έκθεσή του. Τα πιθανά είδη της γνώμης του ελεγκτή, τα οποία αποτυπώνονται στις εκθέσεις ελέγχου είναι: (ΔΠΕ 705, ΔΠΕ 706, Καραμάνης Κ,2008)

#### 2.1 Σύμφωνη γνώμη

Η σύνταξη έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη διατυπώνεται όταν ο ελεγκτής βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που έχει συλλέξει, θεωρεί ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης διατυπώνουν επακριβώς την κατάστασή της. Για επιτευχθεί η αντικειμενικότητα της γνώμης του ελεγκτή είναι απαραίτητο τα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία χρησιμοποιεί να είναι επαρκή και κατάλληλα.

#### 2.2 Σύμφωνη γνώμη με θέματα έμφασης

Όπως και στη σύμφωνη γνώμη, ο ελεγκτής πιστεύει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν επακριβώς την κατάσταση της οικονομικής μονάδας, θεωρεί όμως ότι είναι αναγκαία η παροχή επιπλέον πληροφοριών στους χρήστες της έκθεσης ελέγχου. Οι επιπλέον αυτές πληροφορίες δεν θίγουν το κύρος των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης. Συνήθως σύμφωνη γνώμη με θέματα έμφασης εκδίδεται

στην περίπτωση που κρίνεται αβέβαια η συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης ή όταν ο ελεγκτής επιθυμεί να δώσει έμφαση σε θέματα που αναλύονται στο Προσάρτημα.

### 2.3 Σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση (γνώμη με επιφύλαξη)

Ο ελεγκτής όταν εκφράζει γνώμη με εξαίρεση έχει εντοπίσει στοιχεία που επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, όχι όμως σε τέτοιο βαθμό ώστε να θίγεται το κύρος τους. Στις περιπτώσεις αυτές, που υπάρχουν δηλαδή παρατηρήσεις του ελεγκτή, οι οποίες δεν συνεπάγονται την έκδοση έκθεσης ελέγχου με αρνητική γνώμη, εκδίδεται γνώμη με επιφύλαξη. Η περίπτωση αυτή μπορεί να επέλθει όταν για παράδειγμα ο ελεγκτής δε συμφωνεί με τη λογιστική πολιτική που ακολουθεί η επιχείρηση, ή η επιχείρηση προβαίνει σε παράβαση νόμου από μέρους της με επίπτωση στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις.

### 2.4 Άρνηση έκδοσης γνώμης

Όταν ο ελεγκτής παρουσιάζει αδυναμία να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης εκδίδει έκθεση ελέγχου με άρνηση γνώμης. Η αδυναμία αυτή προέρχεται κυρίως από τη μη συλλογή κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων προκειμένου να αποκτήσει σαφή και τεκμηριωμένη άποψη για τις οικονομικές καταστάσεις. Περιπτώσεις άρνησης έκδοσης γνώμης συναντώνται σε περιπτώσεις ουσιαστικού περιορισμού στον έλεγχο ή σοβαρής αβεβαιότητας η οποία έχει σημαντική επιρροή στη θέση της ελεγχόμενης.

### 2.5 Αρνητική γνώμη

Στην περίπτωση που ο ελεγκτής θεωρεί ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας που ελέγχεται δε διατυπώνουν επακριβώς την κατάστασή της εκδίδει έκθεση ελέγχου με αρνητική γνώμη. Η αρνητική γνώμη αποτελεί τη δυσμενέστερη για την επιχείρηση γνώμη του ελεγκτή που απεικονίζεται στην έκθεση ελέγχου. Εκφράζεται από τον ελεγκτή στις περιπτώσεις που παρατηρεί σημαντικές ελλείψεις, οι οποίες είναι ιδιαίτερα σημαντικές και επηρεάζουν την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Τέτοιου είδους παρατηρήσεις μπορεί να είναι: α) η μη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενώ υπήρχε

υποχρέωση β) η μη συμφωνία τους με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές ,γ) η μη σύνταξη κατάστασης ταμειακών ροών δ) όποια άλλη παρατήρηση του ελεγκτή είναι αρκετά σημαντική που δεν είναι επαρκής η απόδοσή της με την παράθεση εξαιρέσεων και θα οδηγούσε με αυτόν τον τρόπο σε παραπλάνηση επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

### 1.9 Προϋποθέσεις για αποτελεσματικό έλεγχο

Για να είναι αποτελεσματικός ένας έλεγχος είναι αναγκαίο να τηρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, όπως: (Δήμου Γ. Νίκος,2000)

- Να ανταποκρίνεται στις ανάγκες της επιχείρησης
- Να είναι προληπτικός ώστε να βρεθούν και να διορθωθούν τυχόν λάθη και παραλείψεις
- Να είναι αντικειμενικός ως προς τις συγκρίσεις
- Να υπάρχει δυνατότητα κατάρτισης διαφορετικών προγραμμάτων δράσης ανάλογα με τις ανάγκες της οικονομικής μονάδας
- Να υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ κόστους και οφέλους
- Να είναι αποδεκτός από την ελεγχόμενη μονάδα
- Να υποδεικνύει μεθόδους διόρθωσης τυχόν λαθών και εξάλειψής τους στο άμεσο μέλλον

### 1.10 Ελεγκτική στην Ελλάδα

Το 1931 με το Νόμο 5076/1931 περί Ανώνυμων Εταιριών, έγινε η πρώτη απόπειρα για την καθιέρωση του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα. Ο νόμος αυτός προέβλεπε τη δημιουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) χωρίς όμως να λειτουργήσει ο θεσμός αυτός. Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών ιδρύθηκε το 1955 με το Ν.Δ. 3329/1955 σε μια προσπάθεια ριζικής αναβάθμισης του Ελεγκτικού έργου. Σύμφωνα με το νόμο αυτό, “ ο σκοπός του ΣΟΛ δεν περιοριζόταν μόνο στη συστηματική ελεγκτική διαδικασία των οικονομικών καταστάσεων των ανώνυμων εταιριών, αλλά περιλάμβανε τόσο την άσκηση διαχειριστικού ελέγχου πάσης φύσεως οικονομικών οργανισμών της χώρας (άρθρο 1 Ν.Δ. 3329/1955) όσο και τη μελέτη της λογιστικής οργανώσεως των επιχειρήσεων,

*εκμεταλλεύσεων ή οργανισμών, ύστερα από αίτησή τους (άρθρο 2 Ν.Δ. 4107/1960).” Το 1922 το Σώμα Ορκωτών Λογιστών έπαψε να λειτουργεί με την πρωταρχική του μορφή. Ωστόσο συνέβαλλε σημαντικά στην ανάπτυξη της ελεγκτικής στη χώρα μας. Την ίδια χρονιά με το Προεδρικό Διάταγμα 226/30.7.1992 ιδρύεται το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ), που αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), και κατ’ επέκταση το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή στην Ελλάδα. Η εναρμόνιση Ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου πραγματοποιήθηκε το 2008 με το Ν.3693. (Καζαντζής, 2006)*

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

### 2.1 Ορισμοί και ρόλος εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι απαραίτητο συμβουλευτικό εργαλείο για την σωστή λειτουργία της επιχείρησης. Σύμφωνα με τον ορισμό του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (ΙΑ), *“ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική δραστηριότητα διασφάλισης και παροχής συμβουλών, με σκοπό την προσθήκη αξίας και τη βελτίωση των λειτουργιών του οργανισμού”*. (Καζαντζής, 2006)

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA) ορίζει ότι *“ο εσωτερικός έλεγχος αποτελείται από το σχέδιο οργάνωσης και όλες τις συντονισμένες προσπάθειες, τις μεθόδους και τα μέτρα που υιοθετούνται στην επιχείρηση, για τη διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών της στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγεγραμμένης επιχειρηματικής πολιτικής”* (Τσακλάγκανος, 2005)

### 2.2 Στόχοι-Σκοποί εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλο το φάσμα των επιχειρησιακών στρατηγικών και διαδικασιών και συνεπώς δεν περιορίζεται στο λογιστικό και οικονομικό έλεγχο. Βασικός στόχος του είναι η παροχή βοήθειας σε κάθε οικονομική μονάδα για την αποδοτικότερη

και αποτελεσματικότερη επίτευξη των αντικειμενικών στόχων της. Οι σημαντικότεροι σκοποί του εσωτερικού ελέγχου είναι: (Καζαντζής, 2006)

- Η τήρηση των καθορισμένων κανόνων από το σύνολο των μελών της οικονομικής μονάδας (διοίκηση και προσωπικό). Οι κανόνες αυτοί είναι από το εσωτερικό (πχ στρατηγικές, διαδικασίες) ή το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης ( πχ νομοθετικό και ρυθμιστικό πλαίσιο).
- Η επίτευξη των διατυπωμένων από την ανώτατη διοίκηση στόχων και των σκοπών που εξυπηρετούν το συμφέρον των μετόχων της επιχείρησης.
- Η διασφάλιση κάθε μορφής περιουσιακών στοιχείων (υλικών ή άυλων)
- Η αξιολόγηση και ο έλεγχος των διακινούντων πληροφοριών. Ο εσωτερικός έλεγχος οφείλει να διασφαλίζει την αξιοπιστία όλων των πληροφοριών είτε αυτές αφορούν εσωτερικά θέματα της επιχείρησης είτε αυτές εισέρχονται ή εξέρχονται από και προς το εξωτερικό περιβάλλον.
- Η μέγιστη εκμετάλλευση των επιχειρησιακών πόρων. Αρμοδιότητα της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος της αποτελεσματικότερης και αποδοτικότερης αξιοποίησης των μέσων της επιχείρησης (πάγια, χρηματικά διαθέσιμα, ανθρώπινο δυναμικό) χωρίς να εμφανίζονται φαινόμενα υποαπασχόλησης αλλά ούτε κατάχρησης των εργατικών δικαιωμάτων.



Διάγραμμα 5 - Σκοποί εσωτερικού ελέγχου

### 2.3 Αντικείμενο εσωτερικού ελέγχου

Αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η εξέταση και αξιολόγηση: (Παπαστάθης Π. ,2014)

- Του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και των επιμέρους υποσυστημάτων του
- Την ύπαρξη οργανωμένων, επαρκών και αποτελεσματικών εσωτερικών διαδικασιών
- Τη συμμόρφωση των εργαζομένων με τις αποφάσεις της διοίκησης
- Την τήρηση πολιτικής προσωπικού και εκπαίδευσής του
- Το κόστος ευκαιρίας των λειτουργιών των τμημάτων (σύγκριση κόστους- οφέλους)
- Την εξασφάλιση πληρότητας και αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων
- Την αξιοποίηση των παραγωγικών συντελεστών και της αποδοτικότητάς τους

### 2.4 Αναγκαιότητα εσωτερικού ελέγχου

1. Η αναγνώριση της σημασίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου έχει επέλθει εδώ και δεκαετίες. Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών,

το 1947 υποστήριξε πως η λειτουργία των οικονομικών μονάδων απαιτεί την ύπαρξη εσωτερικού ελέγχου. Την άποψη του αυτή στήριξε αναφέροντας ορισμένους παράγοντες που καθιστούν αναγκαίο τον εσωτερικό έλεγχο. Οι παράγοντες αυτοί είναι: (Καζαντζής, 2006), (Τσακλάγκανος, 2005)

2. Η ανάγκη ύπαρξης στοιχείων, αναλύσεων και εκθέσεων δεδομένης της πολυπλοκότητας και έκτασης των σκοπών και του μεγέθους των οικονομικών μονάδων προκειμένου οι διοικήσεις να διενεργούν αποτελεσματική και αποδοτική διοίκηση των μονάδων τους
3. Οι διαδικασίες που ακολουθούνται, ο συνεχής έλεγχος και η αξιολόγηση των οικονομικών πληροφοριών και στοιχείων έχουν καθοριστικό ρόλο στην αξιοπιστία αυτών των πληροφοριών και στοιχείων.
4. Η ανάγκη επιβεβαίωσης για την ορθή τήρηση των λογιστικών βιβλίων και την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε περίπτωση ύπαρξης εξωτερικού ελέγχου.

## 2.5 Είδη εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το στοιχείο που επιλέγει κάθε φορά να δώσει έμφαση ο ελεγκτής, διακρίνεται στις εξής κατηγορίες:

### α. Λογιστικός έλεγχος

Ο λογιστικός έλεγχος περιλαμβάνει τις διαδικασίες, τις μεθόδους, τις τεχνικές καθώς και το σχέδιο χρηματοοικονομικής οργάνωσης με απώτερο σκοπό την προστασία των περιουσιακών στοιχείων, την ακρίβεια και αξιοπιστία των πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπό των λογιστικών ελέγχων αποτελεί η παροχή επιβεβαίωσης όσον αφορά την εκτέλεση και σωστή καταχώριση των συναλλαγών, την προστασία των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας των λογιστικών βιβλίων και των χρηματοοικονομικών καταστάσεών της.

### β. Διοικητικός έλεγχος

Οι διοικητικοί έλεγχοι σε αντίθεση με τους λογιστικούς, δεν αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις και συνεπώς δεν αποτελούν αντικείμενο άμεσου



ενδιαφέροντος για τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Περιλαμβάνουν το σχεδιάγραμμα οργάνωσης της επιχείρησης, τις κατευθυντήριες οδηγίες της διοίκησης, τις πολιτικές, τους κανονισμούς ή εγκυκλίους καθορισμού αρμοδιοτήτων και παροχής εξουσιοδοτήσεων για τη διενέργεια συναλλαγών και λήψης αποφάσεων. Σκοπός των διοικητικών ελέγχων είναι η διασφάλιση λειτουργικής αποτελεσματικότητας και συμμόρφωσης προς τις πολιτικές της διοίκησης διατηρώντας ισχυρό εσωτερικό έλεγχο σε όλες τις δραστηριότητες της.

γ. Χρηματοοικονομικός έλεγχος

Ο έλεγχος βασίζεται στο συμπέρασμα της ορθής παρουσίασης, ακρίβειας και αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

δ. Έλεγχος Συστημάτων Μηχανογράφησης / Πληροφορικής

Ο έλεγχος αυτός αφορά τη λειτουργία των μηχανογραφικών εφαρμογών και εγκαταστάσεων, των δικτύων και επικοινωνιών καθώς και τον έλεγχο ανάλυσης δεδομένων. Με τον έλεγχο αυτόν επιδιώκεται η επάρκεια και αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών, διαπιστώνεται ο βαθμός ασφάλειας στη συγκέντρωση, την επεξεργασία, τη μεταφορά και τη διαφύλαξη της πληροφορίας σε ηλεκτρονική μορφή. Ο έλεγχος αυτός χαρακτηρίζεται προληπτικός, καθοδηγητικός και κατασταλτικός.

ε. Έλεγχος Συμμόρφωσης

Σκοπός του ελέγχου συμμόρφωσης είναι, όπως αναφέρει και η ονομασία του, να διαπιστωθεί η συμμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με τους προσυμφωνημένους όρους και κανόνες της επιχείρησης.

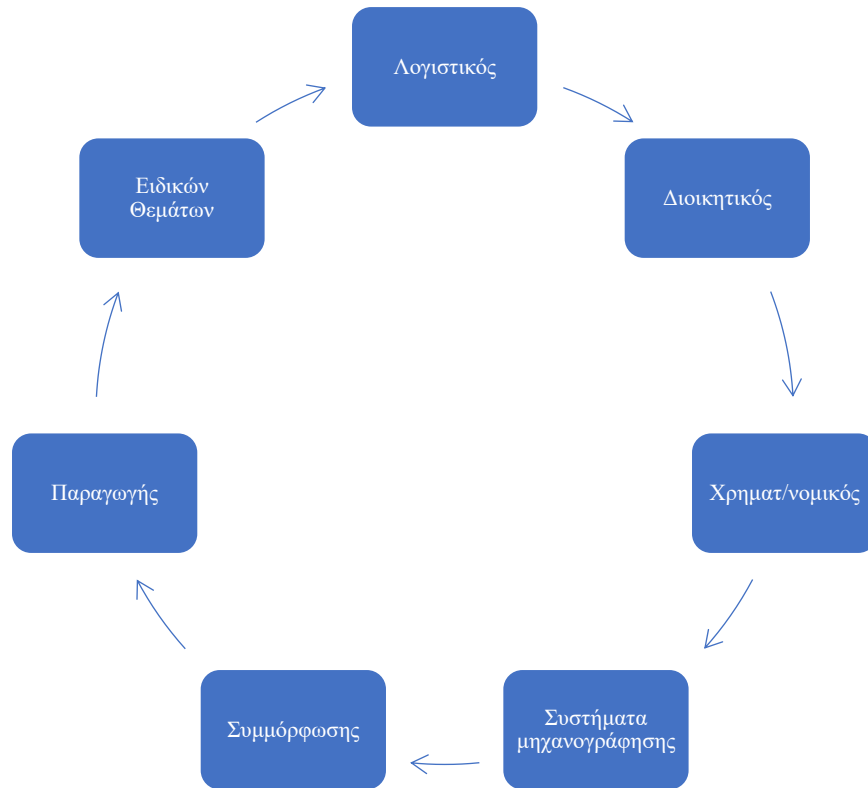
στ. Έλεγχος Παραγωγής

Σκοπός του ελέγχου παραγωγής είναι η διαπίστωση της ορθής τήρησης των διαδικασιών σε όλο το εύρος της παραγωγικής διαδικασίας, πχ κατά πόσο οι παραγόμενες ποσότητες συμφωνούν με το πρόγραμμα του ποιοτικού ελέγχου που έχει διατυπωθεί.

ζ. Έλεγχος Ειδικών Θεμάτων

Ο έλεγχος αυτός σκοπεύει στην αντιμετώπιση ειδικών εξειδικευμένων

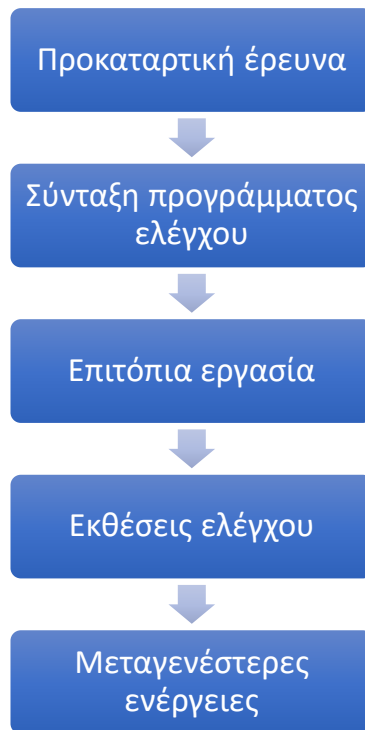
προβλημάτων, όπως για παράδειγμα ο έλεγχος των θυγατρικών μιας πολυεθνικής εταιρίας.



Διάγραμμα 6 - Είδη εσωτερικού ελέγχου

## 2.6 Διαδικασία εσωτερικού ελέγχου

Για τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου ακολουθείται μια σειρά από βήματα: (Νεγκάκης I.X.-Ταχυνάκης Δ.Π., 2013, Νεγκάκης I.X.-Ταχυνάκης Δ.Π., 2017)



Διάγραμμα 7 - Είδη εσωτερικού ελέγχου

#### Α. Προκαταρτική έρευνα

Κατά την προκαταρτική έρευνα ακολουθείται μια συγκεκριμένη μεθοδολογία η οποία περιλαμβάνει:

##### 1. Προετοιμασία εσωτερικών ελεγκτών

Το περιεχόμενο του συγκεκριμένου βήματος είναι:

- το άνοιγμα ή η ενημέρωση του μόνιμου φακέλου, αν είναι ο πρώτος έλεγχος ή αν πρόκειται για επαναλαμβανόμενο έλεγχο αντίστοιχα
- τη μελέτη των φύλλων εργασίας και των εκθέσεων ελέγχου προηγούμενων χρήσεων που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση ή επιχειρήσεις παρόμοιων δραστηριοτήτων ή τομέων
- την αξιολόγηση της οργάνωσης της ελεγχόμενης δραστηριότητας μέσα από οργανογράμματα και τυχόν έντυπα που αναφέρουν επίπεδα ευθυνών
- τη δημιουργία καταστάσεων υπενθύμισης στις οποίες γίνεται αναφορά των βημάτων που πρέπει να ακολουθούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

2. Δημιουργία ερωτηματολογίων για εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου  
Τα ερωτηματολόγια αυτά συμβάλλουν στη δημιουργία μιας πρώτης εκτίμησης από τον ελεγκτή σχετικά με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης κάθε φορά δραστηριότητας.
3. Διενέργεια συναντήσεων  
Ο εσωτερικός ελεγκτής πραγματοποιεί συναντήσεις με τους προϊσταμένους των ελεγχόμενων κάθε φορά δραστηριοτήτων πριν την έναρξη του ελέγχου. Με αυτές τις συναντήσεις ενημερώνεται επισήμως ο διευθυντής του αντίστοιχου τμήματος σχετικά με την έναρξη της δραστηριότητας του ελέγχου στο τμήμα του. Οι συναντήσεις αυτές σκοπεύουν στην επεξήγηση του σκοπού του ελέγχου, στον καθορισμό ορισμένων διοικητικών θεμάτων και στην επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής συνεργασίας μεταξύ τους.
4. Γνώση του τρόπου λειτουργίας και των στόχων της δραστηριότητας  
Στο στάδιο αυτό γίνεται ο ελεγκτής προσπαθεί να συγκεντρώσει τη μέγιστη δυνατή ποσότητα πληροφοριών σχετικά με τη δραστηριότητα την οποία θα αφορά ο έλεγχος. Οι πληροφορίες που συλλέγονται αφορούν:
  - Τον καθορισμό ειδικών έργων που βρίσκονται σε εξέλιξη
  - Τον καθορισμό αναπτυγμένων σχεδίων για πιθανή εφαρμογή στο μέλλον
  - Τον καθορισμό των οργανωτικών αλλαγών που πραγματοποιήθηκαν από τον προηγούμενο έως τον τωρινό έλεγχο
  - Την έκταση και τον τρόπο μεταφοράς εξουσιών και αρμοδιοτήτων
  - Τα αναγκαία για την ολοκλήρωση των διαδικασιών έντυπα
  - Τα εμπλεκόμενα άτομα στη διαδικασία και τεκμηρίωση της εργασίας
5. Γνώση της διοίκησης και του προσωπικού που συμμετέχει στη δραστηριότητα  
Υποστηρίζεται ότι ο αποτελεσματικός έλεγχος επιτυγχάνεται με την ύπαρξη της σωστής διοίκησης σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα. Ο ελεγκτής γνωρίζοντας τη διοίκηση και το προσωπικό της δραστηριότητας είναι πιθανόν να εντοπίσει λάθη στον τρόπο διοίκησης της δραστηριότητας όπως:
  - ανάθεση ευθυνών χωρίς να δίνεται και η ανάλογη εξουσία

- λανθασμένη κατανομή του διαθέσιμου χρόνου μεταξύ της επίλυσης προβλημάτων και της οργάνωσης για πρόληψη και αποφυγή προβλημάτων
  - χρήση λανθασμένου στυλ ηγεσίας με αποτέλεσμα την ύπαρξη αδικαιολόγητου φόβου του προσωπικού,
  - έλλειψη συστήματος επαναπληροφόρησης
  - μη ύπαρξη εναλλακτικών υπαλλήλων, ώστε να υπάρχει ομαλή λειτουργία της δραστηριότητας σε περίπτωση οποιασδήποτε απουσίας ή αποχώρησης.
6. Διενέργεια φυσικής επισκόπησης  
 Η φυσική επισκόπηση έχει ως σκοπό τη διαπίστωση του τρόπου λειτουργίας ενός τμήματος της επιχείρησης και τον εντοπισμό των προβλημάτων
7. Κατάρτιση διαγραμμάτων ροής διαδικασιών  
 Τα διαγράμματα ροής διαδικασιών χρησιμοποιούνται για την απεικόνιση και την ανάλυση των σύνθετων διαδικασιών μιας οικονομικής μονάδας
8. Εκτίμηση κινδύνων  
 Τα προγράμματα ελέγχου αποτελούν τη βάση για ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου
9. Παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας  
 Με το πέρας της προκαταρκτικής έρευνας, ο εσωτερικός ελεγκτής έχει τις πληροφορίες που χρειάζεται για να μπορέσει να διαμορφώσει άποψη για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της δραστηριότητας και να προχωρήσει στο επόμενο βήμα.

## B. Σύνταξη Προγράμματος ελέγχου

Ένα πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με την ελεγχόμενη οντότητα όπως η μορφή της, το μέγεθος της, ο αναμενόμενος ρυθμός ανάπτυξής της, τον κλάδο στον οποίο ανήκει, οι σημαντικότερες λειτουργίες και οι κίνδυνοι των δραστηριοτήτων της.

Το πρόγραμμα ελέγχου που πραγματοποιείται ετησίως, περιλαμβάνει αναλυτική περιγραφή των εργασιών κάθε ελεγκτικού έργου. Συγκεκριμένα, γίνεται: α) καθορισμός της φύσης του ελέγχου, β) περιγραφή των στόχων του ελέγχου, γ) καθορισμός του προβλεπόμενου απαιτούμενου αριθμού εργαζομένων για την ολοκλήρωση του έργου, δ) εκτίμηση του ετήσιου κόστους αλλά και του απαιτούμενου χρόνου για την υλοποίηση του ελέγχου. Στο στάδιο αυτό περιλαμβάνεται και ο καθορισμός των δειγμάτων ελέγχου.

### Γ. Επιτόπια Εργασία

Το στάδιο αυτό είναι το πιο σημαντικό και κρίσιμο για τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, καθώς ο ελεγκτής προσπαθεί να αντιληφθεί αφενός αν οι καθορισμένες ενέργειες της διοίκησης εφαρμόζονται και αφετέρου την αποτελεσματικότητα αυτών. Γίνονται έλεγχοι εγκρίσεων, οι οποίοι στοχεύουν στην επιβεβαίωση των λαμβανόμενων, κατά την άσκηση των λειτουργιών, εγκρίσεων. Γίνονται επίσης έλεγχοι των εργασιών διενέργειας μέσω των οποίων αξιολογείται η ροή των εργασιών που πραγματοποιούνται κατά τη λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Τέλος, διενεργούνται έλεγχοι διαφύλαξης της περιουσίας οι οποίοι σκοπεύουν στη διαβεβαίωση της αποτελεσματικής χρήσης των περιουσιακών στοιχείων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας αλλά και στη διαφύλαξη αυτών.

Επιπρόσθετα, γίνεται έλεγχος τεκμηριώσεως των εργασιών. Ο έλεγχος αυτός διακρίνεται στις αναλυτικές διαδικασίες και τους λεπτομερείς ελέγχους, σκοπός των οποίων είναι ο έγκαιρος εντοπισμός πιθανών σφαλμάτων.

Όσον αφορά τις ελεγκτικές διαδικασίες οι αρμοδιότητες του ελεγκτή χωρίζονται σε τρία στάδια. Αρχικά, γίνεται σύγκριση των στοιχείων της ελεγχόμενης με τα αντίστοιχα στοιχεία προηγούμενων χρήσεων αυτής ενώ ταυτόχρονα τα στοιχεία αυτά συγκρίνονται και με αυτά του κλάδου που ανήκει η οικονομική μονάδα. Ύστερα από αυτές τις συγκρίσεις ο ελεγκτής θα έχει τα απαραίτητα στοιχεία ώστε να αιτιολογήσει τυχόν αποκλίσεις. Στο δεύτερο στάδιο πραγματοποιείται ο έλεγχος των αριθμοδεικτών της ελεγχόμενης ώστε είναι δυνατή η πρόβλεψη της μελλοντικής οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Ορισμένοι αριθμοδείκτες που χρησιμοποιούνται είναι οι δείκτες αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας. Στο τρίτο και τελευταίο στάδιο διεξάγονται

πρόχειροι υπολογισμοί προκειμένου να προσδιοριστεί το εύρος μέσα στο οποίο κινούνται ορισμένα σημαντικά οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης.

Οι λεπτομερείς έλεγχοι είναι επίσης από τις αρμοδιότητες του ελεγκτή στο στάδιο της επιτόπιας εργασίας. Με τους ελέγχους αυτούς επιτυγχάνεται η δήλωση και καταγραφή των πραγματικών οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης και η μη ύπαρξη εικονικών οικονομικών στοιχείων.

Το εύρος των γνώσεων του ελεγκτή είναι δύσκολο να καλύπτει όλο το φάσμα των πληροφοριών που μπορεί να χρειαστεί κατά τον έλεγχο. Έτσι μπορεί, αν κρίνεται αναγκαίο, να ζητήσει τη βοήθεια ενός εμπειρογνώμονα για οτιδήποτε δεν εμπίπτει στις αρμοδιότητες και το αντικείμενο του. Μετά το τέλος της εργασίας του εμπειρογνώμονα ο εσωτερικός ελεγκτής στέλνει επιβεβαιωτικές απαντήσεις. Ακόμα εξετάζει τις αναλύσεις των λογαριασμών και των δεδομένων που υπάρχουν στα βιβλία της επιχείρησης και επικοινωνεί με τους συναλλασσόμενους ( προμηθευτές, πελάτες) αλλά και τις τράπεζες ώστε να επιβεβαιώσει τις συμφωνίες των υποχρεώσεων και απαιτήσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

#### Δ. Έκθεση ελέγχου

Η έκθεση ελέγχου έχει ως σκοπό την ενημέρωση της διοίκησης σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου ώστε να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες για να επιτευχθεί το επιθυμητό αποτέλεσμα.

#### Ε. Μεταγενέστερες ενέργειες

Στο στάδιο αυτό γίνεται η αξιολόγηση από τους εσωτερικούς ελεγκτές της επάρκειας, της αποτελεσματικότητας αλλά και του χρόνου εφαρμογής των ενεργειών που αποφασίζονται από τη διοίκηση.

#### 2.7 Κώδικας Δεοντολογίας εσωτερικού ελέγχου

Ο Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας και Συμπεριφοράς καθιερώνει υψηλά πρότυπα αντικειμενικότητας, επιμέλειας, εντιμότητας και αφοσίωσης, με τα οποία είναι αναγκαία η συμμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών. (Dan M. Guy et al, 1996). Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 200 ορίζει ότι είναι αναγκαία η συμμόρφωση του ελεγκτή με τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Στόχος

του Κώδικα Δεοντολογίας είναι να προάγει την ηθική κουλτούρα του εσωτερικού ελέγχου. Οι αρχές από τις οποίες διέπεται ο εσωτερικός έλεγχος είναι: (Κάντζος Κων/νος, Χονδράκη Αθηνά 2006)

- Η ακεραιότητα, με την οποία εδραιώνεται η εμπιστοσύνη των εσωτερικών ελεγκτών.
- Η αντικειμενικότητα, η οποία έχει στόχο την επίδειξη υψηλού επιπέδου επαγγελματικής αντικειμενικότητας από τους ελεγκτές κατά τη διαδικασία συγκέντρωσης, αξιολόγησης και κοινοποίησης των αποτελεσμάτων πληροφοριών. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν επηρεάζονται από ίδια συμφέροντα κατά το σχηματισμό των κρίσεών τους.
- Η εμπιστευτικότητα των ληφθέντων πληροφοριών και η μη κοινοποίηση αυτών χωρίς την εξουσιοδότηση των ελεγκτών, εκτός αν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση.
- Η επάρκεια των γνώσεων, δεξιοτήτων και εμπειριών από τους εσωτερικούς ελεγκτές και η χρήση κατάλληλων μέσων που εναρμονίζονται με τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και της κείμενης νομοθεσίας.

## 2.8 Βασικές αρχές εσωτερικού ελέγχου

Το σύνολο των συστημάτων ελέγχου, που χρησιμοποιείται σε διάφορους τομείς διέπεται από ορισμένους κανόνες-αρχές, οι οποίοι τις περισσότερες φορές είναι καθοριστικοί για την αποτελεσματικότητα και την επιτυχία εν γένει. Οι βασικές αρχές του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου αποσκοπούν στην παροχή βοήθειας στους εσωτερικούς ελεγκτές σχετικά με την κατανόηση της φιλοσοφίας και της δομής του ίδιου του συστήματος. Ως βασικές αρχές θα μπορούσαμε να αναφέρουμε: ( Spencer Picket K. H., 2003)

1. Την κατάλληλη στελέχωση με εξειδικευμένο εργατικό δυναμικό και την προσαρμογή του αριθμού των εργαζομένων στις ανάγκες της επιχείρησης. Επιπλέον, είναι αναγκαίο να δοθεί ιδιαίτερη μέριμνα στη σωστή αξιολόγηση και αξιοποίηση του συνόλου του εργατικού δυναμικού.
2. Την αποκέντρωση της διοίκησης και η ισόποση κατανομή των αρμοδιοτήτων σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα της πυραμίδας.



3. Το σαφή διαχωρισμό καθηκόντων και ευθυνών σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα και ειδικά σε θέματα υψίστης σημασίας, όπως τα χρηματικά διαθέσιμα και την ύπαρξη αυστηρού προσδιορισμού καθηκόντων.
4. Την ύπαρξη υποστήριξη από συστήματα σύγχρονης ηλεκτρονικής πληροφόρησης και επικοινωνίας
5. Την έγκαιρη και τακτική ενημέρωση για τη λήψη πιθανών διορθωτικών μέτρων
6. Την επιτήρηση και επιθεώρηση της εργασίας τόσο των στελεχών όσο και των εργαζομένων
7. Την ύπαρξη επαρκών μηχανισμών για τον έγκαιρο εντοπισμό, την ανάλυση και διαχείριση όλων των κινδύνων

#### 2.9 Εσωτερικός. Ελεγκτής (ρόλος, αρμοδιότητες, υποχρεώσεις και δικαιώματα)

Εσωτερικός ελεγκτής είναι ο υπεύθυνος για τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής μονάδας στην οποία απασχολείται. Ο ρόλος του είναι περιορισμένος και έχει σχέση εξάρτησης με την επιχείρηση. Βασικός του ρόλος είναι ο έλεγχος της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τον έγκαιρο εντοπισμό σφαλμάτων και παραλείψεων και έχει πρόσβαση τόσο στα βιβλία και στα έγγραφα της επιχείρησης όσο και στα χρηματοοικονομικά διαθέσιμά της. (Καζαντζής, 2006) Οι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν στη διοίκηση τις απαραίτητες πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων με σκοπό τη διασφάλιση της αποτελεσματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Σύμφωνα με το Ν. 3016/2, *“οι εσωτερικοί ελεγκτές ορίζονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας (παρ.3), είναι ανεξάρτητοι (παρ.2), δεν υπάγονται σε καμία άλλη υπηρεσιακή μονάδα της εταιρίας και εποπτεύονται από ένα ως τρία μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου, (παρ.2). Ως εσωτερικοί ελεγκτές δε μπορούν να οριστούν μέλη του διοικητικού συμβουλίου, εν ενεργεία διευθυντικά στελέχη ή συγγενείς αυτών έως δευτέρου βαθμού εξ’ αίματος ή εξ’ αγχιστείας. (παρ.3). Οποιαδήποτε μεταβολή στα πρόσωπα ή στην οργάνωση του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται εντός δέκα εργάσιμων ημερών στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (παρ. 3)”. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να παρέχουν γραπτή ενημέρωση στη διοίκηση για τον έλεγχο που πραγματοποίησαν τουλάχιστον κάθε τρίμηνο καθώς και να παρευρίσκονται στις γενικές συνελεύσεις των μετόχων.( Παπαδάτου, 2005)*

Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή και η σπουδαιότητά του ορίζεται από τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών ελεγκτών (Institute of Internal Auditors – I.I.A.). Μέσω αυτών των προτύπων επιτυγχάνεται η παρουσίαση της αναγκαιότητας για συμμετοχή του εσωτερικού ελεγκτή στις διαδικασίες διαχείρισης του κινδύνου. Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, που έχουν συνταχθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), τα καθήκοντα του εσωτερικού ελεγκτή είναι: (Παπαστάθης Π., 2014)

1. Η συμβολή του εσωτερικού ελεγκτή στην εκτίμηση της εταιρικής δράσης στο διοικητικό συμβούλιο
2. Η πρόταση νέων ιδεών στην ελεγκτική επιτροπή αναφορικά με τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου και τη διαχείριση κινδύνου
3. Η εξεύρεση ευκαιριών μείωσης μακροπρόθεσμων εξόδων συμμόρφωσης
4. Η ανανέωση των πολιτικών ηθικής, ώστε να διασφαλιστεί ο εκσυγχρονισμός και η αποδοχή των πολιτικών αυτών από τους εργαζόμενους
5. Η διενέργεια ετήσιων ελέγχων και διαδικασιών και η ανακοίνωση των αποτελεσμάτων στην ελεγκτική επιτροπή
6. Η διευθέτηση των αναγκών για διαφάνεια του ετήσιου ελεγκτικού σχεδίου

Για τη σωστή άσκηση του έργου τους οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν τα ακόλουθα δικαιώματα:

- Σαφής και πλήρης καταγραφή των πολιτικών της επιχείρησης
- Λεπτομερή ενημέρωση για τους στόχους της επιχείρησης
- Σαφής και λεπτομερής έγγραφος προσδιορισμός των αρμοδιοτήτων τους
- Στήριξη και αναγνώριση του ρόλου τους από τη διοίκηση
- Επιβράβευση και παροχή κινήτρων από τη διοίκηση
- Επιδίωξη προοπτικών καριέρας
- Προσδιορισμός και επίλυση των προβλημάτων

Συνεπώς, η διοίκηση για να υλοποιηθούν οι στρατηγικοί στόχοι της επιχείρησης και να εξεταστεί το επίπεδο επίτευξής τους σε σχέση με τους αρχικούς στόχους θα πρέπει να χρησιμοποιεί τους εσωτερικούς ελεγκτές. Οι ελεγκτές επίσης είναι αναγκαίο να είναι σε

διαρκή ετοιμότητα ώστε να εντοπίζουν το συντομότερο δυνατόν τα γεγονότα που χρειάζεται να αναφερθούν στους ανωτέρους. (Καζαντζής, 2006)

#### 2.9.1. Σύγχρονος ρόλος εσωτερικού ελεγκτή

Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή με την πάροδο των χρόνων έχει εξελιχθεί ώστε να ανταποκρίνεται στο σύγχρονο και απαιτητικό οικονομικό περιβάλλον των επιχειρήσεων. Ο σύγχρονος ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή μπορεί να διαχωριστεί σε τέσσερις κατηγορίες: α) γενικός ρόλος, β) ρόλος στην ανάπτυξη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, γ) ρόλος στη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και δ) ρόλος στην επικοινωνία του εσωτερικού ελέγχου με τον εξωτερικό ελεγκτή και τα υπόλοιπα ιεραρχικά επίπεδα της οικονομικής μονάδας, τις οποίες και θα αναλύσουμε.

##### α. Γενικός ρόλος

Ο εσωτερικός ελεγκτής έχει υποχρέωση να εφαρμόζει τεχνικές και μεθόδους ώστε να επιτύχει την πληρέστερη εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου. Την ίδια στιγμή, αρμοδιότητα του διευθυντή του τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η επίβλεψη των εφαρμοζόμενων διαδικασιών και των προτύπων του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι, είναι δυνατή η αύξηση της συνεισφοράς του εσωτερικού ελεγκτή στη λήψη αποφάσεων όλων των ιεραρχικών επιπέδων (διοίκηση και επιμέρους τμήματα).

(Δρογαλάς και συν., 2006)

##### β. Ρόλος στην ανάπτυξη του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Στο πλαίσιο της ανάπτυξης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο εσωτερικός ελεγκτής προγραμματίζει τις διαδικασίες του ελέγχου ώστε να υπάρχει πληρέστερη τεκμηρίωση του συστήματος ( Παπαστάθης Π.,2014). Επιπλέον, με την αξιολόγηση της εταιρικής στρατηγικής από τον εσωτερικό ελεγκτή επιτυγχάνεται η συμβολή του στη διαχείριση του επιχειρησιακού κινδύνου, ο οποίος αποτελεί σημαντικό παράγοντα στην επιχειρησιακή δραστηριότητα (Sarens and De Beelde, 2006) και συνδέεται με την έννοια του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τους Spira and Page (2003) το σύστημα εσωτερικού ελέγχου μιας επιχείρησης διαδραματίζει βασικό ρόλο στην αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρησιακών κινδύνων.

##### γ. Ρόλος στη λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός ελεγκτής συμβάλλει στην ανάπτυξη των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου (Βαρβατσουλάκης, 2002). Μια από τις πολλές συνεισφορές του εσωτερικού ελέγχου στη λειτουργία της επιχείρησης έγκειται στην αποτελεσματική διαχείριση των πληροφοριακών συστημάτων (Karagiorgos et al., 2010)

- δ. Ρόλος στην επικοινωνία του εσωτερικού ελέγχου με τον εξωτερικό ελεγκτή και τα υπόλοιπα ιεραρχικά επίπεδα της οικονομικής μονάδας.

Η επικοινωνία του εσωτερικού ελέγχου με την πλειοψηφία των τμημάτων της επιχείρησης καθώς και με τον εσωτερικό ελεγκτή συμβάλλει στην επίλυση των προβλημάτων του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, οι εσωτερικοί ελεγκτές συζητούν με τη διοίκηση διάφορα θέματα που αφορούν τόσο τη λειτουργία όσο και την απόδοση της επιχείρησης, όπως αυτό επιβάλλεται από τα θεσπισμένα ελεγκτικά πρότυπα. Η διαδικασία αυτής της επικοινωνίας έχει οριστεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors-I.I.A.). Πέραν της επικοινωνίας προβλέπεται επίσης η υποχρέωση των εσωτερικών ελεγκτών για τον προσδιορισμό της βέλτιστης ομάδας συζήτησης, τον κανονισμό και το σχεδιασμό του εσωτερικού ελέγχου καθώς και το συντονισμό των σχέσεων των εσωτερικών ελεγκτών με τους εξωτερικούς συνεργάτες (Καζαντζής, 2006). Συνεπώς, η σχέση της επιχείρησης με τους εξωτερικούς συνεργάτες και τον εξωτερικό έλεγχο εξαρτάται από τον εσωτερικό έλεγχο. Άλλωστε, όλοι οι ελεγκτές της οικονομικής μονάδας (εσωτερικοί ορκωτοί ελεγκτές-λογιστές) προσπαθούν να διασφαλίσουν την αξιοπιστία και την εγκυρότητα των πληροφοριών που εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Για το λόγο αυτό, θα πρέπει να υπάρχει εμπιστοσύνη των εξωτερικών ελεγκτών στην εργασία των εσωτερικών, χωρίς να προκύπτουν αμφιβολίες (Haron et al., 2004). Πέρα από την αξιοπιστία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, άλλοι τομείς, για τους οποίους η ύπαρξη των εσωτερικών ελεγκτών διευκολύνει το έργο των εξωτερικών ελεγκτών είναι: η επιλογή δείγματος προς εξέταση, η αποστολή επιβεβαιωτικών επιστολών στους πιστωτές και τις τράπεζες και η παράθεση των αναφορών του εσωτερικού ελέγχου, ώστε να μελετηθούν τα σχόλια των ελεγκτών πάνω στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου και στις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες (Τσακλάγκανος, 2005). Για να είναι ικανοποιητική η συνεργασία μεταξύ των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών κρίνονται αναγκαίες ορισμένες ενέργειες, όπως

οι περιοδικές συναντήσεις τους, ο προγραμματισμός της συνδυαστικής εργασίας τους, η ελεύθερη πρόσβαση στην εργασία των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και η επιθεώρηση των εξερχόμενων ελεγκτικών αναφορών (Lampe and Sutton, 1994), (Felix et al., 2001).

## 2.10 Αδυναμίες και χαρακτηριστικά αποτελεσματικού ελέγχου

Είναι δύσκολη έως αδύνατη η ύπαρξη ενός τέλει συστήματος εσωτερικού ελέγχου, καθώς οι επιχειρήσεις διακρίνονται από μοναδικότητα και δεν είναι δυνατή η δημιουργία ενός ενιαίου συστήματος εσωτερικού ελέγχου που να μπορεί να ανταποκριθεί στις εξειδικευμένες ανάγκες όλων των επιχειρήσεων. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά που συνθέτουν τον αποτελεσματικό έλεγχο. Ορισμένα από αυτά είναι: (Καζαντζής, 2006), (Τσακλάγκανος, 2005)

- Εργατικό δυναμικό με επαγγελματική επάρκεια και ευσυνειδησία για την επίτευξη των καθορισμένων στόχων της επιχείρησης
- Οργανωτικό σχέδιο για την αποφυγή περιστατικών απάτης. Εάν ένας εργαζόμενος έχει την αρμοδιότητα διαχείρισης και λογιστικής παρακολούθησης ενός περιουσιακού στοιχείου ο κίνδυνος κατάχρησης είναι μεγάλος.
- Καλοσχεδιασμένο και σαφές λογιστικό σύστημα για την κάλυψη των απαιτήσεων όλου του φάσματος των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας
- Περιορισμός της πρόσβασης στα περιουσιακά στοιχεία από άτομα χωρίς εξουσιοδότηση για την αποφυγή περιστατικών κατάχρησης
- Ικανή και δραστήρια επιτροπή ελέγχου και η ανεξαρτησία αυτής με την αναφορά των εσωτερικών ελεγκτών στη διοίκηση μέσω εκθέσεων και εισηγήσεων

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι υποχρεωτικό να συσχετίζει το απαιτούμενο κόστος με την ωφέλεια που θα λάβει σε περίπτωση επιτυχίας του. Θα πρέπει δηλαδή να γίνεται σωστή διαχείριση των χρηματικών πόρων της επιχείρησης και να υπολογίζεται το κόστος υιοθέτησης μιας διαδικασίας. Ωστόσο, ο ακριβής υπολογισμός του κόστους και της ωφέλειας είναι δύσκολος, πρέπει όμως να καταβάλλεται προσπάθεια υπολογισμού με τη βοήθεια τυχόν υπάρχοντων εκτιμήσεων. Ακόμη, είναι πιθανόν να υπάρξει παραβίαση ορισμένων βασικών αρχών του εσωτερικού ελέγχου, όπως ο διαχωρισμός των ευθυνών..

Τέλος, δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι ο έλεγχος γίνεται από ανθρώπους και υπάρχει η πιθανότητα λαθών, τα οποία επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος.

## 2.11 Εσωτερικός έλεγχος και Covid-19

Η πανδημία που αντιμετωπίζει όλος ο πλανήτης εκτός από τους τομείς της υγείας και των επιχειρήσεων οδήγησε στην αξιολόγηση των λειτουργιών του εσωτερικού ελέγχου. Στις 15 Απριλίου 2020, η Ernst & Young (EY) Ελλάδος διοργάνωσε τη 5ο κατά σειρά διάλεξη μέσω διαδικτύου (webcast) με θέμα τις αλλαγές και τις προκλήσεις που δημιουργεί για τον εσωτερικό έλεγχο η πανδημία του COVID-19. Ο κος Μιχάλης Πετροδασκαλάκης, Associate Partner στο Τμήμα Συμβουλευτικών Υπηρεσιών της EY Ελλάδος και Επικεφαλής Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου για την περιοχή της Κεντρικής, Ανατολικής, Νοτιοανατολικής Ευρώπης και Κεντρικής Ασίας (CESA), ανέλυσε τα κυρία ζητήματα που αντιμετωπίζουν καθημερινά οι εσωτερικοί ελεγκτές. Πιο συγκεκριμένα, ανέφερε ότι πλέον αντικείμενο απασχόλησης των διευθύνσεων είναι η παρακολούθηση των μέτρων για την υγεία και την ασφάλεια του ανθρώπινου δυναμικού, οι τεχνολογικές υποδομές για την υποστήριξη διαφόρων διεργασιών από απόσταση, ενώ γίνεται επαναξιολόγηση των κινδύνων, αναδιαμορφώνεται το ετήσιο πλάνο ελέγχων, και υπάρχει προσαρμογή της ελεγκτικής μεθοδολογίας.

Σύμφωνα με τους συμμετέχοντες, λόγω του COVID-19, έχει γίνει αναπροσαρμογή των προτεραιοτήτων του πλάνου εσωτερικού ελέγχου, εστιάζοντας στην κάλυψη των αναδυόμενων κινδύνων εξαιτίας της πανδημίας σε ποσοστό 60%. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον αποτελεί το γεγονός ότι το 20% των συμμετεχόντων δηλώνουν πως αξιοποιούν τον χρόνο διακοπής των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, υπέρ του μετασχηματισμού της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου.

Όσον αφορά τις τεχνολογικές υποδομές, η κα Γράμμα, Director στο Τμήμα Συμβουλευτικών Υπηρεσιών της EY Ελλάδος και Συμβουλευτικών Υπηρεσιών Εσωτερικού Ελέγχου, Συμμόρφωσης και Ελέγχου Ποιότητας της περιοχής CESA τόνισε *“ότι οι διευθύνσεις εσωτερικού ελέγχου προχωρούν, μεταξύ άλλων, σε μία ευέλικτη προσέγγιση στελέχωσης, λαμβάνοντας υπ’ όψιν και τις δυσκολίες ψυχολογικής φύσεως που*

*αντιμετωπίζουν οι εργαζόμενοι, στον σχεδιασμό έκτακτων μέτρων και σε αξιολόγηση των ελεγκτικών εργαλείων και των τεχνολογικών υποδομών”.*

Η επαναξιολόγηση των κινδύνων, όπως αναφέρει ο κος Πετροδασκαλάκης, θα πρέπει να είναι γρήγορη και στοχευμένη.

Σε σχετική ερώτηση προς τους συμμετέχοντες σχετικά με τη σπουδαιότητα των κινδύνων της πανδημίας, το 90% ανέφερε την υγεία και την ευημερία των εργαζομένων ως τον κυριότερο κίνδυνο. (<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=217540>)

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

#### 3.1 Ορισμός και ρόλος

Ο εξωτερικός έλεγχος, όπως προαναφέρθηκε, είναι ο έλεγχος που διενεργείται από άτομα που δεν αποτελούν μέλη της οικονομικής μονάδας και δεν υπάρχει σχέση οικονομικής και κάθε είδους εξάρτησης από την επιχείρηση. Ο εξωτερικός έλεγχος αποτελεί δηλαδή μια συστηματική εργασία που εκτελείται από έναν ανεξάρτητο, ικανό και κατάλληλα καταρτισμένο ελεγκτή. Ο ελεγκτής μέσω της εργασίας αυτής συλλέγει τα απαραίτητα στοιχεία, τα αξιολογεί και μέσω αυτών διαμορφώνει και διατυπώνει την άποψή του αναφορικά με την αξιοπιστία των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. (Καζαντζής Χ., 2006) Έχουν δοθεί διάφοροι ορισμοί για τον εξωτερικό έλεγχο. Ορισμένοι από αυτούς είναι:

- *“Εξωτερικός έλεγχος είναι η ανεξάρτητη εξέταση και η έκφραση γνώμης πάνω στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας, ο σκοπός της οποίας μπορεί να είναι κερδοσκοπικός ή μη”* ( Grant Thomton, 1990)
- *“Εξωτερικός έλεγχος είναι εκείνος ο έλεγχος, ο οποίος πραγματοποιείται από πρόσωπα τα οποία δε σχετίζονται με τον ελεγχόμενο φορέα. Ειδικά καταρτισμένα άτομα, ανεξάρτητα από τον ελεγχόμενο φορέα και το προσωπικό που απασχολεί, καθοδηγούν τον έλεγχο σύμφωνα με τις απαιτήσεις που έχουν προσδιοριστεί από ή για λογαριασμό των προσώπων για τα οποία γίνεται ο έλεγχος.”* ( Breda Porter et al, 2003)

Ο εξωτερικός έλεγχος περιέχει τόσο την εξέταση και αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων, που εκδίδονται και δημοσιεύονται από τις επιχειρήσεις, όσο και τη διατύπωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου στην έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου καταρτίζεται από τους ορκωτούς λογιστές και δημοσιεύεται προκειμένου να υπάρχει σωστή και ακριβής πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων. Στην Ελλάδα, ο εξωτερικός έλεγχος ταυτίζεται με τον έλεγχο του Ορκωτού Ελεγκτή.

### 3.2 Αντικείμενο εξωτερικού ελέγχου

Ο εξωτερικός έλεγχος εξασφαλίζει τη σωστή λειτουργία μιας επιχείρησης και την επιβίωσή της στον χρόνο. Σύμφωνα με τους Lemon και Tatum (2003), “ η λειτουργία του εξωτερικού ελέγχου (*External Audit*) αποτελεί μια βασική λειτουργία της σύγχρονης διοίκησης, η οποία έχει ως κύριο αντικείμενό της έχει την έκφραση γνώμης όσον αφορά στις οικονομικές εκθέσεις της οικονομικής μονάδας που είναι πελάτης”.

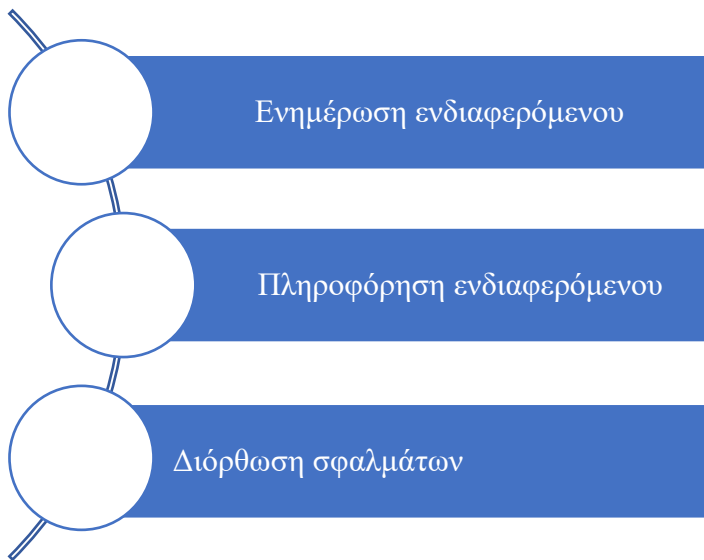
### 3.3 Στόχοι-Σκοποί εξωτερικού ελέγχου

Κύριος στόχος του εξωτερικού ελέγχου είναι ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων. ( Ζωίτσας Α. , 2017). Οι βασικοί σκοποί του εξωτερικού ελέγχου είναι:

- Η ενημέρωση κάθε ενδιαφερόμενου σχετικά με την τήρηση τόσο της ισχύουσας νομοθεσίας (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ή Κώδικας 2190/1920) όσο και των γενικά αναγνωρισμένων λογιστικών αρχών κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Η πληροφόρηση κάθε ενδιαφερόμενου σχετικά με την οικονομική διαχείριση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, η οποία πραγματοποιήθηκε ακολουθώντας τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας και το καταστατικό της, καθώς και τους κανόνες της διοίκησης.



- Η αποκάλυψη και διόρθωση κάθε διαπραχθέντος σφάλματος και κατάχρησης.



Διάγραμμα 8 - Βασικοί σκοποί εξωτερικού ελέγχου

### 3.4 Αναγκαιότητα εξωτερικού ελέγχου

Οι Porter, Simon και Hatherly προκειμένου να αναδείξουν την αναγκαιότητα του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων από εξωτερικούς ελεγκτές, θέτουν ορισμένα ερωτήματα, τα οποία αφορούν: ( Ζωίτσας Άγγελος, 2017)

- Το λόγο μη ύπαρξης αξιόπιστων χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Τη σημαντικότητα αξιόπιστων πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων για τους αποδέκτες αυτών
- Το λόγο μη ελέγχου των πληροφοριών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τους ίδιους τους αποδέκτες αυτών

Η απάντηση των ερωτήσεων αυτών προσδιορίζουν την αναγκαιότητα ύπαρξης εξωτερικού ελέγχου και συνοψίζονται στους παρακάτω κύριους παράγοντες.

#### 1. Σύγκρουση συμφερόντων

Η εικόνα που θέλουν να προβάλλουν οι διοικήσεις των επιχειρήσεων είναι η καλύτερη δυνατή. Προκειμένου να γίνει αυτό μπορεί οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις τις οποίες καταρτίζουν να μην παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα

της επιχείρησης αλλά μια ωραιοποίηση αυτής. Από την άλλη πλευρά, οι άμεσα ενδιαφερόμενοι (μέτοχοι, τράπεζες και λοιποί δανειστές, επιθυμούν να γνωρίζουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης στην οποία θα επενδύσουν, καθώς λαμβάνουν ρίσκο.

## 2. Συνέπειες σφαλμάτων

Οι ενδιαφερόμενοι φορείς ( επενδυτές, τράπεζες, λοιποί δανειστές) βασίζονται στις αποφάσεις στα στοιχεία που παρουσιάζονται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και έτσι δε μπορούν να ρισκάρουν την επιτυχία της επένδυσής τους σε λανθασμένες ή ψευδείς οικονομικές καταστάσεις.

## 3. Απόσταση

Οι φορείς που επηρεάζονται άμεσα από τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων δε μπορούν να παρευρίσκονται στην επιχείρηση ώστε να μπορούν να είναι σίγουροι για την αξιοπιστία των πληροφοριών που διατίθενται σε αυτούς μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

## 4. Πολυπλοκότητα

Όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος των επιχειρήσεων τόσο πιο περίπλοκη είναι η διαχείρισή τους δεδομένου του αυξημένου όγκου συναλλαγών τους. Τα τελευταία χρόνια η πολυπλοκότητα των λογιστικών συστημάτων που διαχειρίζονται τις συναλλαγές έχει αυξηθεί, με αποτέλεσμα να αυξάνεται και η πιθανότητα διάπραξης σφαλμάτων. Καθώς γίνονται πιο περίπλοκα τα συστήματα οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν έχουν τις απαραίτητες γνώσεις ώστε να μπορέσουν να αξιολογήσουν την αξιοπιστία και εγκυρότητα των ληφθέντων πληροφοριών.

Συνεπώς, παρά το υψηλό κόστος με το οποίο επιβαρύνεται μια επιχείρηση για τον εξωτερικό της έλεγχο, επωφελείται πολλαπλώς από αυτόν καθώς εξασφαλίζεται η συνεχής βελτίωση του λογιστικού της συστήματος, βελτιώνεται η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού της ελέγχου, αυξάνεται η εγκυρότητα και η

αξιοπιστία των λογιστικών της καταστάσεων και τέλος διευκολύνεται η άντληση κεφαλαίων καθώς υπάρχει μειωμένος κίνδυνος για τους επενδυτές.

### 3.5 Είδη εξωτερικού ελέγχου

Με βάση το στοιχείο που επιλέγει ο ελεγκτής να δώσει έμφαση οι έλεγχοι διακρίνονται σε:  
( Παπαδάτου, 2005)

#### 1. Χρηματοοικονομικοί έλεγχοι

Είναι ο έλεγχος που διενεργείται προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή παρουσίαση των οικονομικών μεγεθών, που αφορούν τη χρηματοοικονομική θέση, και τα αποτελέσματα των οικονομικών μονάδων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Βασικός στόχος του είναι ο έλεγχος της αξιοπιστίας και της αποτελεσματικότητας του λογιστικού συστήματος στη μέτρηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών και αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

#### 2. Λειτουργικοί έλεγχοι

Βασική επιδίωξη του ελέγχου αυτού είναι να αξιολογηθεί κατά πόσο μια λειτουργία, συνολική ή τμηματική και όχι απαραίτητα χρηματοοικονομικής φύσεως, εκτελείται σύμφωνα με ορισμένα δεοντολογικά ή επιστημονικά κριτήρια και αρχές ενός συγκεκριμένου κλάδου, αλλά και σύμφωνα με τους κανονισμούς και τα εγχειρίδια διαδικασιών της επιχείρησης.

#### 3. Έλεγχοι αποδοτικότητας

Ο έλεγχος αυτός αποτελεί σημείο ενδιαφέροντος κυρίως για τους εσωτερικούς ελεγκτές και αφορά την ύπαρξη θετικών αποτελεσμάτων από μια διαδικασία ή λειτουργία της οικονομικής μονάδας.

#### 4. Έλεγχοι συμμόρφωσης

Σκοπός του ελέγχου αυτού είναι, όπως λέει και το όνομά του, να διαπιστώσει τη συμμόρφωση με ορισμένους προσηλωμένους όρους ή προδιαγεγραμμένες

διαδικασίες των εμπλεκόμενων μερών ( πχ συμμόρφωση με τα συμβόλαια συνεργασίας ή χρήσης δικαιωμάτων, με τους όρους των δανειακών υποχρεώσεων).

## 5. Ειδικοί έλεγχοι

Ειδικοί είναι οι έλεγχοι που δεν εμπίπτουν στις παραπάνω κατηγορίες. Οι έλεγχοι αυτοί θα πρέπει να μπορούν να διεκπεραιωθούν από τον ελεγκτή και μπορεί να είναι δικαστικοί έλεγχοι του άρθρου 634 του Κώδικα Πολιτικής δικονομίας, που πραγματοποιούνται από εμπειρογνώμονες εξωτερικούς ελεγκτές.



Διάγραμμα 9 - Είδη Εξωτερικού ελέγχου

### 3.6 Στάδια εξωτερικού ελέγχου

Ο ελεγκτής ξεκινώντας την ελεγκτική του εργασία ακολουθεί μια σειρά από βήματα ανάλογα με τις ανάγκες του κάθε ελέγχου. ( Παπάς, 2003)

Το πρώτο βήμα του ελέγχου του είναι η διενέργεια μιας προκαταρκτικής εργασίας, μέσω της οποίας επιθυμεί να κατανοήσει τόσο το εξωτερικό (κλάδος, νομοθεσία) όσο και το εσωτερικό περιβάλλον της ελεγχόμενης επιχείρησης ( διοίκηση, οργάνωση λογιστηρίου, εσωτερικός κανονισμός). Η επίτευξη αυτού γίνεται με συχνές επισκέψεις στα γραφεία της

επιχείρησης, συνομιλίες με όλα τα ιεραρχικά επίπεδα, μελέτη του καταστατικού ή και σημειώσεις προηγούμενων ελεγκτών.

Στη συνέχεια, μελετά και αξιολογεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης διερευνώντας αρχικά την ύπαρξή του. Αυτό επιτυγχάνεται με τη μελέτη της λογιστικής οργάνωσης, των μεθόδων και τεχνικών που ακολουθούνται αλλά και μέσω των φακέλων προηγούμενων χρήσεων. Η αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης κρίνει την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Το τρίτο στάδιο του ελέγχου περιλαμβάνει τον κύριο έλεγχο του εξωτερικού ελεγκτή. Στο στάδιο αυτό διαπιστώνεται η ορθή τήρηση και εφαρμογή των γενικά παραδεκτών αρχών της λογιστικής και η ειλικρίνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας που ελέγχεται. Γίνεται ο έλεγχος των περιουσιακών στοιχείων, των αποθεμάτων, των χρηματικών διαθεσίμων, των χρεογράφων και απαιτήσεων, των εσόδων και εξόδων της επιχείρησης, των μακροχρόνιων και βραχυχρόνιων απαιτήσεων και υποχρεώσεων αυτής, της καθαρής θέσης και όποιου άλλου χρηματοοικονομικού ή μη στοιχείου κρίνεται απαραίτητο ώστε να ολοκληρωθεί ο έλεγχος και να υπάρχει η δυνατότητα εξαγωγής συμπερασμάτων από τον ελεγκτή.

Το τέταρτο και τελευταίο βήμα του ελεγκτή αποτελεί η αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των συλλεχθέντων στοιχείων από τα προηγούμενα βήματα της ελεγκτικής διαδικασίας προκειμένου να μπορέσει ο ελεγκτής να συντάξει την έκθεσή του βασιζόμενος σε αυτά.

### 3.7 Βασικές αρχές

Οι βασικές αρχές του εξωτερικού ελέγχου είναι: ( Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π., 2017)

#### 1. Σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ διοίκησης και ιδιοκτητών

Αν και στην πλειοψηφία των περιπτώσεων γινόταν ανάθεση της διαχείρισης των οικονομικών δραστηριοτήτων σε άτομα που είχαν τη γνώση και δυνατότητα διαχείρισης τους, στη σύγχρονη κοινωνία η ανάγκη αυτή έγινε ακόμα πιο επιτακτική αφού οι οικονομικές δραστηριότητες των ατόμων

διαφοροποιήθηκαν τόσο σε όγκο όσο και σε γεωγραφική κατανομή. Το φαινόμενο αυτό δικαιολογεί την υποχρέωση αλλά και επιθυμία της διοίκησης να παρέχει στους ιδιοκτήτες στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση της περιουσίας που τους έχουν εμπιστευτεί.

2. Διασφάλιση και βελτίωση της ποιότητας (ορθότητα και ακρίβεια)

Η αντικειμενική κρίση αποτελεί βασικό στοιχείο της σχέσης ανάθεσης μεταξύ της διοίκησης και των ιδιοκτητών ή μεταξύ της διοίκησης και των υπόλοιπων ιεραρχικών επιπέδων, ή γενικότερα μεταξύ της διοίκησης και της ευρύτερης κοινωνίας. Για την επίτευξη αυτού του έργου υπεύθυνος είναι ο εξωτερικός έλεγχος, ο οποίος πραγματοποιείται όχι μόνο για τους άμεσα ενδιαφερόμενους και τους υπάρχοντες αλλά και για τους μελλοντικούς ιδιοκτήτες, καθώς και για όλες τις κοινωνικές ομάδες οι οποίες χρησιμοποιούν τις οικονομικές πληροφορίες που απορρέουν από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις . Γενικότερα, ο έλεγχος αυτός ενδιαφέρει κάθε ομάδα ατόμων , η οποία επηρεάζεται έμμεσα ή άμεσα από τα αποτελέσματα των καταστάσεων αυτών .

4. Συγκέντρωση τεκμηρίων επαληθεύσεων και διαπιστώσεων

Τα τεκμήρια στα οποία θα στηριχθεί η γνώμη του ελεγκτή αναφορικά με το στόχο του διενεργούμενου ελέγχου περιλαμβάνουν κάθε επίδραση που επηρέασε την διαμόρφωση της κρίσεως του περί της ορθότητας ή μη των ελεγχόμενων λογιστικών καταστάσεων. Η ύπαρξη τέτοιων τεκμηρίων και η χρήση τους θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να εμφανίζεται στα φύλλα εργασίας του ελεγκτή, ενώ ο προσδιορισμός και η αναζήτηση τους εξαρτάται από την ανάπτυξη και είναι βασικό χαρακτηριστικό του αντικειμένου της ελεγκτικής.

5. Ελεγκτική υπευθυνότητα και ικανότητα

Αναφέρεται στο βαθμό εφαρμογής των απαραίτητων διαδικασιών από τον ελεγκτή σχετικά με τη διεξαγωγή του συγκεκριμένου ελέγχου. Επειδή ο έλεγχος του βαθμού εφαρμογής είναι δύσκολο να προσδιοριστεί, σημαντικό κριτήριο της υπευθυνότητας είναι η επάρκεια των συλλεγόντων τεκμηρίων για τη διαμόρφωση γνώμης από τον συγκεκριμένο ελεγκτή.

#### 6. Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

Η ανεξαρτησία είναι από τα σημαντικότερα αν όχι το σημαντικότερο στοιχείο στη θεωρία του εξωτερικού ελέγχου και αυτό διότι οι εξωτερικοί ελεγκτές αναλαμβάνουν μεγάλο μερίδιο ευθύνης έναντι τρίτων, αναφορικά με τα συμπεράσματα που βγάζουν, την έκθεση γνώμης, ως αντικειμενικοί κριτές της μέτρησης και της παρουσίασης οικονομικών φαινομένων.

#### 7. Ορθότητα παρουσίασης

Ο ελεγκτής στην έκθεση του δεν αναφέρεται στην ακρίβεια των οικονομικών μεγεθών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αλλά στην ορθότητα της παρουσίασης αυτών των μεγεθών σύμφωνα με τις γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές. Δεδομένης της ύπαρξης του ανθρώπινου παράγοντα και της παρέμβασής του στις μετρήσεις των οικονομικών μεγεθών, ο ελεγκτής βεβαιώνει κατά προσέγγιση τη συμφωνία με τις γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές. Η βεβαίωση κατά προσέγγιση από μέρους του ελεγκτή μπορεί να εξισορροπείται στην περίπτωση που εξασφαλίζεται η ικανή διαφάνεια στον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών μεγεθών, καθώς και κάθε άλλου απαραίτητου, σύμφωνα με την κρίση του ελεγκτή, στοιχείου για την καλύτερη μελέτη και εξαγωγή συμπερασμάτων από τους χρήστες των λογιστικών καταστάσεων.

#### 8. Επαγγελματική δεοντολογία

Η επαγγελματική δεοντολογία αφορά την υποχρέωση του εξωτερικού ελεγκτή να διεκπεραιώσει το ανατιθέμενο σε αυτόν έργο μέσα στα πλαίσια της γραπτής αλλά και άγραφης δεοντολογίας και των ηθικών κανόνων του επαγγέλματος του, το οποίο εκπροσωπεί και υπηρετεί αλλά και έχει οικονομικές απολαβές από αυτό.

### 3.8 Κώδικας Δεοντολογίας

Όπως ο εσωτερικός έτσι και ο εξωτερικός έλεγχος διέπεται από ορισμένους κανόνες για τη διασφάλιση της ποιότητας και της διαφάνειας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τους εξωτερικούς ελεγκτές. Μέσω αυτών επιτυγχάνεται η ηθική προστασία, η προστασία τόσο

του επαγγελματικού κύρους των ελεγκτών όσο και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή εμπλεκόμενου φορέα που κάνει χρήση των υπηρεσιών αυτών.

Το σύνολο των κανόνων αυτών συνθέτουν τον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας, τον οποίο κάθε μέλος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ) οφείλει να τηρεί. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας, οι κανόνες αυτοί είναι:

- Η αξιοπρεπής συμπεριφορά από μέρους του ελεγκτή ως προς την ελεγχόμενη επιχείρηση αλλά και ως προς τους συναδέλφους του και τα μέλη των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Ο εκτενής έλεγχος τήρησης όλων των προϋποθέσεων και των διαδικασιών που προβλέπονται από το νόμο, τον παρόντα Κανονισμό, τις αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος πριν την ανάληψη οποιασδήποτε ανατιθέμενης εργασίας. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται από τον εξωτερικό ελεγκτή
- Η παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών του ελεγκτή και η επιβολή γνωστοποιήσεων με αντικειμενικό τρόπο, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα
- Η ακριβής και διεξοδική τήρηση των κανόνων διασφάλισης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή έναντι των ελεγχόμενων
- Η μη εκμετάλλευση της ιδιότητας του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών του συμφερόντων ή ενδιαφερόντων προσκείμενου σ' αυτόν προσώπου
- Η αδικαιολόγητη αναβολή ή εγκατάλειψη από τον ελεγκτή της ανατεθείσας εργασίας σ' αυτόν εργασίας
- Η παροχή ακριβών και μη παραπλανητικών στοιχείων και πληροφοριών σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Ο σεβασμός του ελεγκτή προς τους ελεγχόμενους, τους συναδέλφους, τους ελεγκτικούς φορείς ή τα εκτελεστικά όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Ο μη θεμιτός ανταγωνισμός μεταξύ του ελεγκτή και των άλλων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. ή των ελεγκτικών φορέων
- Η ύπαρξη διαφάνειας από μέρους του ελεγκτή και η χρήση θεμιτών μέσων



- Η προστασία του κύρους του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ. και των οργάνων του, καθώς και των αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου και να μην συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση
- Η μη συγκάλυψη οποιαδήποτε παράβασης του παρόντος κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του. (Καζαντζής,2006)

### 3.9 Επαγγελματική Δεοντολογία και Ανεξαρτησία

Η ανεξαρτησία ενός ελεγκτή είναι το σημαντικότερο στοιχείο των απαιτούμενων χαρακτηριστικών του ώστε να έχει τη δικαιοδοσία να παρέχει τις υπηρεσίες του στην οικονομική μονάδα. Από την ανεξαρτησία του ελεγκτή εξαρτάται ο βαθμός εμπιστοσύνης των χρηστών στα αποτελέσματα του διενεργούμενου ελέγχου. Κύριο έργο των ελεγκτών είναι η προσθήκη κύρους στις οικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων επιχειρήσεων και έτσι αν υπάρχουν φαινόμενα έλλειψης αντικειμενικότητας του ελεγκτή επιδρούν σημαντικά στη γνώμη των τρίτων και στην αξιοπιστία του. Το ελεγκτικό έργο του ελεγκτή είναι αναγκαίο να ασκείται κατά τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο και να μην επηρεάζεται από οποιαδήποτε κατάσταση.

Η ανεξαρτησία ενός ελεγκτή έγκειται στην εκπλήρωση των καθηκόντων του με αντικειμενικότητα και ακεραιότητα. Υπάρχουν δύο μορφές ανεξαρτησίας του ελεγκτή, η ανεξαρτησία στην σκέψη και η ανεξαρτησία στην εμφάνιση. Η ανεξαρτησία στη σκέψη είναι η μη επιρροή του ελεγκτή από τρίτους και η αμερόληπτη συμπεριφορά του κατά την εκτέλεση του έργου του, ενώ η ανεξαρτησία στην εμφάνιση είναι όταν η αμεροληψία και η αντικειμενικότητά του αυτή γίνεται εμφανής στους τρίτους και δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση. Για να επιτευχθεί η πλήρης ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι αναγκαία η συνύπαρξη και των δυο ειδών ανεξαρτησίας. (Καζαντζής, 2006)

### 3.10 Θεσμικό πλαίσιο

Στον εξωτερικό έλεγχο, οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι υποχρεωμένοι να διενεργούν τον έλεγχό τους σύμφωνα με το θεσμικό πλαίσιο που είναι διεθνώς αναγνωρισμένο. Σύμφωνα με το πλαίσιο αυτό: (Παπάς, 2003), (Τσακλάγκανος, 2005)

1. Αντικειμενικός σκοπός του ελέγχου είναι η πιστοποίηση της ορθότητας παρουσίασης της οικονομικής μονάδας στις λογιστικές καταστάσεις αυτής, βάση

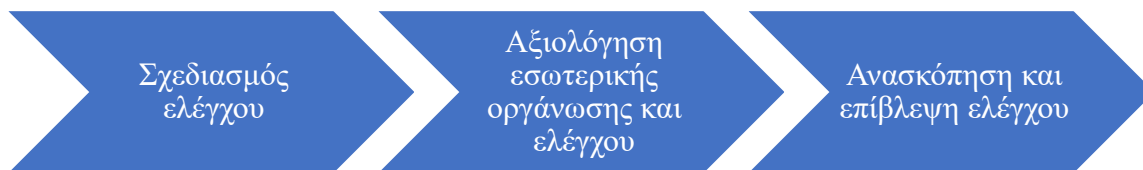
των γενικών αποδεικτικών λογιστικών αρχών.

2. Έκθεση του ελεγκτή: η πιστοποίηση αυτή αναγράφεται στην έκθεση του ελεγκτή, η οποία αποτελεί το προϊόν επαγγελματικής και προσεκτικής εφαρμογής των ελεγκτικών, καθώς και κάθε άλλων μέσων και μεθόδων που είναι αναγκαία.
3. Σχετική έγγραφη εντολή: όλοι οι έλεγχοι αναλαμβάνονται μαζί με την σχετική έγγραφη εντολή, αλλά και χωρίς ικανή εξουσιοδότηση, στην οποία αναφέρεται το είδος ή ο σκοπός του ελέγχου.
4. Ελεγκτικό προσωπικό: Το ελεγκτικό προσωπικό είναι απαραίτητο να διατηρεί αμερόληπτη, αντικειμενική, ανεξάρτητη, αξιοπρεπή και επαγγελματική ευθύνη κατά την διάρκεια του ελέγχου.
5. Εξειδικευμένα άτομα: Κάθε έλεγχος θα πρέπει να πραγματοποιείται από εξειδικευμένα άτομα, τα οποία έχουν λάβει τεχνική εκπαίδευση και είναι κατάλληλα για να τελέσουν το επίτευγμα του ελέγχου. Ο ελεγκτής που αναλαμβάνει τον έλεγχο φέρει και την τελική ευθύνη για αυτόν. Δικαίωμα υπογραφής έχουν μόνο αυτοί που κατέχουν την άδεια ορκωτού λογιστή, την οποία έχουν αποκτήσει έπειτα από επιτυχή γραπτή εξέταση. Σημαντικό ρόλο στη διεξαγωγή του ελέγχου επίσης έχει και η εμπειρία του ελεγκτή που την αναλαμβάνει.
6. Επαγγελματική βελτίωση: ένας ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να είναι υπεύθυνος και ικανός. Θα πρέπει να επιδιώκει τη συνεχή βελτίωση της επαγγελματικής και επιστημονικής του κατάρτιση καθώς και της ποιότητας των υπηρεσιών του. Επιπλέον, ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από αντικειμενικότητα, δικαιοσύνη και ικανότητα να εξυπηρετήσει τους ελεγχόμενους πελάτες του, στα πλαίσια των δυνατοτήτων του και σύμφωνα με τις ευθύνες του προς την κοινωνία και το θεσμό του ανεξάρτητου ελεγκτή. Όσον αφορά τη συνεργασία με τους συναδέλφους του θα πρέπει αυτή να είναι άρτια ώστε να προάγονται οι καλές σχέσεις και συνεργασία μεταξύ των μελών του επαγγέλματος.

### 3.11 Πλαίσιο εργασίας

Ο εξωτερικός ελεγκτής φέρει μεγάλο μερίδιο ευθύνης ως προς τους εμπλεκόμενους φορείς του ελέγχου. Στο πλαίσιο της εν λόγω ευθύνης, ο ελεγκτής οφείλει να είναι οργανωτικός και να εφαρμόζει πάντα το διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο ώστε να υπηρετεί την κοινωνία. Το διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο περιλαμβάνει τα εξής στάδια: ( Παπαδάτου,2005).

- Σχεδιασμός του ελέγχου: Προκειμένου τόσο ο υπεύθυνος ελεγκτής όσο και η ελεγχόμενη επιχείρηση να είναι ικανοποιημένοι, ο ελεγκτής καλείται να προγραμματίσει, σε συνεννόηση πάντα με τον ελεγχόμενο, τόσο τον χρόνο έναρξης του ελέγχου όσο και τον προγραμματισμό των φάσεων αυτού. Υπάρχουν στάδια και μεγέθη των λογιστικών καταστάσεων, τα οποία αν αποτελέσουν εναρκτήρια στάδια θα μπορέσει να μειωθεί ο φόρτος εργασίας κατά την τελική φάση, η οποία έπεται του κλεισίματος των λογιστικών βιβλίων και της σύνταξης λογιστικών καταστάσεων από την ελεγχόμενη μονάδα. Η ανάθεση τμημάτων, ο προϋπολογισμός και ο επιμερισμός του συνολικού ελέγχου αυτού στο κατάλληλο ελεγκτικό προσωπικό γίνεται με τη χρήση ειδικών προγραμμάτων. Για το λόγο αυτό ο ελεγκτής χρησιμοποιεί και τα φύλλα εργασίας προηγούμενων ελέγχων, σε περίπτωση που αυτά έχουν εγκριθεί από τη ίδια ελεγκτική εταιρία και είναι διαθέσιμα.
- Αξιολόγηση εσωτερικής οργάνωσης και ελέγχου: Η εσωτερική οργάνωση περιλαμβάνει το οργανόγραμμα της επιχείρησης, τις περιγραφές θέσεων εργασίας των διαφόρων τμημάτων, τα εγχειρίδια διαδικασιών και οδηγιών δράσεως, αλλά και οποιουδήποτε είδους τεχνική ή μεθοδολογία και πολιτική για την επίτευξη των στόχων της μονάδας γενικά ή και επιμέρους τμημάτων αυτής. Το ενδιαφέρον του ελεγκτή εστιάζεται στην εσωτερική οργάνωση του λογιστηρίου και του τρόπου λειτουργίας αυτού και πιο συγκεκριμένα του λογιστικού συστήματος που χρησιμοποιείται.
- Ανασκόπηση και επίβλεψη του ελέγχου: Ο υπεύθυνος του ελέγχου είναι απαραίτητο να μπορεί να υπολογίζει περίπου το χρόνο που απαιτείται για τον έλεγχο και την επίβλεψη κάθε φάσης του ελέγχου κάθε ιεραρχικού επιπέδου.



*Διάγραμμα 10 - Στάδια πλαισίου ελέγχου*

Στην παραπάνω διαδικασία απαραίτητα εργαλεία αποτελούν τα φύλλα εργασίας και τα ικανά τεκμήρια. Τα φύλλα εργασίας είναι ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία σε περίπτωση αμφισβήτησης της έκφρασης γνώμης του ελεγκτή ή τμήματος αυτής. Τα τεκμήρια που θα συλλεχθούν με επιθεώρηση, παρατήρηση, ερωτήσεις, επιβεβαιώσεις και υπολογισμούς, θα πρέπει να είναι ικανά ώστε να στηρίζουν τη γνώμη του ελεγκτή. Η διαδικασία αυτή συντελείται σε δύο στάδια, τη συλλογή των τεκμηρίων και την αξιολόγηση αυτών

3.12 Εξωτερικός Ελεγκτής (ρόλος, αρμοδιότητες, υποχρεώσεις και δικαιώματα, ευθύνες)  
Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι οι αναγνωρισμένοι από την Πολιτεία ή την αναγνωρισμένη λογιστική οργάνωση της χώρας εξειδικευμένοι επαγγελματίες, των οποίων πρωταρχικός και κύριος στόχος είναι ο αντικειμενικός και μη επηρεασμένος έλεγχος των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι από κάθε είδους οικονομικές μονάδες. Η εξειδίκευση που απαιτείται να έχουν τα συγκεκριμένα άτομα είναι στη Λογιστική, Ελεγκτική, Οργανωτική, την ιδιωτική οικονομική ακόμη και το Εμπορικό Δίκαιο που καθορίζουν την οργάνωση και τη λειτουργία των επιχειρήσεων. Η εμπειρία είναι επίσης απαραίτητο στοιχείο των ορκωτών λογιστών καθώς αυτή επιδρά σημαντικά στο κύρος τους. Για την επίτευξη του κύρους ενός εξωτερικού ελεγκτή συντελεί επίσης η έλλειψη πάσα δεσμού με τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας και η αυτοτέλεια της δράσης του απέναντι στις επιδράσεις που αυτοί του ασκούν. Η εχεμύθεια, η αμεροληψία, η ευθυκρισία και πολύ περισσότερο το ήθος είναι ορισμένες αρετές, τις οποίες είναι απαραίτητο να έχει ο ορκωτός λογιστής, γιατί είναι αναγκαίο να εμπνέει εμπιστοσύνη προς τους ελεγχόμενους αλλά και τους τρίτους και διότι το επάγγελμά του συνδέεται με μεγάλα οικονομικά συμφέροντα τόσο της ιδιωτικής όσο και της δημόσιας οικονομικής ζωής. Με την πάροδο των χρόνων και την αύξηση της πολυπλοκότητας των διαδικασιών των δραστηριοτήτων της οικονομικής ζωής, ο εξωτερικός ελεγκτής τείνει να γίνεται όλο και πιο σημαντικός και απαραίτητος για τις οικονομικές μονάδες.

Η ανάπτυξη των δεξιοτήτων των ελεγκτών είναι αναγκαίο να συντίθενται με γνώμονα τόσο την προσωπικότητα και το χαρακτήρα τους όσο και τη διαμόρφωση του επαγγελματισμού τους. Τα απαραίτητα προσόντα του ελεγκτή είναι: ( Κάντζος Κ.- Χονδράκη Α., 2006)

- Συνεχής ενημέρωση του υψηλού επιπέδου εξειδικευμένων γνώσεων και προσαρμογή των γνώσεων αυτών στις σύγχρονες ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων
- Μακροχρόνια ενασχόληση με τον έλεγχο για την απόκτηση εμπειρίας στον εξωτερικό έλεγχο. Θα πρέπει να υπάρχει αυξανόμενος βαθμός δυσκολίας στις εργασίες που ανατίθενται στον εξωτερικό ελεγκτή, ώστε η εξέλιξη του να είναι σταδιακή και να είναι σίγουρη η κατάρτιση κάθε βαθμού δυσκολίας ώστε να μπορεί να φέρει εις πέρας κάθε πιθανή δυσκολία
- Αναπτυγμένη κριτική ικανότητα και αντιληπτικότητα. Ο ελεγκτής είναι αναγκαίο να μπορεί να κατανοήσει και να ιεραρχεί τη σπουδαιότητα των μεγεθών της ελεγκτικής
- Κριτική και δημιουργική ικανότητα ώστε να μπορεί να επιλύει και να μετατρέπει τις σύνθετες διαδικασίες σε απλές με την επινόηση νέων μεθόδων και διαδικασιών
- Βεβαιότητα ως προς την ορθότητα και την αξιοπιστία του έργου του αλλά και των συμπερασμάτων στα οποία καταλήγει
- Διπλωματικότητα και διακριτικότητα στις επαφές του και στην εκτέλεση των καθηκόντων του, λόγω της πολυπλοκότητας του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων
- Μεγάλη ικανότητα χειρισμού του γραπτού και προφορικού λόγου με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η πειθώ των εμπλεκόμενων μερών για την ορθότητα των απόψεων του και την αναγκαιότητα των πράξεων του
- Εργατικότητα, εμμονή και επιμέλεια στο έργο του, αποκλεισμός συμβιβαστικών λύσεων που θα μπορούσαν να αλλοιώσουν την εικόνα της ελεγχόμενης μονάδας προς όφελος της διοίκησης και σε βάρος του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του ΠΔ 226/92, “οι ορκωτοί λογιστές είναι υπεύθυνοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων:

- α. Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και των κοινοτήτων
- β. Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το Κράτος ή έχουν ιδιαίτερα προνόμια, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ’ εξουσιοδότηση αυτού
- γ. Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιριών, των εταιριών επενδύσεων χαρτοφυλακίου, των εταιριών διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιριών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων
- δ. Των ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιριών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42<sup>α</sup> του Ν.2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών. Συγκεκριμένα, οι προαναφερθείσες οικονομικές μονάδες υποχρεούνται σε έλεγχο από ορκωτούς λογιστές όταν πληρούνται δύο από τις τρεις παρακάτω προϋποθέσεις: i) αριθμό εργαζομένων, ii) ύψος πωλήσεων, iii) ύψος ενεργητικού. Αν δεν πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις τότε ελέγχονται από ελεγκτές και όχι ορκωτούς.
- ε. Των ανώνυμων εταιριών, οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο αλλά και των ανώνυμων εταιριών, των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο έχει αναληφθεί μονομερώς ή εξ’ ολοκλήρου με δημόσια έγγραφη
- στ. Των εταιριών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά, οι οποίοι, με βάση τις διατάξεις του νόμου, υπάγονται σε υποχρεωτικό έλεγχο από τους ορκωτούς ελεγκτές.
- ζ. Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Ν.2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων” (Καζαντζής, 2006)

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4449/2017 για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας Ορκωτού Ελεγκτή σε φυσικό πρόσωπο, θα πρέπει να ισχύουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- 1. “Ο υποψήφιος να είναι κάτοχος τίτλου σπουδών τριτοβάθμιας πανεπιστημιακής εκπαίδευσης (ΑΕΙ) της ημεδαπής ή αναγνωρισμένου ως ισότιμου τίτλου σπουδών

*της αλλοδαπής, ή κάτοχος τίτλου σπουδών τριτοβάθμιας τεχνολογικής εκπαίδευσης (ΤΕΙ) οικονομικής κατεύθυνσης της ημεδαπής ή αναγνωρισμένου ως ισότιμου τίτλου σπουδών της αλλοδαπής, ή κάτοχος μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών οικονομικής κατεύθυνσης της ημεδαπής ή αναγνωρισμένου ως ισότιμου τίτλου σπουδών της αλλοδαπής.*

- 2. Απόκτηση των αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων στα γνωστικά αντικείμενα του άρθρου 9, η οποία αποδεικνύεται με την επιτυχία του υποψηφίου στις επαγγελματικές εξετάσεις, επιπέδου πανεπιστημιακών σπουδών ή ισοδυνάμου επιπέδου, του άρθρου 8.*
- 3. Ολοκλήρωση επιτυχώς της πρακτικής άσκησης που προβλέπεται στο άρθρο 11”.*

Υπάρχει συνεργασία μεταξύ της Ε.Λ.Τ.Ε.( Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων) και τις αντίστοιχες αρχές των άλλων κρατών - μελών προκειμένου να επιτευχθεί σύγκλιση των απαιτήσεων που προβλέπονται στο άρθρο 6 της Οδηγίας 2006/43/EK, λαμβάνοντας υπόψη της τις εξελίξεις στην ελεγκτική και στο επάγγελμα του ελεγκτή και ειδικότερα, τη σύγκλιση που έχει ήδη επιτευχθεί από το επάγγελμα. Η Ε.Λ.Τ.Ε. συνεργάζεται, επίσης, με την Επιτροπή Ευρωπαϊκών Φορέων Εποπτείας των Ελεγκτών (ΕΕΦΕΕ) και τις αρμόδιες αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 20 του Κανονισμού (ΕΕ) 537/2014 στο βαθμό που η σύγκλιση αυτή συνδέεται με τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος. (<http://www.opengov.gr/minfin/?p=6955>)

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4449/2017 με τίτλο «Εμπιστευτικότητα και επαγγελματικό απόρρητο», και πιο συγκεκριμένα την παράγραφο 1, προβλέπεται ότι “*Όλες οι πληροφορίες και όλα τα έγγραφα στα οποία έχει πρόσβαση ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία προστατεύονται από τις ισχύουσες διατάξεις περί εμπιστευτικότητας επαγγελματικού απορρήτου*”. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 24 του Ν. 4449/2017 ορίζεται ότι “*Οι κανόνες εμπιστευτικότητας και επαγγελματικού απορρήτου που εφαρμόζονται στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή στις ελεγκτικές εταιρείες δεν εμποδίζουν την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ή του Κανονισμού (ΕΕ) 537/2014*”.

Ως προς τη χρονική διάρκεια της υποχρέωσης τήρησης του επαγγελματικού απορρήτου κατά το άρθρο 24 παρ. 4 του Ν.4449/2017, ορίζεται ότι “*Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία που έχουν αντικατασταθεί σε έναν συγκεκριμένο υποχρεωτικό έλεγχο και*

ο πρώην ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία εξακολουθούν, για τον συγκεκριμένο υποχρεωτικό έλεγχο, να έχουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου”.

Ο σκοπός της ρύθμισης του άρθρου 24 περιγράφεται στην Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4449/2017 ως εξής: “Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες θα πρέπει να σέβονται τα δικαιώματα στην ιδιωτική ζωή και την προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα των πελατών τους. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να δεσμεύονται από αυστηρούς κανόνες τήρησης της εμπιστευτικότητας και του επαγγελματικού απορρήτου οι οποίοι, ωστόσο, δεν θα πρέπει να εμποδίζουν την ορθή εφαρμογή του παρόντος νόμου και του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 ή τη συνεργασία με τον ελεγκτή του ομίλου κατά τη διενέργεια του ελέγχου ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν η μητρική επιχείρηση βρίσκεται σε τρίτη χώρα, εφόσον υπάρχει συμμόρφωση με την Οδηγία 95/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου”.(<https://www.accountancygreece.gr/%CF%84%CE%BF-%CE%B5%CF%80%CE%B1%CE%B3%CE%B3%CE%B5%CE%BB%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CE%B1%CF%80%CF%8C%CF%81%CF%81%CE%B7%CF%84%CE%BF-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%BF%CF%81%CE%BA%CF%89%CF%84%CF%8E/>)

### 3.13 Ευθύνη Ελεγκτών

Ο ελεγκτής ευθύνεται για την ορθότητα των αποτελεσμάτων του ελέγχου του προς την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα αλλά και προς πιθανούς τρίτους που ενδέχεται να ζημιωθούν από σφάλματα ή παραλείψεις του. Η ευθύνη του ελεγκτή διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες. (ΔΠΕ 240) (Καζαντζής,2006)

#### α. Αστική ευθύνη

Η ευθύνη αυτή υπάρχει όταν διαπιστώνεται παράβαση καθήκοντος, πταίσμα και ζημία από την πλευρά του ελεγκτή. Για να θεωρηθεί πταίσμα δεν αρκεί η ελαφρά αμέλεια αλλά θα πρέπει να αποδειχθεί βαριά αμέλεια ή ακόμη και δόλος από μέρους του ελεγκτή για την πρόκληση ζημίας στην ελεγχόμενη



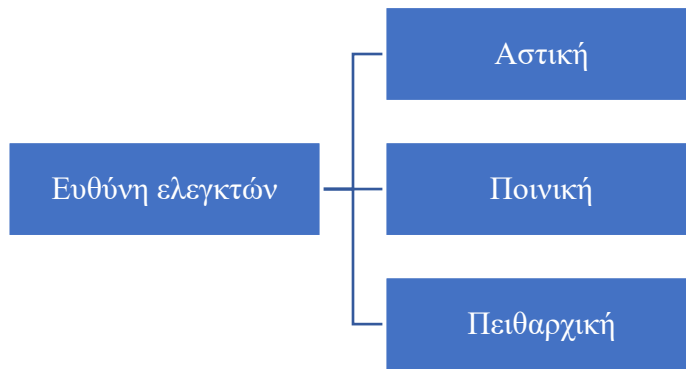
επιχείρηση ή σε τρίτο. Όποια αξίωση κατά του ελεγκτή παραγράφεται σε διάστημα δύο ετών.

β. Ποινική ευθύνη

Με βάση το νόμο Ν.2190/1920 υπάρχει στις εξής περιπτώσεις: α) όταν υπάρχει παράνομη θεώρηση των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης, β) όταν παραβαίνει το καθήκον της εχεμύθειας και γ) όταν δεν υπάρξει δήλωση κωλύματος διορισμού του ως ελεγκτή σε μια επιχείρηση λόγω πχ συμμετοχής του στο Διοικητικό Συμβούλιο της ελεγχόμενης εταιρίας.

γ. Πειθαρχική ευθύνη

Σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ. 226/1992 πειθαρχική ευθύνη του ελεγκτή παρουσιάζεται όταν υπάρχει από τον ελεγκτή: “ α) πλημμελής άσκηση των καθηκόντων του, β) επίδειξη ανάρμοστης συμπεριφοράς, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου, γ) παράβαση νόμου ή κανονιστικής διάταξης ή δεοντολογικών κανόνων, οι οποίοι αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν”. Το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) καθορίζει το είδος των ποινών. Αυτές μπορεί να είναι: 1) σύσταση, 2) επίπληξη, 3) προσωρινή απαγόρευση διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων επί των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για χρονικό διάστημα από 1 μήνα έως 1 έτος, 4) πρόστιμο ύψους έως 100.000€ για τα φυσικά πρόσωπα και 1.000.000€ για τα νομικά πρόσωπα, 5) προσωρινή αφαίρεση επαγγελματικής άδειας μέχρι δύο έτη, 6) οριστική αφαίρεση άδειας και διαγραφή από το Μητρώο Ελεγκτών.



Διάγραμμα 11 - Είδη ευθύνης ελεγκτών

### 3.14 Ελεγκτική θητεία

Αρχικά το νομοθετικό πλαίσιο προέβλεπε ότι ο ανώτατος χρόνος ανάθεσης του ελέγχου, για το δημόσιο και τον ιδιωτικό τομέα, για τον ίδιο ελεγκτή ήταν δύο τριετίες. Ωστόσο υπήρξε επαναπροσδιορισμός του ανώτατου αυτού ορίου σε πέντε έτη. Στο πλαίσιο προστασίας και περιφρούρησης της επαγγελματικής ανεξαρτησίας του ελεγκτή ή/ και της ελεγκτικής εταιρίας, προβλέπεται ότι ο ελεγκτής μπορεί να αναλάβει και πάλι την ίδια επιχείρηση αν έχουν περάσει δύο συνεχόμενα έτη από τον έλεγχο. Όταν πρόκειται για κύριο μέτοχο ελεγκτικής εταιρίας τότε ο ίδιος μπορεί να αναλάβει τη διενέργεια ελέγχου μετά από τέσσερα συναπτά έτη και η εταιρία μετά τρία συνεχόμενα έτη. Ταυτόχρονα, προβλέπεται ότι τόσο ο ελεγκτής όσο και ο κύριος μέτοχος της ελεγκτικής εταιρίας δε μπορούν να αναλάβουν οποιαδήποτε διοικητική θέση στην ελεγχόμενη εταιρία, εάν παρέλθουν δύο έτη από την ημερομηνία που διεκπεραίωσαν τον τελευταίο έλεγχο (Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π, 2013).

### 3.15 Βασικές σχέσεις μεταξύ ανεξάρτητου ελεγκτή και παραγόντων της ελεγχόμενης επιχείρησης

Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει ρόλο διαμεσολαβητή στην ενημέρωση των εμπλεκόμενων μερών αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Προκειμένου να διεκπεραιωθεί ο σκοπός του ορκωτού ελεγκτή απαιτείται η τήρηση επαγγελματικών σχέσεων του με: (Καζαντζής, 2006)

- Τη Διοίκηση

Υποχρέωση της διοίκησης είναι η σχεδίαση, ο συντονισμός και ο έλεγχος των λειτουργιών και των συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου υπάρχει συνεχής επικοινωνία και αλληλεπίδραση μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης. Για την συλλογή των απαραίτητων στοιχείων που χρειάζονται για τον έλεγχο, ο ελεγκτής χρειάζεται συχνά πρόσβαση σε εμπιστευτικές πληροφορίες της επιχείρησης. Για αυτό το λόγο είναι αναγκαία η ανάπτυξη σχέσης αμοιβαίας εμπιστοσύνης και σεβασμού. Για να επιτευχθεί η σχέση αυτή ο ελεγκτής θα πρέπει να πείσει τη διοίκηση ότι ενδιαφέρεται για τη μελλοντική εξέλιξη της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας τηρώντας πάντοτε μια επαγγελματική στάση.

- Το Διοικητικό Συμβούλιο

Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι το ανώτατο όργανο που έχει την ευθύνη της παρακολούθησης κατά πόσο η επιχείρηση λειτουργεί με το βέλτιστο τρόπο ώστε να ικανοποιούνται τα συμφέροντα των μετόχων της. Η σχέση του εξωτερικού ελεγκτή με το Διοικητικό Συμβούλιο επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από τη σύνθεσή του. Όταν το διοικητικό συμβούλιο περιλαμβάνει αποκλειστικά εκτελεστικά μέλη της εταιρίας τότε η σχέση του ελεγκτή με αυτό μπορεί να είναι αντίστοιχη με τη σχέση του με τη διοίκηση. Όταν όμως στο συμβούλιο υπάρχουν και μη εκτελεστικά, ανεξάρτητα μέλη η σχέση αυτή είναι διαφορετική. Σε αυτήν την περίπτωση, το Συμβούλιο ή η επιτροπή ελέγχου που αποτελείται από τα ανεξάρτητα μέλη του συμβουλίου μπορεί να λειτουργήσει ως διαμεσολαβητής μεταξύ του εξωτερικού ελεγκτή και της διοίκησης.

- Τους εσωτερικούς ελεγκτές

Η σχέση του εξωτερικού με τον εσωτερικό ελεγκτή είναι στενή. Η διοίκηση μπορεί για παράδειγμα να ζητήσει από τους εξωτερικούς ελεγκτές να εξετάσουν και να αξιολογήσουν τις δραστηριότητες των εσωτερικών ελεγκτών και να υποβάλλουν μια έκθεση με τα αποτελέσματα της αξιολόγησης αυτής σχετικά με την ποιότητα των παραγόμενων υπηρεσιών. Η εργασία του εξωτερικού ελεγκτή επηρεάζεται άμεσα από το έργο των εσωτερικών ελεγκτών, δε μπορεί όμως να αντικατασταθεί από αυτή των εσωτερικών ελεγκτών παρά μόνο να λειτουργήσει συμπληρωματικά με αυτήν. Η επιρροή του έργου των εσωτερικών ελεγκτών στο έργο των

εξωτερικών ελέγχεται με το να λάβει υπόψιν του ο εξωτερικός ελεγκτής το βαθμό επάρκειας και αντικειμενικότητας του εσωτερικού και να αξιολογήσει την ποιότητα της εργασίας του. Η επάρκεια μπορεί να αξιολογηθεί ύστερα από εξέταση της εκπαίδευσης, της εμπειρίας αλλά και του επαγγελματισμού του εσωτερικού ελεγκτή. Αντίστοιχα, η αντικειμενικότητα αξιολογείται με τη μελέτη του οργανωτικού επιπέδου στο οποίο αναφέρεται ο εσωτερικός ελεγκτής και από την επισκόπηση των εκθέσεων του. Κατά την αξιολόγηση της ποιότητας εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή, ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να προβεί σε δειγματοληπτικό έλεγχο των ελεγκτικών προγραμμάτων και των φύλλων εργασίας καθώς και σε έλεγχο του τμήματος που ελέγχθηκε από τον εσωτερικό ελεγκτή. Τα Διεθνή και Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα διευκολύνουν τον εξωτερικό ελεγκτή κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου.

- Τους μετόχους

Οι μέτοχοι λαμβάνουν υπόψιν τους τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες έχουν ελεγχθεί, προκειμένου να πειστούν ότι η διοίκηση έχει λάβει τις σωστές αποφάσεις όσον αφορά τη διαχείριση των επιχειρησιακών ζητημάτων. Για το λόγο αυτόν, ο ορκωτός ελεγκτής έχει σημαντική ευθύνη απέναντι στους μετόχους καθώς αυτοί είναι και οι βασικοί χρήστες των εκθέσεων του. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν αναμένεται να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ του εξωτερικού ελεγκτή και των μετόχων, καθώς τις περισσότερες φορές οι δεύτεροι είναι ανεξάρτητοι και δεν αποτελούν μέλη της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.



*Διάγραμμα 12 - Βασικές σχέσεις μεταξύ ανεξάρτητου ελεγκτή και παραγόντων της επιχείρησης*

3.16 Εταιρίες που υπάγονται και κριτήρια υπαγωγής ΑΕ σε εξωτερικό έλεγχο  
 Οι εταιρίες οι οποίες υπάγονται υποχρεωτικά στον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών είναι:  
 (Καζαντζής, 2006)

- Οι Ανώνυμες Εταιρίες (ΑΕ)
- Οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ)
- Οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές Εταιρίες
- Οι Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες, στις οποίες όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Ανώνυμες Εταιρίες ή Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης ή Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες
- Οι ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Ανώνυμες Εταιρίες ή Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης ή Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρίες

Για να υπαχθεί μια από τις παραπάνω κατηγορίες εταιριών σε έλεγχο Ορκωτών ελεγκτών θα πρέπει επί δύο συναπτές χρήσεις τα στοιχεία των οικονομικών τους καταστάσεων να υπερβούν δύο από τα τρία παρακάτω κριτήρια.

- Συνολικό Ενεργητικό: 4 εκατ. ευρώ
- Κύκλος εργασιών: 8 εκατ. ευρώ
- Εργατικό δυναμικό: 50 άτομα

(<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=197264> )

Στην Ελλάδα, το έργο των ορκωτών λογιστών εκτελείται από τα αναγνωρισμένα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) , το οποίο ιδρύθηκε και λειτουργεί σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα (Π.Δ.) 226/1992. ( Καζαντζής, 2006)

### 3.17 Πλεονεκτήματα χρήσης συστήματος εξωτερικού ελέγχου

Οι επιχειρήσεις παρουσιάζουν πολλαπλά οφέλη από τη χρήση των εξωτερικών ελεγκτών, τα οποία αντισταθμίζουν και το μεγάλο κόστος της ύπαρξής τους. Εκτός από τα οφέλη που αφορούν τη νομιμότητα και εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων, τη συνεχή βελτίωση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τα οποία προαναφέρθηκαν, οι ανώνυμες εταιρίες που προσλαμβάνουν ορκωτούς ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σύμφωνα με το άρθρο 37<sup>α</sup> του Νόμου 2190/1920 και του άρθρου 14 του Προεδρικού Διατάγματος (Π.Δ.) 226/1992 έχουν πολλά πλεονεκτήματα. Τα σπουδαιότερα εξ' αυτών είναι:

- *“Ο κατά τα άρθρα 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχείρισεως των ανωνύμων εταιριών ανατίθεται υποχρεωτικώς σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή λογιστή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.*
- *Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, η πιθανή έκδοση του ειδικού πιστοποιητικού μετά τον έλεγχο , το οποίο αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές του προσωπικού που απασχολείται, απαλλάσσει τις επιχειρήσεις αυτές από οποιονδήποτε επανέλεγχο επί του σημείου αυτού εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.*

- *Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει αποκλειστικά υπόψιν του το ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, το οποίο εκδίδεται από τον Ορκωτό ελεγκτή, εφόσον στο εν λόγω πιστοποιητικό αναφέρεται ρητά ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς. Επιπλέον, πρέπει να αναφέρεται ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετική νόμου. Στη περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ κάθε ζητούμενη πληροφορία ή εξήγηση, σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.*” (Καζαντζής Χ., 2006)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΣΧΕΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

### 4.1 Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Τα τελευταία χρόνια ιδιαίτερο ενδιαφέρον αποτελεί για τους ερευνητές η σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Οι έρευνες αυτές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας της εταιρικής διακυβέρνησης με τον εσωτερικό έλεγχο όσο και με τη σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή. Σύμφωνα με τους (Constantin & Susmanci, 2012) είναι αναγκαία η συνεργασία του εσωτερικού με τον εξωτερικό ελεγκτή καθώς μέσω αυτής προκύπτουν πλεονεκτήματα τόσο για τον εσωτερικό όσο και για τον εξωτερικό ελεγκτή. Ταυτόχρονα, η συνεργασία των δύο ελεγκτών συμβάλλει στην αμοιβαία βελτίωση της μεθοδολογίας τους. Ο εσωτερικός με τον εξωτερικό έλεγχο ενώ φαίνεται ότι αποτελούν δύο διαφορετικές διαδικασίες στην πραγματικότητα υπάρχει μια στενή σχέση μεταξύ τους και αλληλοσυμπληρώνονται. Ο εξωτερικός έλεγχος λαμβάνει τις απαραίτητες πληροφορίες από τον εσωτερικό και έτσι η διαδικασία του γίνεται πιο εύκολη, ακριβής και αξιόπιστη. Αντίστοιχα, ο εσωτερικός έλεγχος χρειάζεται τον εξωτερικό καθώς μέσω αυτού αυξάνεται η αποτελεσματικότητά του και οι εσωτερικοί ελεγκτές αποκομίζουν πολλά οφέλη. Η σχέση των δύο αυτών ελέγχων αποτυπώνεται και στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και πιο συγκεκριμένα στο ΔΠΕ 610 «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών

ελεγκτών» το οποίο αναφέρει: “*Ενώ οι σκοποί της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή είναι διαφορετικοί, μερικοί από τους τρόπους με τους οποίους η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και ο εξωτερικός ελεγκτής επιτυγχάνουν τους αντίστοιχους στόχους τους μπορεί να είναι παρόμοιοι.*”.

#### 4.2 Ομοιότητες εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος εμφανίζουν ομοιότητες, οι οποίες προκύπτουν από τις διεθνείς έρευνες. Οι βασικότερες εξ’ αυτών είναι: (Constantin & Susmanchi, 2012)

- α. Αποτελούν διαδικασίες οι οποίες καθορίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου καθώς και την κείμενη νομοθεσία και τον Κώδικα Δεοντολογίας της κάθε οικονομικής μονάδας
- β. Διακατέχονται από τις αρχές της ανεξαρτησίας, αντικειμενικότητας κατά τη διάρκεια διεξαγωγής του ελέγχου
- γ. Και τα δύο είδη ελεγκτών έχουν τις απαραίτητες γνώσεις και προσόντα για την εκτέλεση των καθηκόντων τους
- δ. Συμβάλλουν στην ανάπτυξη εμπιστοσύνης και σεβασμού από τους πελάτες, προμηθευτές καθώς και τους μετόχους
- ε. Είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του ελέγχου και τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου
- στ. Έχουν να αντιμετωπίσουν τον κίνδυνο κατά τη διάρκεια του ελέγχου
- ζ. Επιδιώκουν στενή συνεργασία μεταξύ τους
- η. Τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός ελεγκτής, ενδιαφέρονται για τη σωστή και αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος ελέγχου της επιχείρησης

#### 4.3 Διαφορές εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Παρά τις ομοιότητες που παρουσιάζουν ο εσωτερικός και ο εξωτερικός έλεγχος, υπάρχουν και σημαντικές διαφορές, οι οποίες θα παρουσιαστούν παρακάτω με τη μορφή πίνακα. (Constantin & Susmanchi, 2012), (Suciu, 2008; Pop et al. 2008)



Πίνακας 1- Διαφορές εσωτερικού-εξωτερικού ελέγχου

	Κριτήριο	Εσωτερικός έλεγχος	Εξωτερικός έλεγχος
1	Θέση στην εταιρία	Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν μια σχέση εξάρτησης με την εταιρία καθώς αποτελούν μέρος της.	Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι και δεν είναι μέλη της ελεγχόμενης επιχείρησης
2	Δέκτες πληροφοριών	Ο εσωτερικός ελεγκτής παρέχει πληροφορίες στη διοίκηση καθώς και στην ελεγκτική επιτροπή	Οι παρεχόμενες από τον εξωτερικό έλεγχο πληροφορίες αφορούν ένα σύνολο χρηστών (πελάτες, προμηθευτές, μέτοχοι)
3	Αντικειμενικοί στόχοι	Επίτευξη αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης, βελτίωση των διαδικασιών	Έλεγχος της επιχείρησης, διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων
4	Χαρακτήρας ελέγχου	Ο εσωτερικός έλεγχος έχει προληπτικό χαρακτήρα	Ο εξωτερικός έλεγχος έχει κατασταλτικό χαρακτήρα
5	Πεδίο εφαρμογής	Εφαρμόζεται σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα της επιχείρησης	Περιορίζεται στον τομέα της λογιστικής και χρηματοοικονομικής
6	Συχνότητα εφαρμογής	Αποτελεί μια συνεχή διαδικασία κατά τη διάρκεια του έτους	Διενεργείται σε τακτική βάση, συνήθως στο τέλος της χρήσης
7	Έκταση ελέγχου	Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλο το φάσμα των συναλλαγών της εταιρίας	Ο εξωτερικός έλεγχος ασχολείται αποκλειστικά με τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και την επίδοση της εταιρίας
8	Πρόληψη φαινομένων απάτης	Προλαμβάνει φαινόμενα απάτης που αναφέρονται σε προσωπικούς φακέλους	Προλαμβάνει φαινόμενα απάτης που επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση της οντότητας
9	Ανεξαρτησία	Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι ανεξάρτητος από τις ελεγχόμενες διαδικασίες	Ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη εταιρία

10	Διαδικασία	Ο εσωτερικός έλεγχος ακολουθεί μια σαφώς καθορισμένη μεθοδολογία	Ο εξωτερικός έλεγχος ακολουθεί μια τυποποιημένη και ακριβής διαδικασία
11	Προσόντα ελεγκτή	Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν είναι αναγκαίο να είναι πιστοποιημένοι	Οι εξωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να είναι πιστοποιημένοι και να πληρούν μια σειρά από προϋποθέσεις
12	Εκθέσεις ελέγχου	Οι εκθέσεις του εσωτερικού ελέγχου είναι αναλυτικές και απευθύνονται στη διοίκηση και την επιτροπή ελέγχου	Οι εκθέσεις του εξωτερικού ελέγχου είναι τυποποιημένες και απευθύνονται στους μετόχους και τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

### 5.1 Ορισμός και ρόλος

Στη σημερινή εποχή, οι υποχρεώσεις τόσο των επιχειρήσεων όσο και των οργανισμών έχουν αυξηθεί σε μεγάλο βαθμό. Ενδεικτικά, κάποιιοι από τους ορισμούς που έχουν δοθεί για τον προσδιορισμό της έννοιας του φορολογικού ελέγχου είναι:

- *“Φορολογικός έλεγχος είναι το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών και επαληθεύσεων που εκτελούνται από τα κατάλληλα όργανα (φορολογικοί ελεγκτές) και εφαρμόζονται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία στα στοιχεία των επιχειρήσεων με σκοπό”*. (Δαλαμάγκα Α, 1985)
- Ο φορολογικός έλεγχος είναι το σύνολο των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται από τα αρμόδια κρατικά όργανα ώστε να εξεταστεί η φορολογική συμμόρφωση ή μη των φυσικών ή νομικών προσώπων. ( Πιερής και συν. , 2008)
- Ο φορολογικός έλεγχος είναι η διαδικασία με την οποία εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο ο φορολογούμενος έχει καταρτίσει σωστά τις οικονομικές του καταστάσεις, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις. ( Drogalas et al., 2015)
- Ο φορολογικός έλεγχος είναι η διαδικασία την οποία αναλαμβάνουν τα αντίστοιχα εκτελεστικά όργανα ( φορολογικοί ελεγκτές) με στόχο τον έλεγχο του βαθμού

εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, της τήρησης των λογιστικών βιβλίων, της ορθότητας των αποτελεσμάτων των οικονομικών στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, της υποβολής των φορολογικών ενημερώσεων και της αξιοπιστίας του περιεχομένου τους. Επίσης ελέγχεται και η ύπαρξη στοιχείων ή παραλείψεων που συντέλεσαν στη μη υποβολή των φορολογικών υποχρεώσεων. ( Αληφαντής, 2016)

Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται πάντοτε τηρώντας τη φορολογική νομοθεσία και ότι αυτό συνεπάγεται όσον αφορά την υποβολή εμπρόθεσμων ή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, την έκδοση ή λήψη φορολογικών παραστατικών, την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή την υιοθέτηση από την οικονομική μονάδα του νέου λογιστικού πλαισίου βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. ( Πιερής και συν. , 2008).

## 5.2 Αντικείμενο φορολογικού ελέγχου

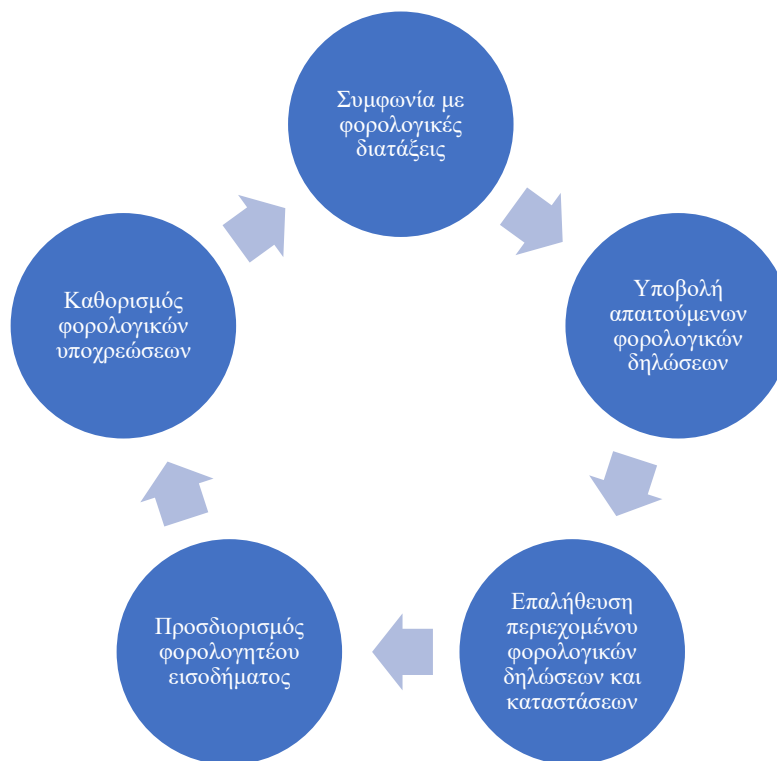
Σύμφωνα με το Άρθρο 16 Π.Δ. 16/1989, “ *αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου είναι ο τακτικός, προσωρινός και προληπτικός έλεγχος: α) των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και παντός υπόχρεου σε υποβολή δήλωσης, όπου προβλέπεται από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, β) των δηλώσεων όλων των φορολογικών αντικειμένων και παντός υπόχρεου σε υποβολή δήλωσης, όπου προβλέπεται από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, γ) ο έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, δ) ο έλεγχος για τη διευκρίνιση ή διαπίστωση πραγματικών ζητημάτων, σε εκτέλεση προδικαστικών αποφάσεων ή μετά από αίτημα του φορολογούμενου, ε) η έρευνα για εξακρίβωση περιουσιακών στοιχείων οφειλετών του Δημοσίου, καθώς και οποιαδήποτε άλλη έρευνα φορολογικού ή μη περιεχομένου με εντολή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μέσα στον κύκλο αρμοδιότητάς του που γίνεται από υπαλλήλους του Τμήματος, τους Ελεγκτές.* ” (<https://www.taxheaven.gr/law/%CE%A0.%CE%94.16/1989>)

## 5.3 Στόχοι-Σκοποί φορολογικού ελέγχου

Στόχος του φορολογικού ελέγχου είναι η αποτύπωση της ακρίβειας, η εύρεση ενδεχόμενων λαθών ή παραλείψεων καθώς και το μέγεθος των φορολογικών υποχρεώσεων που δεν έχουν εκπληρωθεί.

Οι βασικοί σκοποί του φορολογικού ελέγχου είναι: ( Καζαντζής Χ. ,2006) , (Κορομηλάς Γ.- Γιαννόπουλος Χρ., 2006)

- Η διαπίστωση αν το σύνολο των εγγραφών των τηρουμένων από την επιχείρηση βιβλίων είναι σύμφωνο με τις φορολογικές διατάξεις
- Η διαπίστωση αν έχουν υποβληθεί οι απαιτούμενες φορολογικές δηλώσεις και οι λοιπές καταστάσεις
- Η επαλήθευση του περιεχομένου τόσο των φορολογικών δηλώσεων όσο και των καταστάσεων, σε σύγκριση με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν από τα προβλεπόμενα και τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) και τις αρχές της λογιστικής (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ)).
- Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας
- Ο καθορισμός κάθε είδους φορολογικών υποχρεώσεων από πλευράς της επιχείρησης



Διάγραμμα 13 - Βασικοί σκοποί φορολογικού ελέγχου

#### 5.4 Σπουδαιότητα φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος παρουσιάζει σημαντική οικονομική αλλά και κοινωνική σημασία. Η ύπαρξη ενός αποτελεσματικού συστήματος φορολογικού ελέγχου αποτελεί απαραίτητο στοιχείο της σύγχρονης κοινωνίας, καθώς μέσω αυτού επιτυγχάνεται: (Καζαντζής Χ.,2006)

- α. η αύξηση των δημοσίων εσόδων
- β. η αύξηση του ρυθμού ανάπτυξης της οικονομίας των κρατών
- γ. η σωστή και δίκαιη κατανομή της φορολογίας στους συμμετέχοντες της κοινωνίας (επιχειρήσεις, οργανισμοί, φορολογούμενοι).

#### 5.5 Είδη φορολογικού ελέγχου

Ο φορολογικός έλεγχος ανάλογα με συχνότητά του, διακρίνεται σε: (Μιχαήλ και συν.,2008) , (Αναγνώστου Σ., 2017), (Κορομηλάς – Γιαννόπουλος,2006), (Φλιτούρης, 2007), (Φορτσάκης- Αναστόπουλος, 2003), (Αληφαντής, 2016)



*Διάγραμμα 14 - Είδη φορολογικού ελέγχου*

#### Προληπτικός έλεγχος

Ο προληπτικός έλεγχος πραγματοποιείται κατά τις εργάσιμες ώρες και ημέρες του φορολογουμένου. Διενεργείται στην έδρα ή σε οποιαδήποτε άλλη επαγγελματική τοποθεσία των εγκαταστάσεων της επιχείρησης. Σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να πραγματοποιηθεί και στα γραφεία της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας.

Γίνεται για προληπτικούς λόγους οποιαδήποτε χρονική στιγμή κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και τον έλεγχο και αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την ενημέρωση των βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, κλπ.

Σκοπός του είναι η διαπίστωση της εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) καθώς και ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας ως προς το Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών (ΦΜΥ), το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και τους υπόλοιπους παρακρατηθέντες φόρους με απώτερο σκοπό την αποτροπή φορολογικών παραβάσεων από τους φορολογουμένους. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται χωρίς προειδοποίηση ώστε να δημιουργείται στους ελεγχόμενους η αίσθηση διαρκούς και αποτελεσματικού ελέγχου. Μπορεί να γίνει σε

οποιαδήποτε βιβλία ή στοιχεία ή έγγραφα εκτός από αυτά που τηρούνται υποχρεωτικά και απαιτείται να είναι σύντομος και ουσιαστικός.

Στο πλαίσιο του προληπτικού ελέγχου της Ανώνυμης εταιρείας διενεργείται:

- Έλεγχος Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών και μηχανισμών Σήμανσης
- Έλεγχος νομιμότητας και κανονικότητας έκδοσης στοιχείων
- Έλεγχος βιβλίου Αποθήκης
- Έλεγχος τήρησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ή Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο

Σε περίπτωση που κατά τη διαδικασία του προληπτικού ελέγχου προκύψουν στοιχεία που αφορούν την μη εκπλήρωση ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας ή λανθασμένου τρόπου προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και του τρόπου φορολόγησής του, εκδίδεται εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου. Η εντολή αυτή δίνεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, η οποία καθορίζει και το είδος του ελέγχου που θα διενεργηθεί.

#### Προσωρινός έλεγχος

Περιέχει όλα τα στοιχεία του προληπτικού ελέγχου. Παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης προσωρινού φύλλου ελέγχου για τον καταλογισμό των οφειλόμενων φόρων από την οικονομική μονάδα. Οι οφειλές αυτές προκύπτουν είτε από τα τηρούμενα βιβλία είτε από τα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά που έχει λάβει ή εκδώσει η επιχείρηση, τα οποία ο φορολογούμενος δεν υπέβαλλε σχετική δήλωση απόδοσης ή η δήλωσή του ήταν ανακριβής. ( άρθρο 50 Ν. 2859/2000, άρθρο 67 Ν.2238/1994). Διενεργείται πάντοτε ύστερα από εντολή ελέγχου και παρέχοντας στο φορολογούμενο τη δυνατότητα υποβολής συμπληρωματικών δηλώσεων (Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΦΜΥ) εντός δέκα ημερών ώστε να επαναπροσδιοριστούν οι φορολογικές του υποχρεώσεις και να υπολογιστεί η διαφορά αυτών σε σχέση με τις αρχικές. Ο τόπος διεξαγωγής του ελέγχου αυτού είναι οι εγκαταστάσεις της επιχείρησης ή του επιτηδευματία ή σε οποιονδήποτε άλλο χώρο σε περίπτωση που κρίνεται αναγκαίο.

Σκοπός του προσωρινού ελέγχου σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1102/20.08.2003 είναι η διαπίστωση αν έχουν εκπληρωθεί ορισμένες φορολογικές υποχρεώσεις και ο

προσδιορισμός και καταλογισμός ενδεχόμενων διαφορών φόρων που δεν έχουν καταβληθεί με σχετική δήλωση των υπόχρεων και με απώτερο σκοπό την άμεση είσπραξη των φορολογικών υποχρεώσεων αυτών.

Επιπρόσθετα των υπολοίπων, ο προσωρινός έλεγχος ασχολείται με τον έλεγχο των εισοδημάτων εταιριών και ελευθέρων επαγγελματιών, τα οποία δεν υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο ( άρθρο 67 Ν.2238/1994).

Ασχολείται ωστόσο και με υπόχρεους, οι οποίοι μπορεί να κατηγορούνται για φοροδιαφυγή ή που εντάσσονται σε ειδικές διατάξεις ή να ανήκουν στην κατηγορία των υπόχρεων που λαμβάνουν υψηλό κίνδυνο, όπως πχ οι διαφημιστικές εταιρίες. ( ΠΟΛ.1102/20.08.2003).

Οι δηλώσεις των φορολογουμένων στις οποίες μπορεί να ασκηθεί προσωρινός έλεγχος είναι:

- Φορολογία εισοδήματος
- Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
- Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
- Φόρος Ελευθέρων Επαγγελματιών (ΦΕΕ)
- Φόρος Εργολάβων
- Φόρος Αμοιβών Τρίτων

Στον έλεγχο αυτόν υπόκεινται οι επιχειρήσεις που:

- δεν υποβάλλουν δηλώσεις,
- υποβάλλουν αρνητικές δηλώσεις,
- υπάρχουν πληροφορίες φοροδιαφυγής,
- εφαρμόζουν εσφαλμένα τις φορολογικές διατάξεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 67 Ν. .2238/1994, το άρθρο 50 Ν. 2859/2000 καθώς και σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων, των προεδρικών διαταγμάτων και των υπουργικών αποφάσεων αλλά και τις σχετικές εγκυκλίους υπόχρεος διεξαγωγής του προσωρινού ελέγχου είναι κατά κύριο λόγο οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ) αν ο έλεγχος εμπίπτει των αρμοδιοτήτων τους, καθώς επίσης, παράλληλα και ανεξάρτητα τα Ελεγκτικά Κέντρα ( Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (ΔΕΚ), Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (ΠΕΚ)), σε οποιαδήποτε υπόθεση εμπίπτει των αρμοδιοτήτων τους.



## Τακτικός έλεγχος

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο τακτικός έλεγχος θα πρέπει να είναι πλήρης, εμπειστατωμένος, ουσιαστικός και οριστικός, δεδομένου ότι για την ολοκλήρωσή του γίνεται εκκαθάριση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης. Διεξάγεται ύστερα από εντολή ελέγχου που εκδίδεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο, πάντα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων. Σύμφωνα με τους Κορομηλά και Γιαννόπουλο (2006), σκοπός του ελέγχου είναι *“ ο έλεγχος όλων των φορολογικών αντικειμένων και υποχρεώσεων μιας οικονομικής οντότητας και ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με τεκμηριωμένο πόρισμα τόσο στα βιβλία που τηρούνται όσο και στα λοιπά στοιχεία”*. Κατά τον τακτικό έλεγχο εκτός των βιβλίων, στοιχείων και των υποβληθέντων φορολογικών δηλώσεων θα χρησιμοποιηθεί και οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο, το οποίο κρίνεται σημαντικό και ικανό να οδηγήσει στην εξακρίβωση των πραγματικών φορολογικών δηλώσεων σε περίπτωση ύπαρξης ανακρίβειας αυτών. Ο έλεγχος διενεργείται από τους υποδιευθυντές των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών και τα ελεγκτικά κέντρα.

Οι περιπτώσεις που διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος είναι:

- όταν διαπιστωθεί κατά τον προσωρινό έλεγχο ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί ή έχουν καταχωρηθεί ελλιπώς στα βιβλία του υπόχρεου (άρθρο 67 Ν. 4587/2018)
- όταν διαπιστωθεί κατά τον προσωρινό έλεγχο ότι υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης από οποιαδήποτε άλλα στοιχεία.

Λόγω της έλλειψης τόσο υλικοτεχνικής δομής όσο και αριθμού ελεγκτών αλλά και λόγω του αριθμού των υποθέσεων που έχουν, οι ελεγκτικές αρχές δεν έχουν την ικανότητα να διεξάγουν τακτικούς ελέγχους για το σύνολο των επιχειρήσεων και έτσι η φορολογική αρχή έχει θεσπίσει κριτήρια με βάση τα οποία γίνεται η επιλογή των φορολογούμενων που θα ελεγχθούν.

Ο τακτικός έλεγχος είναι υποχρεωτικός για όλες τις επιχειρήσεις μέσα σε τρία έτη από τη λήξη της προθεσμίας της φορολογικής περιόδου όταν αυτές:

- Εμπλέκονται σε περιπτώσεις λήψης ή έκδοσης πλαστών ή εικονικών στοιχείων ή νόθευση των φορολογικών στοιχείων ή υπόθεση λαθρεμπορίας
- Υποβάλλουν οριστική λήξη δραστηριότητας

## Ειδικοί έλεγχοι

Διενεργούνται όταν υπάρχουν ειδικές διατάξεις νόμων ή τίθενται ορισμένες προϋποθέσεις που θα πρέπει να τηρούνται. Σκοπός των ειδικών ελέγχων είναι η επαλήθευση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων αυτών, η τήρηση των προϋποθέσεων και η εκπλήρωση όλων των υποχρεώσεων που πηγάζουν από τις διατάξεις αυτές (π.χ. έλεγχος ορθής εφαρμογής αναπτυξιακών νόμων, έλεγχος αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων, έλεγχος υπεραξίας). Τα αποτελέσματα των ειδικών ελέγχων διατυπώνονται σε ειδικές εκθέσεις ελέγχου ώστε να μπορέσουν να καταλογισθούν τυχόν επιπλέον φορολογικές υποχρεώσεις που μπορεί να προκύψουν.

Στους ειδικούς ελέγχους περιλαμβάνονται και οι εποχικοί φορολογικοί έλεγχοι, όπως είναι:

- Έλεγχοι Χριστουγέννων
- Έλεγχοι Πάσχα
- Έλεγχοι θερινής, τουριστικής περιόδου
- Έλεγχοι παραεμπορίου
- Έλεγχοι διακύμανσης των τιμών και συντελεστών μικτού κέρδους

### 5.6 Βασικές αρχές φορολογικού ελέγχου

Οι βασικές αρχές τίθενται από το νομοθέτη και αποσκοπούν αφενός στην προστασία του φορολογουμένου (πολίτης ή οικονομική μονάδα) και αφετέρου στη θέσπιση διατάξεων για την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης. Η πρώτη αρχή είναι αυτή της φορολογικής και νομικής ισότητας των πολιτών και η οποία διατυπώνεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος (“Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους”). Σύμφωνα με την προαναφερθείσα αρχή υπόχρεοι ελέγχου είναι όλοι οι πολίτες, έως του βαθμού οικονομικής αντοχής τους. Η αρχή της φορολογικής ισότητας έχει δύο σημαντικούς παράγοντες, την καθολικότητα του φόρου και τη φοροδοτική ικανότητα του υπόχρεου φορολογούμενου. Με τον όρο καθολικότητα ενός φόρου εννοούμε τη γενίκευση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία έχει επιβληθεί βάσει γενικών κριτηρίων. Η φοροδοτική ικανότητα είναι ο βαθμός αντοχής και τα όρια των εισοδημάτων των φορολογούμενων, ώστε να μπορεί να έχει τους απαραίτητους πόρους για την αξιοπρεπή διαβίωση αυτού και της οικογένειάς του. Μια ακόμη βασική αρχή είναι η αρχή της βεβαιότητας του φόρου. Σύμφωνα με το άρθρο 78 της παραγράφου 2 του

Συντάγματος, “Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου, κατά το οποίο επιβλήθηκε”, δηλαδή ο φόρος είναι υποχρεωτικό να είναι γνωστός εκ των προτέρων, τόσο σχετικά την ύπαρξη και τον τρόπο επιβολής του όσο και ως το ύψος και το μέγεθός του. Για την επίτευξη της συγκεκριμένης αρχής θα πρέπει να υπάρχει σταθερότητα του φόρου και να μην υπάρχουν μεταβολές του, και να μην υπάρχει φορολογία για προηγούμενες χρήσεις. Η αρχή της προσφορότητας του φόρου, επιτυγχάνεται με τη χρήση των ηλεκτρονικών υποδομών και του διαδικτύου. Η αρχή αυτή προσδιορίζει την ελαχιστοποίηση τόσο του διαχειριστικού κόστους όσο και της διευκόλυνσης του φορολογουμένου κατά την επιβολή του φόρου. Μια ακόμη βασική αρχή είναι η αρχή του ευχερούς ελέγχου της επιβαλλόμενης φορολογίας σύμφωνα με την οποία ο υπόχρεος φόρου είναι απαραίτητο να διαθέτει τα απαραίτητα νομικά όπλα, ώστε να μπορεί χωρίς κόστος να διεκδικεί τα δικαιώματά του και να μην υπάρχει αδικία σε περίπτωση λαθών, παραλείψεων ή αυθαιρεσιών της φορολογικής αρχής. Να μπορεί δηλαδή να προβεί σε ένσταση χωρίς να σκέφτεται το οικονομικό κόστος αυτής. Επιπλέον, ο φορολογικός έλεγχος διέπεται από την αρχή απλότητας του φόρου, σύμφωνα με την οποία τόσο το αντικείμενο, όσο και το ύψος αλλά και η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου διακρίνονται από απλότητα και σαφήνεια. Με άλλα λόγια είναι υποχρεωτικό οι φορολογούμενοι να μπορούν να κατανοήσουν πως προέκυψε ο φόρος τον οποίο καλούνται να πληρώσουν. Η τελευταία βασική αρχή του φορολογικού ελέγχου είναι η αρχή της αποφυγής διπλής φορολογίας, η οποία παρατηρείται ότι καταπατάται σε μεγάλο βαθμό δεδομένης της ύπαρξης φόρων που επιβάλλονται επί άλλων φόρων. Παραδείγματα τέτοιων φόρων είναι η Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης και το τέλος επιτηδεύματος. (Νίκος Σγουρινάκης, 2012)

#### 5.7 Διαδικασία φορολογικού ελέγχου και τόπος διενέργειας αυτού

Ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί μια σύνθετη διαδικασία. Ο ελεγκτής κατά το φορολογικό έλεγχο καλείται να διαπιστώσει αν ο υπόχρεος σε φόρο έχει εκκρεμότητες ως προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρήση συγκεκριμένων μεθόδων και διαδικασιών από τον ελεγκτή. Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι και οι διαδικασίες προσδιορίζονται από το ισχύον κάθε φορά νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο στη χώρα μας

συνεχώς μεταβάλλεται, αλλά και από αρχές που διέπονται από την κοινή λογική και τα συναλλακτικά ήθη (Ζιάγκα, Κυριακού 2016).

Ο φορολογικός έλεγχος ανάλογα με τη δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου μπορεί να διενεργηθεί σε διαφορετικές τοποθεσίες. Η πιο πιθανή τοποθεσία διενέργειας του ελέγχου είναι απευθείας στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας κατά το ωράριο λειτουργίας αυτής. Υπάρχουν ωστόσο και περιπτώσεις που ο έλεγχος γίνεται εκτός του ωραρίου αν αυτό απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων και στην περίπτωση αυτή απαιτείται να σημειώνεται εγγράφως στο έντυπο του ελέγχου. Μια σπάνια τοποθεσία ελέγχου είναι η κατοικία του φορολογουμένου, στην οποία απαιτείται έγγραφη εντολή του αρμόδιου εισαγγελέα. (Slemrod, 2007), (Καρτάλης Ν.)

Η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου είναι: (Γενικός Διευθυντής Δημόσιας Διοίκησης, 2007)



Διάγραμμα 15 - Διαδικασία φορολογικού ελέγχου

- Εντολή ελέγχου

Αποδέκτης των εντολών ελέγχου είναι οι υπάλληλοι του αρμόδιου οργάνου που διεξάγει τον έλεγχο και είναι πιθανόν να σχετίζεται με μια συγκεκριμένη εταιρία (σε περίπτωση προληπτικού ή προσωρινού ελέγχου ή ένα σύνολο επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου ή αντικειμένου.

- Φάκελος ελέγχου

Είναι υποχρεωτικό να περιέχει πληροφορίες που έχουν σχέση με το φορολογούμενο και περιέχονται:

- α. στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις,
- β. στην εφαρμογή TAXISNET,
- γ. στις εκτυπώσεις θεωρηθέντων βιβλίων και στοιχείων
- δ. στις εκθέσεις κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων

Ο φάκελος ελέγχου έχει ως στόχο να υπάρχει σωστή και λεπτομερής ενημέρωση του ελεγκτή πριν την επίσκεψή του στην ελεγχόμενη επιχείρηση ώστε να κάνει σωστό προγραμματισμό και οργάνωση του ελέγχου του.

- Ελεγκτικές επαληθεύσεις  
Είναι ελεγκτικές διαδικασίες όπως ο έλεγχος τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων από την επιχείρηση, ο έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης και ο έλεγχος τήρησης των προβλεπόμενων νόμων και κανονισμών από πλευράς της επιχείρησης.
- Έκθεση ελέγχου  
Όταν τελειώσει η διαδικασία του ελέγχου του ο ελεγκτής συντάσσει μια έκθεση ελέγχου στην οποία συμπεριλαμβάνει τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τον έλεγχο. Η έκθεση αυτή είναι δημόσιο έγγραφο το οποίο φέρει την υπογραφή του ελεγκτή και χαρακτηρίζεται από πληρότητα, σαφήνεια και τεκμηρίωση όσων έχουν γραφεί.

#### 5.8 Όργανα φορολογικού ελέγχου

Βάση της απόφασης Δ6Α 1036682 ΕΞ 28-2-2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων χορηγήθηκε εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση εντολής ελέγχου στα παρακάτω όργανα:

- Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π)  
Σύμφωνα με το άρθρο 36 « Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε. ΦΟ.ΜΕ.Π.), Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών και Θεσσαλονίκης και άλλα θέματα του Υπουργείου Οικονομικών», το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π “ *λειτουργεί ως ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία επιπέδου διεύθυνσης, με αρμοδιότητες στον φορολογικό έλεγχο επί των φορολογουμένων μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας, όπως αυτοί θα προσδιορίζονται κάθε φορά, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και στην βεβαίωση και στην αναγκαστική είσπραξη των εσόδων που προέρχονται από τους ελέγχους της υπηρεσίας αυτής.*”

- Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ)

Σύμφωνα με το άρθρο 36 « Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε. ΦΟ.ΜΕ.Π.), Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών και Θεσσαλονίκης και άλλα θέματα του Υπουργείου Οικονομικών» το ΚΕ.ΜΕ.Π έχει ως αρμοδιότητες “*το φορολογικό έλεγχο επί των μεγάλων επιχειρήσεων όλης της επικράτειας, όπως αυτές προσδιορίζονται κάθε φορά, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και στην βεβαίωση και στην αναγκαστική είσπραξη των εσόδων που προέρχονται από τους ελέγχους της υπηρεσίας αυτής*”.

Στόχος των παραπάνω οργάνων είναι ο καλύτερος συντονισμός και η αποδοτικότερη λειτουργία των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, με απώτερο σκοπό την αύξηση των εσόδων και την εξάλειψη της φοροδιαφυγής.

<https://www.taxheaven.gr/news/12556/neo-elegktiko-kentro-elegxoy-forologoymenwn-megaloy-ploytoy-allages-sta-dek-kai-metatroph-ths-doy-megalwn-epixeirhsewn-se-kentro-elegxoy-megalwn-epixeirhsewn-ke-meep-problepei-to-neo-polynomosxedio>

- Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ)

Στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες έχουν ανατεθεί η διενέργεια φορολογικού ελέγχου επιχειρήσεων και φυσικών προσώπων που δε χαρακτηρίζονται φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθώς και η διενέργεια φορολογικών ελέγχων για τη συμμόρφωση των φορολογουμένων και την ύπαρξη μη δηλωθέντων περιουσιακών στοιχείων.

- Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)

Οι αρμοδιότητες της συγκεκριμένης αρχής είναι:

- α. Η παρακολούθηση και ο έλεγχος της πορείας της βεβαίωσης και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων
- β. Η λήψη και εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για τη σωστή λειτουργία των φορολογικών και λοιπών της υπηρεσιών
- γ. Η λήψη και εφαρμογή των απαραίτητων μέτρων για την προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των φορολογουμένων

- δ. Η κατάρτιση των σχεδίων των φορολογικών ελέγχων
- ε. Ο εντοπισμός φαινομένων φοροδιαφυγής, απάτης, παραεμπορίου και παραοικονομίας καθώς και φαινομένων διαφθοράς
- στ. Η εποπτεία και ο συντονισμός των φορολογικών υπηρεσιών που υπάγονται σε αυτήν ( <https://www.aade.gr/menoy/aade/apostoli-armodiotites>)

- Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (Δ.Ο.Α)

Σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4249/2014 η Δ.Ο.Α. “ έχει ως αποστολή έχει ως αποστολή την πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων που τελέστηκαν σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας γενικότερα και εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου εγκλήματος, καθώς και την έρευνα, πρόληψη και καταστολή της αδήλωτης και της ανασφάλιστης εργασίας και της εισφοροδιαφυγής, ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν συνιστούν αξιόποινες πράξεις.” ( <https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/nomothesia/n-4249-2014/arthro-24-nomos-4249-2014-dieythynsi-oikonomikis> /30.01.2021 )

- Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ)

Στόχος της ΥΕΔΔΕ είναι ο εντοπισμός και η καταπολέμηση τυχόν περιπτώσεων φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και λαθρεμπορίας από τις οντότητες ( φυσικά ή νομικά πρόσωπα). ( <https://www.iefimerida.gr/news/409521/neo-sdoe-24orileitoyrgia-horis-topikoys-periorismoys-oi-allages> )

## 5.9 Φορολογικός ελεγκτής

Οι φορολογικοί ελεγκτές είναι τα κύρια όργανα που επιτελούν το φορολογικό έλεγχο. Ο φορολογικός ελεγκτής πέρα από την εμπειρία , την οποία αποκτά με την πάροδο του χρόνου για είναι σε θέση να εκπληρώσει το ανατεθέν σε αυτόν έργο, θα ήταν οφέλιμο να διαθέτει:

- Ορισμένες σημαντικές αρετές για την εργασία του όπως επιμονή, υπομονή, ευγένεια, διακριτικότητα, ακεραιότητα, ήθος, αλλά και να εκφράζει τη γνώμη του, να είναι αντικειμενικός, δίκαιος και μεθοδικός.
- Επαγγελματική επάρκεια και γνώση της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και της νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων και των φορολογικών

λύσεων που δόθηκαν κατά καιρούς από τη Διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών.

- Εχεμύθεια και σεβασμό των εμπιστευτικών πληροφοριών που περιέρχονται σε γνώση του κατά τη διάρκεια της εργασίας του.
- Εξαιρετική γνώση αντικειμένων όπως η Χρηματοοικονομική και Διοικητική Λογιστική και Οικονομική.
- Τις απαραίτητες νομικές γνώσεις (Εμπορικού και Αστικού Δικαίου), ώστε να έχει την ικανότητα κατανόησης και εφαρμογής των διατάξεων της νομοθεσίας, που άπτονται των αρμοδιοτήτων του
- Πλήρη γνώση του ισχύοντος φορολογικού καθεστώτος (Καζαντζής , 2006)

Επιπλέον όπως κάθε εργαζόμενος έτσι και οι φορολογικοί ελεγκτές έχουν ορισμένα δικαιώματα και υποχρεώσεις, τα οποία καθορίζονται στο Εγχειρίδιο Φορολογικών Ελέγχων.

Ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου δικαιούται:

- Να ενεργεί έλεγχο οποιαδήποτε εργάσιμη ώρα για την επιχείρηση.
- Να ενεργεί οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση κρίνεται αναγκαία και να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. ή από άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από το φορολογούμενο.
- Να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, στοιχείου ή εγγράφου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.
- Να κατάσχει ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα ή να παραλαμβάνει επίσημα βιβλία και στοιχεία. Στις περιπτώσεις που κατάσχονται ανεπίσημα βιβλία, στοιχεία και λοιπά έγγραφα, επιτρέπεται η κατάσχεση και των επίσημων βιβλίων και στοιχείων.
- Να ζητά από τον ελεγχόμενο φορέα την παροχή κάθε αναγκαίας διευκρίνισης και κάθε χρήσιμου στοιχείου για τη διεξαγωγή του ελέγχου.



- Να λαμβάνει γνώση στοιχείων που καλύπτονται από το απόρρητο των τραπεζών, με άρση αυτού για τη διευκόλυνση του ελέγχου, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο νόμο.
- Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητά από αυτό να παράσχει εγγράφως πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του.
- Να ενεργεί ελεγκτικές επαληθεύσεις διασταύρωσης στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματιών αρμοδιότητας άλλης ελεγκτικής αρχής που έχουν την έδρα τους στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία που ελέγχει.

Αντίστοιχα, ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου υποχρεούται:

- Να δείχνει στο φορολογούμενο κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν την έναρξη αυτού, την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα και να του επιδίδει αντίγραφο της εντολής ελέγχου.
- Να είναι ευγενής απέναντι στο φορολογούμενο και αντικειμενικός στην κρίση του.
- Να συντάσσει και να επιδίδει έκθεση κατάσχεσης σε περίπτωση κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων ή ταυτόχρονης κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων και επίσημων βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, να συντάσσει και να παραδίδει απόδειξη παραλαβής στις περιπτώσεις παραλαβής μόνο επίσημων βιβλίων και στοιχείων.
- Να επιδίδει σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου επί απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματιών αρμοδιότητας του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης, προκειμένου ο ελεγχόμενος να μπορεί να απευθυνθεί σε ειδική επιτροπή, εφόσον το επιθυμεί.
- Να συντάσσει μετά το πέρας του ελέγχου σχετική έκθεση ελέγχου με τις τυχόν διαπιστωθείσες παραλείψεις, η οποία αφού θεωρηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής ή άλλο αρμόδιο όργανο, κοινοποιείται μαζί με τις οικείες πράξεις καταλογισμού στο φορολογούμενο κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

- Να διαφυλάσσει το φορολογικό απόρρητο.  
(<https://www.taxheaven.gr/circulars/10940/arora-egxeiridio-forologikwn-elegxwn>)

#### 5.10 Επιχειρήσεις που υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο

Όπως προαναφέρθηκε δεν είναι δυνατή η διενέργεια ελέγχου σε όλες τις επιχειρήσεις. Τα κριτήρια επιλογής των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε έλεγχο είναι: (Καρτάλης Ν.)

- Ουσιαστικές παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ)
- Δελτία πληροφοριών ή άλλα στοιχεία φοροδιαφυγής
- Η μη πραγματοποίηση αυτοελέγχου
- Εκπρόθεσμες διακοπές
- Αδικαιολόγητες μεγάλες διαφορές στα στοιχεία δηλώσεων κυρίως Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ αλλά και καταστάσεων αρ.20 Π.Δ. 186/92

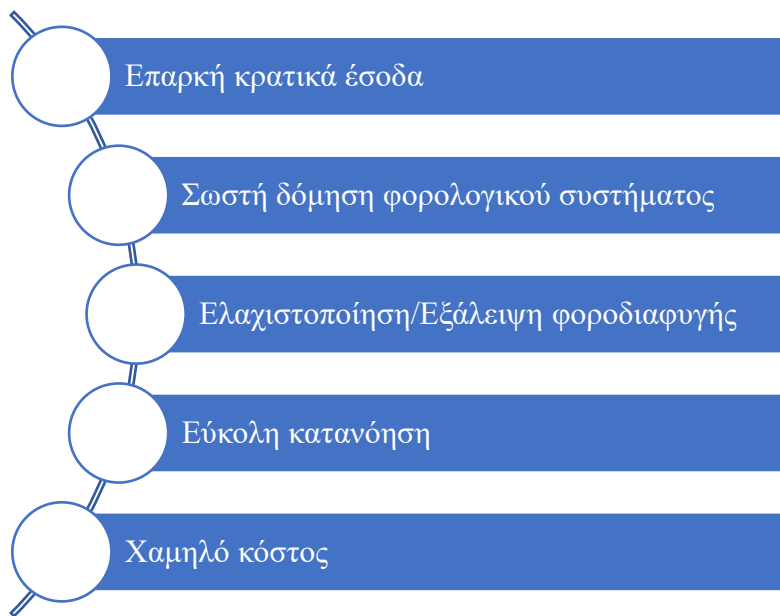
Μετά την έκδοση της ΠΟΛ. 1178/2011 υπήρξε καθορισμός των κριτηρίων και των κανόνων επιλογής υποθέσεων και πλέον η επιλογή γίνεται αυτοματοποιημένα με την υιοθέτηση 85 κριτηρίων επιλογής, τα οποία ταξινομούνται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Ουσιαστικές παραβιάσεις στην τήρηση βιβλίων
- Ουσιαστικές παραβιάσεις στην έκδοση ή λήψη στοιχείων
- Δελτία πληροφοριών υπηρεσιών για φοροδιαφυγή
- Παραβιάσεις Ν. 2859/00 ΦΠΑ
- Μη υποβολή δηλώσεων Εισοδήματος ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων
- Εφαρμογή διατάξεων αναπτυξιακών νόμων
- Συσσωρευμένες ζημίες χρήσεων
- Αγοραπωλησίες ακινήτων

#### 5.11 Παράγοντες αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου

Σύμφωνα με την Έκθεση του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης για να επιτευχθεί η αποτελεσματικότητα ενός φορολογικού συστήματος θα πρέπει να ικανοποιούνται οι παρακάτω παράγοντες: (OECD, 2001)

- Τα κρατικά έσοδα να είναι επαρκή ώστε να υπάρχει κάλυψη τόσο των δημοσίων δαπανών όσο και τυχόν ελλειμμάτων που προκύπτουν
- Η δομή του φορολογικού συστήματος να είναι έτσι ώστε να υπάρχει δίκαιη αντιμετώπιση των φορολογουμένων
- Να ελαχιστοποιούνται ή ακόμα και να εξαλείφονται φαινόμενα φοροδιαφυγής
- Να είναι εύκολα κατανοητό
- Να έχει χαμηλό κόστος



Διάγραμμα 16 - Παράγοντες αποτελεσματικού φορολογικού ελέγχου

#### 5.12 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013, “ η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης κοινοποίησης, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου.”

Μετά το διάστημα των είκοσι ημερών ή αφού γνωστοποιηθούν οι απόψεις του φορολογουμένου και εντός ενός μηνός, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει της έκθεσης ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. (<https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>)

### 5.13 Οφέλη και συνέπειες φορολογικού ελέγχου

Σύμφωνα με τον Σπανό (2006), μέσω της τήρησης του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αλλά και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων επιτυγχάνεται ο σεβασμός των λογιστικών βιβλίων από τις οικονομικές μονάδες. Ο εν λόγω σεβασμός επιβάλλεται αφού οι συνέπειες που προκύπτουν από τη μη ορθή τήρηση των βιβλίων και των λογιστικών εγγράφων μπορεί να αποβούν μοιραίες για την ύπαρξη της επιχείρησης. Αποτέλεσμα του σεβασμού αυτού είναι η σωστή και δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών στο σύνολο των οικονομικών μονάδων, καθώς αν μια επιχείρηση διαφεύγει των φορολογικών της υποχρεώσεων, παραποιώντας τα βιβλία και τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις επιβαρύνει τις υπόλοιπες επιχειρήσεις.

Πέρα από τα οφέλη ο φορολογικός έλεγχος έχει και ορισμένες συνέπειες, οι οποίες είναι: (Τσακίρη, 2008)

- Προσδιορισμός του φόρου  
Πραγματοποιείται είτε λογιστικά ( για τα βιβλία Β' και Γ' κατηγορίας) είτε εξωλογιστικά (σε περιπτώσεις μη τήρησης βιβλίων , τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας) είτε τεκμαρτά (όπου είναι ανέφικτος ο πραγματικός προσδιορισμός).
- Επίλυση διαφορών  
Σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Φορολογικών Ελέγχων (2008), *“ο φορολογούμενος μετά την κοινοποίηση σε αυτόν των εκθέσεων ελέγχου και των καταλογιστικών πράξεων μπορεί να υποβάλλει εντός 2 μηνών στον προϊστάμενο της αρμόδιας αρχής πρόταση για διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμό) είτε με αίτηση είτε με δικόγραφο της προσφυγής.”*  
(<https://www.taxheaven.gr/circulars/10940/arora-egxeiridio-forologikwn-elegxwn/01.02.2021>)

- Επιβολή κυρώσεων

Σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Φορολογικών Ελέγχων (2008), προβλέπονται ποινικές και διοικητικές κυρώσεις. Διοικητικές κυρώσεις μπορεί να είναι:

- Πρόσθετος φόρος σε περίπτωση εύρεσης διαφοράς μεταξύ του κύριου φόρου που έχει επιβληθεί και του φόρου που προκύπτει από τον έλεγχο
- Πρόστιμο σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία
- Άλλες κυρώσεις όπως για παράδειγμα αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών μέχρι ένα (1) μήνα, σε περιπτώσεις παρεμπόδισης της διενέργειας φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων

Ποινικές κυρώσεις προβλέπονται σε περίπτωση φοροδιαφυγής όπως για παράδειγμα παράλειψη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, παράλειψη απόδοσης στο Δημόσιο του ΦΠΑ . Για τα αδικήματα φοροδιαφυγής προβλέπεται φυλάκιση τουλάχιστον 3 μηνών.

(<https://www.taxheaven.gr/circulars/10940/arora-egxeiridio-forologikwn-elegxwn/>)

#### 5.14 Σύγχρονες τάσεις στο φορολογικό έλεγχο

Με την πάροδο του χρόνου έχει παρατηρηθεί εξέλιξη αναφορικά με τον τρόπο διεξαγωγής των φορολογικών ελέγχων. Πιο συγκεκριμένα, πλέον εκτός από τον παραδοσιακό τρόπο ελέγχου ( ορθές λογιστικές καταστάσεις και δηλώσεις εισοδημάτων στις φορολογικές δηλώσεις) εφαρμόζονται παράλληλα έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως ονομάζονται. Μέσω αυτών των τεχνικών, παρέχεται στις αρμόδιες αρχές η δυνατότητα ελέγχου εισοδημάτων που προέρχονται από το εξωτερικό μέσω εμβασμάτων για παράδειγμα. Στην ανάπτυξη των τεχνικών συνέβαλαν τόσο η ανάπτυξη των τεχνολογικών μέσων συλλογής και επεξεργασίας πληροφοριών και δεδομένων όσο και η άρση του τραπεζικού απορρήτου και ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ κρατών. Με τις επιπλέον αυτές πληροφορίες από τις τράπεζες και τις χώρες του εξωτερικού, οι αρμόδιες αρχές μπορούν να εξάγουν ασφαλέστερα αποτελέσματα σχετικά με την προέλευση των εισοδημάτων των φορολογουμένων και να ανακαλύψουν τυχόν πηγές εισοδημάτων τις οποίες οι ελεγχόμενοι απέκρυπταν. Η πρώτη θεσμοθέτηση των έμμεσων τεχνικών ελέγχων έγινε στις αρχές του

2012 με το άρθρο 67β του ν.2238/1994 πριν αντικατασταθούν από το άρθρο 28 του ν.4172/2013 και το άρθρο 27 του ν.4174/2013 και μεταγενέστερες εγκυκλίους (ΠΟΛ.1050/17.2.2014). Οι τεχνικές αυτές λειτουργούν συμπληρωματικά των παραδοσιακών ελέγχων. Σύμφωνα με το νόμο (ΠΟΛ. 1050/17.02.2014), “ οι τεχνικές αυτές χρησιμοποιούνται για υποθέσεις ισχύει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις, όπως προβλέπεται στο άρθρο 3 του νόμου αυτού:

1. προκύπτει αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις)
2. παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει,
3. τα φυσικά πρόσωπα είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα.
4. δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,
5. υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές) ”.

<https://www.taxheaven.gr/circulars/30205/arora-forologikos-elegxos-mesw-newn-texnikwn> /02.02.2021)

#### 5.15 Σημασία χρήσης ηλεκτρονικών Πληροφοριακών Συστημάτων στο Φορολογικό έλεγχο

Την τελευταία δεκαετία παρατηρηθεί μια τάση αναγνώρισης της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης( e-governance) τόσο από τις κυβερνήσεις όσο και από άλλους δημόσιους οργανισμούς. (OECD, 2016). Σύμφωνα με τον Buckley (2003), “οι έννοιες ηλεκτρονική διακυβέρνηση (e-governance) και ηλεκτρονικές δημόσιες υπηρεσίες (e-public) διαφέρουν. Ηλεκτρονική διακυβέρνηση είναι η παροχή πληροφοριών από την κυβέρνηση προς τους πολίτες και η ενεργός συμμετοχή των τελευταίων ενώ οι ηλεκτρονικές δημόσιες υπηρεσίες είναι η παροχή δημόσιων υπηρεσιών στους πολίτες, τους επιχειρηματικούς εταίρους, τους προμηθευτές και όσους εργάζονται στον κυβερνητικό τομέα μέσω ηλεκτρονικών μέσων, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών, της επικοινωνίας, της αλληλεπίδρασης, της σύναψης συμβάσεων και των συναλλαγών”. Η τεχνολογία στις μέρες μας έχει διεισδύσει σε όλους τους τομείς της καθημερινότητάς μας και αποτελούν πλέον απαραίτητο εργαλείο για

την αποτελεσματική διαχείριση των πληροφοριακών συστημάτων. Σύμφωνα με τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (2016) καθοριστικό παράγοντα για το μέλλον των φορολογικών διοικήσεων σχετικά με τη διαχείριση της φορολογικής συμμόρφωσης των πολιτών θα αποτελέσει η επιτυχής εφαρμογή της τεχνολογίας των πληροφοριών. Οι βασικές δυνατότητες που παρέχονται μέσω των σύγχρονων τεχνολογιών είναι: (Jimenez et al., 2013)

- α. Ένα βασικό φορολογικό σύστημα (core tax system), το οποίο συμβάλλει στην τεχνολογική υποστήριξη σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα της φορολογικής διοίκησης
- β. Ένα σύστημα ηλεκτρονικής φορολογίας (e-tax system), το οποίο παρέχει ηλεκτρονική εγγραφή, διενέργεια συναλλαγών καθώς και εκπαίδευση και ενημέρωση στους φορολογούμενους, δίνοντας τους τη ανεξαρτησία και ευκολία στις συναλλαγές τους.
- γ. Ένα σύστημα επιδόσεων συμμόρφωσης (compliance performance system), το οποίο συμβάλλει στον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης, πιθανών περιπτώσεων υψηλού κινδύνου παράβασης μέσω της στήριξης της φορολογικής διοίκησης.
- δ. Ένα σύστημα διαχείρισης πληροφοριών (Management Information System (MIS)), το οποίο διευκολύνει τη συλλογή και διάδοση των πληροφοριών και διασφαλίζει την έγκαιρη ενημέρωση της διοίκησης και του προσωπικού μέσω εκθέσεων.

## 5.16 Το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα ELENXIS

### 5.16.1 Ρόλος, στόχοι-σκοποί και αντικείμενο ΠΣ

Όπως αναφέρθηκε και στην προηγούμενη ενότητα, τα τελευταία χρόνια έχει γίνει επιτακτική η ανάγκη χρήσης νέων τεχνολογιών και στο φορολογικό έλεγχο ώστε να επιτευχθεί ευκολότερα, γρηγορότερα και πιο αποτελεσματικά το έργο των αρμόδιων αρχών. Για το λόγο αυτό η Γενική Γραμματεία το Δεκέμβριο του 2010 ξεκίνησε την πιλοτική λειτουργία του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος ELENXIS. Το σύστημα αυτό αποτελεί ένα ηλεκτρονικό μέσο το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τους ελεγκτές του Δημοσίου και θα προσφέρει άμεση πρόσβαση σε κάθε είδους φορολογικό στοιχείο της επιχείρησης κατά τη διεξαγωγή τακτικού ή προσωρινού ελέγχου. (<https://www.taxheaven.gr/news/6739/xekinhse-h-pilotikh-leitoyrgia-toy-neoy-oloklhrwmenoy-plhroforiakoy-systhmatos-elegktikwn-yphresiwn-elenxis> ,

<https://www.taxheaven.gr/news/6720/to-hlektroniko-systhma-elenxis-epixeirei-na-oesei-se-leitoyrgia-apo-thn-1h-ianoyarioy-2011-h-genikh-grammateia-plhroforikwn-systhmatwn>)

Η δομή και ο τρόπος λειτουργίας του Πληροφοριακού Συστήματος ELENXIS βασίστηκε στο λογισμικό ESKORT, το οποίο λειτουργεί αποτελεσματικά σε πολλές Ευρωπαϊκές χώρες. Το Σύστημα είναι ένα σύστημα πελάτη/εξυπηρετητή πολλαπλών επιπέδων (multi-tier architecture), το οποίο αποτελεί μια ολοκληρωμένη λύση για το σύνολο των Ελεγκτικών Υπηρεσιών, που χρησιμοποιεί τις νέες τεχνολογίες. Το Πληροφοριακό αυτό σύστημα απαρτίζεται από εφαρμογές, οι οποίες παρέχουν συνολική κάλυψη των απαιτήσεων των ελεγκτικών διαδικασιών, από εξοπλισμό της πληροφορικής και των τηλεπικοινωνιών, τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες ασύρματης και απομακρυσμένης πρόσβασης καθώς και την απαραίτητη εκπαίδευση των χρηστών του. Σκοπός του είναι η αναβάθμιση του ελεγκτικού έργου με την αξιοποίηση του συνόλου των διαθέσιμων πληροφοριών και δεδομένων. (Παρτάλης Α., 2012). Κύριος στόχος του είναι η επιτάχυνση του ελεγκτικού έργου, η αύξηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας των ελέγχων, με απώτερο σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και πολιτείας. Ο βασικός ρόλος του είναι η παροχή βοήθειας στις επιχειρησιακές ελεγκτικές διαδικασίες.

<https://www.taxheaven.gr/news/6739/xekinhse-h-pilotikh-leitoyrgia-toy-neoy-oloklhrwmenoy-plhroforiakoy-systhmatos-elegktikwn-yphresiwn-elenxis>).

#### 5.16.2 Επιχειρησιακές περιοχές που υποστηρίζονται και σε ποιους απευθύνεται

Οι επιχειρησιακές περιοχές που υποστηρίζονται από το Πληροφοριακό Σύστημα είναι:

- Υποστήριξη της στρατηγικής των Ελεγκτικών Υπηρεσιών και ειδικότερα της επιλογής και στόχευσης των ελέγχων, μέσω της αξιοποίησης σύγχρονων τεχνολογιών
- Διενέργεια ελέγχων για το σύνολο των διαδικασιών παρακολούθησης και διαχείρισης των ελέγχων
- Εσωτερικός Έλεγχος των Ελεγκτικών Υπηρεσιών

Μέσω του συστήματος αυτού έχουν αναπτυχθεί εφαρμογές για τον έλεγχο του συνόλου των φορέων του Υπουργείου και απευθύνεται σε όλους τους ελεγκτικούς φορείς:

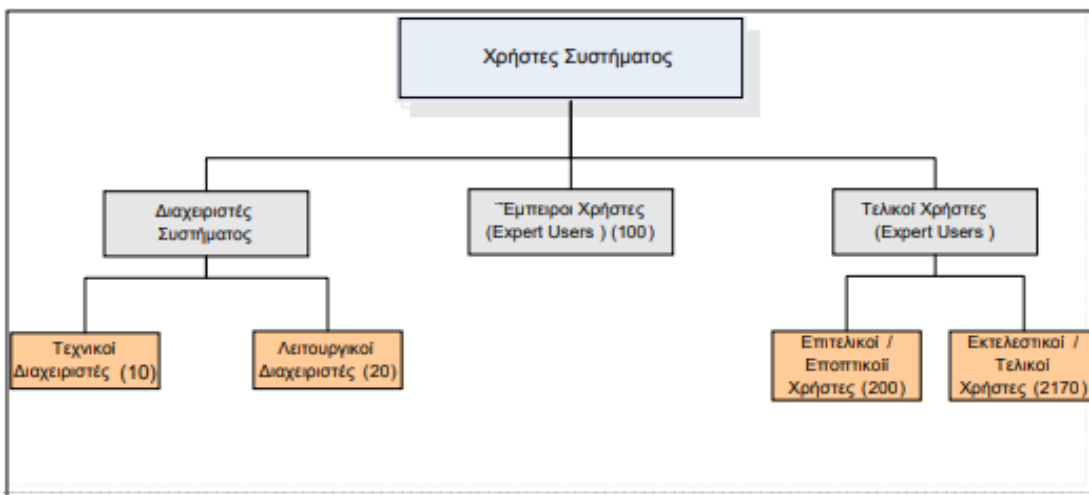
- Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ)
- Τελωνειακές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Τ.Ε.Υ)
- Οικονομική Επιθεώρηση
- Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) (Παρτάλης Α., 2012)



### 5.16.3 Χρήστες του συστήματος

Ως χρήστες του συστήματος ορίζονται: (Παρτάλης 2012):

- Τεχνικοί Διαχειριστές Συστήματος (System Technical Administrators)
- Λειτουργικοί Διαχειριστές Συστήματος (System Domain Administrators)
- Έμπειροι Χρήστες (Expert users)
- Τελικοί Χρήστες (End uses), οι οποίοι με τη σειρά τους διακρίνονται:
  - ο Επιτελικοί / εποπτικοί τελικοί χρήστες (πχ Διευθυντές / Τμηματάρχες, Υπεύθυνοι Ομάδων)
  - ο Εκτελεστικοί τελικοί Χρήστες (Ελεγκτές )



Εικόνα 1 - Χρήστες Πληροφοριακού Συστήματος ELENXIS Πηγή: Παρτάλης,2012

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η πανδημία που πλήττει όλον τον πλανήτη τον τελευταίο χρόνο, σε συνδυασμό με τη χρηματοοικονομική και πιστωτική κρίση αλλά και την ανάπτυξη της τεχνολογίας καθιστούν τον έλεγχο αναγκαίο για την αποτελεσματικότερη διαχείριση των οικονομικών των κρατών. Τα κράτη και οι κυβερνήσεις τους προσπαθούν να ελαχιστοποιήσουν σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο βαθμό τις συνέπειες των γεγονότων που λαμβάνουν χώρα καθημερινά. Παρατηρούμε εικόνες κλειστών καταστημάτων εστίασης και λιανικής καθώς

και απαγόρευση κυκλοφορίας σε πολλές χώρες με άμεσες συνέπειες στην οικονομική κατάσταση των χωρών.

Όπως έγινε αντιληπτό ύστερα από τη θεωρητική έρευνα του ελέγχου, παρατηρείται ανοδική τάση της σπουδαιότητας και αναγκαιότητας του ελέγχου στη διαβίωση και την αποτελεσματική λειτουργία των επιχειρήσεων.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία αναλύθηκαν ο εσωτερικός, ο εξωτερικός και ο φορολογικός έλεγχος και διαπιστώθηκε πως παρά τις διαφορές μεταξύ των τριών ειδών ελέγχου, ως προς τα χαρακτηριστικά και τη μεθοδολογία τους, και οι τρεις επιδρούν θετικά στη λειτουργία των ελεγχόμενων οικονομικών μονάδων. Ο κάθε τύπος ελέγχου επιτυγχάνει το δικό του επιμέρους σκοπό και έτσι επιτυγχάνεται και ο απώτερος στόχος και των τριών ελέγχων που είναι η αποτελεσματική λειτουργία των επιχειρήσεων.

Δεδομένων των πλεονεκτημάτων που παρουσιάζει ο εξωτερικός έλεγχος και της ωφέλειας που παρέχει στις επιχειρήσεις θεωρώ ότι στην περίπτωση της υιοθέτησής του από όλες τις κατηγορίες επιχειρήσεων (πολύ μικρές έως ομίλους επιχειρήσεων) θα επιτευχθεί η μείωση της φοροδιαφυγής και θα αυξηθεί η βιωσιμότητα των επιχειρήσεων αυτών. Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε το κόστος ύπαρξης εξωτερικών ελεγκτών είναι μεγάλο και ίσως είναι και αποτρεπτικό για την υιοθέτηση του συγκεκριμένου πλάνου. Για το λόγο αυτό είναι αναγκαία η εφαρμογή κλίμακας τιμών για τις υπηρεσίες του εξωτερικού ελέγχου ανάλογα με τα κέρδη χρήσης των επιχειρήσεων. Όσον αφορά το φορολογικό έλεγχο επιτακτική είναι η ανάγκη εκπαίδευσης του συνόλου των φορολογικών ελεγκτών σχετικά με τη χρήση του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος ELENXIS ώστε να διευκολύνονται κατά τη διαδικασία του ελέγχου και να μειωθεί η διάρκεια αυτού.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### A. Ελληνική

- Αληφαντής Γ., (2016). Ελεγκτική, Αθήνα
- Αναγνώστου Σ., (2017), «Δικαιώματα και υποχρεώσεις Φορολογουμένων και Ελεγκτών κατά τον Προληπτικό – Προσωρινό και Τακτικό Φορολογικό Έλεγχο», Πανελλήνια Ομοσπονδία Εργαζομένων Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών
- Βαρβατσουλάκη, Ν.Ι. (2002). Οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της οργάνωσης συστήματος εσωτερικού ελέγχου σε μικρομεσαίες νοσηλευτικές μονάδες, Διδακτορική Διατριβή, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα
- Γενικός Επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης (2007). Εγχειρίδιο Ελέγχου για τα ελεγκτικά σώματα και τις υπηρεσίες επιθεώρησης ελέγχου, Αθήνα
- Γρηγοράκος Θ. (1989). Γενικές αρχές Ελεγκτικής, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών, Αθήνα
- Δήμου Γ. Νίκος (2000). Ελεγκτική Ι, Βασικές Αρχές γενικής και τραπεζικής ελεγκτικής, Αθήνα
- Δρογαλάς, Γ., Φωτιάδης, Θ. και Σουμπενιώτης, Δ. (2006). Εννοιολογικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου: Θεωρητική Προσέγγιση και Πραγματική Μελέτη Περίπτωσης, Διοικητική Ενημέρωση
- Ζιάγκα Ε, Κυριάκου Κ. (2016), Διαδικασία φορολογικού ελέγχου Φυσικών Προσώπων κατά τις διατάξεις του «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (Ν.4174/2013), Φορολογική επιθεώρηση, Απρίλιος-Μάιος 2016 τεύχος 794 (σελ. 611)
- Ζωίτσας Άγγελος (2017). Σύγχρονη Ελεγκτική & Ελεγκτικός Κίνδυνος, Θεσσαλονίκη
- Καζαντζής Ι.Χ. (2006). Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων, εκδόσεις Business Plus Α.Ε., Πειραιάς.
- Κάντζος Κωνσταντίνος, Χονδράκη Αθηνά (2006). Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα
- Καρτάλης Νικόλαος, Σημειώσεις στο μάθημα Λογιστική και ελεγκτική δημοσίων οργανισμών και ειδικών κλάδων, ΠΜΣ Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Δυτικής Μακεδονίας
- Καραμάνης Κ.,(2008). Σύγχρονη Ελεγκτική, Θεωρία και Πρακτική Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, Εκδόσεις ΟΠΑ, Αθήνα

- Κορομηλάς Γ., (2013). Tax notes, Athens: Tax Advisors
- Κορομηλάς Γ. και Γιαννόπουλος Χρ. (2006) Φορολογικός Έλεγχος Επιχειρήσεων, Αθήνα.
- Μιχαήλ Π., Κουτσούκας, Χ., Χαλβατσιώτης, Δ. & Μανουσάκης, Ι. (2008). Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου. Αθήνα: ΙΕΣΟΕΛ.
- Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π. (2013). Σύγχρονα Θέματα ελεγκτικής και εσωτερικού ελέγχου: σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα
- Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π. (2017). Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Αειφόρος λογιστική, Θεσσαλονίκη
- Παπαδάτου Θ., (2005). Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Ανώνυμων Εταιριών, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη.
- Παπάς Α. (2003). Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Εκδόσεις Μπένου, Θεσσαλονίκη
- Παπαστάθης Π. (2014). Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος και η πρακτική εφαρμογή του, Αθήνα
- Παρτάλης, Α. (2012). «ELENXIS»-Ένα Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Ελεγκτικών Υπηρεσιών, ως ένα νέο αξιόπιστο και σύγχρονο εργαλείο στόχευσης, διαχείρισης και διενέργειας φορολογικών ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, στα πλαίσια αντιμετώπισης του σύγχρονου οικονομικού εγκλήματος και της φοροδιαφυγής, Διπλωματική Μεταπτυχιακού, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη
- Πιερής Μ., Κουτσούκος Χ., Χαλβατσιώτης Δ., Μανουσάκης Ι., Τρυποσκούφης Θ. (2008). Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου, Αθήνα
- Ρογδάκη Ε. (2004). Πανεπιστημιακές Σημειώσεις Εσωτερικού Ελέγχου, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Χίος
- Τσακλάγκανος Άγγελος (2005). Ελεγκτική, Εκδόσεις ΑΦΟΙ Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη
- Φλιτούρης, Α. (2007). Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος, Θεσσαλονίκη
- Φορτσάκης Π., Αναστόπουλος Δ.Ι., (2003) Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα

B. Ξένη

- Breda Porter, Jon Simon, David Hatherly, (2003). Principles of external audit
- Buckley, J. (2003). E-service quality and the public sector. *Managing Service Quality: An International Journal*, 13(6), 453-462.
- Cheung, T. Chi. and Qiang, Chen., (1997). Internal audit at Guangdong Nuclear Power Joint Venture Company Limited, *Managerial Auditing Journal*, 12(4): 219-226.
- Constantin Nicolae Vasile and Susmanschi Georgiana, (2012) “Internal and External Auditor as a Team-Work”, *Revista Economica*, vol. Supplement, issue 4.
- Dan M., C- Wane Alderman, Alan J. Winters, (1996). *Auditing*, 4<sup>th</sup> edition, The Dryden Press, New York
- Drogalas G., Sorros I., Karagiorgou D., and Diavastis I., (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors' perceptions. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 123.
- Felix, W., Gramling, A. and Maletta, M. (2001). “The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution”, *Journal of Accounting Research*, 39(3), pp.513-534
- Grant Thomton, (1990), *Audit Manual*
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. and Ismail, I. (2004). “The Reliance of External Auditors on Internal Auditors”, *Managerial Auditing Journal*, 19(9), pp. 1148-1159
- Jimenez, G., Mac an tSionnaigh, N., & Kamenov, A. (2013). *Information Technology for Tax Administrations*. USAID Bureau for Economic Growth, Education and Environment, Office of Economic Policy Available at: [https://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/pnaea485.pdf](https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/pnaea485.pdf)
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., Christodoulou, P. and Pazarskis, M. (2006), Conceptual framework, development trends and future prospects of internal audit: Theoretical approach. 5th Annual Conference, Hellenic Finance and Accounting Association (H.F.A.A.), Thessaloniki, Conference Proceedings.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G. and Chatzispirou I. (2010). “Internal control system and management information systems”, *The Southeuropean Review of Business Finance & Accounting*

- Lampe, J. and Sutton, S. (1994). Evaluating the Work of Internal Audit: A Comparison of Standards and Empirical Evidence, *Accounting and Business Research*, 24 (96), pp. 335-348.
- Lemon, M and Tatum, K., (2003), Internal Auditing's systematic disciplined process, The Institute of Internal Auditors Research Foundation
- OECD, (2001). Principles of Good Tax Administration, Centre for Tax Policy and Administration, Tax guidance series, General Administrative Principles
- OECD (2016), Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies, OECD Publishing, Paris
- Sarens, G. and De Beelde, I. (2006). "Internal auditors' perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian companies", *Managerial Auditing Journal*, 21(1), pp. 63-80. 28.
- Slemrod J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion, *Journal of Economic Perspectives*. Vol.21, Number 1, Winter
- Spira, L. and Page, M. (2003). "Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), pp. 640-661.
- Spencer Pickett K. H., 2003, *The Internal Auditing Handbook*, Wiley, UK
- Suciu Gheorghe (2008) "Similarities and Differences between Internal Auditing, Internal Public Auditing and Other Services", University of Craiova, *Annals of Computational Economics*, Vol 3, May, pp. 1436 - 1443

#### Γ. Ηλεκτρονική

- Δαλιάνης Γιώργος, σε συνεργασία με τον Γιάννη Αρτσίτα (2019) «Φορολογικός έλεγχος μέσω τεχνικών» Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/circulars/30205/arora-forologikos-elegxos-mesw-newn-technikwn> Τελευταία πρόσβαση: 14.02.2021
- Νικόλαος Παπαγιάννης (2016) Ο τακτικός έλεγχος από ορκωτούς ελεγκτές για τη χρήση του 2016 γίνεται με τα όρια που ίσχυαν έως 31/12/2015. Διαθέσιμο στο: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=197264> Τελευταία πρόσβαση: 25.01.2021

- Ραπτοπούλου Χρυσάνθη Δ. Το Επαγγελματικό απόρρητο των ορκωτών ελεγκτών λογιστών μετά την εισαγωγή του Ν. 4449/2017. Accountancy Greece Τεύχος 30. Διαθέσιμο στο: <https://www.accountancygreece.gr/%CF%84%CE%BF-%CE%B5%CF%80%CE%B1%CE%B3%CE%B3%CE%B5%CE%BB%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B9%CE%BA%CF%8C-%CE%B1%CF%80%CF%8C%CF%81%CF%81%CE%B7%CF%84%CE%BF-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%BF%CF%81%CE%BA%CF%89%CF%84%CF%8E/> Τελευταία πρόσβαση: 28.01.2021
- Σγουρινάκης Νίκος, (2012) Οι βασικές αρχές της Φορολογίας. Διαθέσιμο στο: <http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/17130/%CE%9F%CE%B9-%CE%B2%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%B1%CF%81%CF%87%CE%AD%CF%82-%CF%84%CE%B7%CF%82-%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82> Τελευταία πρόσβαση 10.02.2021
- ΕΥ: Ο COVID-19 οδηγεί στην επαναξιολόγηση των λειτουργιών του εσωτερικού ελέγχου (2020)
- Διαθέσιμο στο: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=217540> Τελευταία πρόσβαση: 20.01.21
- ΥΠ.ΟΙΚ Δικτυακός Τόπος Διαβουλεύσεων Άρθρο 07 – Προσόντα Διαθέσιμο στο: <http://www.opengov.gr/minfin/?p=6955> Τελευταία πρόσβαση: 24.01.2021
- Νέο ελεγκτικό κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου αλλαγές στα Δ.Ε.Κ. και μετατροπή της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων σε Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε. ΜΕ.ΕΠ.) προβλέπει το νέο πολυνομοσχέδιο (2013) Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/12556/neo-elegktiko-kentro-elegxoy-forologoymenwn-megaloy-ploytoy-allages-sta-dek-kai-metatroph-ths-doy-megalwn-epixeirhsewn-se-kentro-elegxoy-megalwn-epixeirhsewn-ke-meep-problepei-to-neo-polynomosxedio> Τελευταία πρόσβαση: 30.01.2021



- ΑΑΔΕ. Αποστολή και αρμοδιότητες Διαθέσιμο στο: <https://www.aade.gr/menoy/aade/apostoli-armodiotes> Τελευταία πρόσβαση: 30.01.2021
- Άρθρο 24 -Νόμος 4249/2014- Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (2014) Διαθέσιμο στο: <https://www.lawspot.gr/nomikes-plirofories/nomothesia/n-4249-2014/arthro-24-nomos-4249-2014-dieythynsi-oikonomikis> / Τελευταία πρόσβαση: 30.01.2021
- Εγχειρίδιο Φορολογικών Ελέγχων, 2<sup>η</sup> Έκδοση 2008 Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/circulars/10940/arora-egxeiridio-forologikwn-elegxwn> Τελευταία πρόσβαση: 02.02.2021
- ΥΠ.ΟΙΚ (2010) Ξεκίνησε η πιλοτική λειτουργία του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Ελεγκτικών Υπηρεσιών – ELENXIS Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/6739/xekinhse-h-pilotikh-leitoyrgia-toy-neoy-oloklhrwmenoy-plhroforiakoy-systhmatos-elegktikwn-yphresiwn-elexnis> Τελευταία πρόσβαση: 13.02.2021
- Το ηλεκτρονικό σύστημα «elenxis» επιχειρεί να θέσει σε λειτουργία από την 1η Ιανουαρίου 2011 η Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων (2010) Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/news/6720/to-hlektroniko-systhma-elenxis-epixeirei-na-oesei-se-leitoyrgia-apo-thn-1h-ianoyariou-2011-h-genikh-grammateia-plhroforikwn-systhmatwn> Τελευταία πρόσβαση: 14.02.2021
- ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ.16 Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών. , κωδικοποιημένος με τον 1111 Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/law/%CE%A0.%CE%94.16/1989> Τελευταία πρόσβαση: 15/02.2021