

Α.Ε.Ι ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΣΤΗΝ**  
**ΕΛΛΑΔΑ**



ΤΟΥ

ΜΠΟΥΡΓΑΝΗ ΓΕΩΡΓΙΟΥ (Α.Μ 15091)

Επιβλέπων καθηγητής : Συκιανάκης Νικόλαος

ΑΘΗΝΑ , 2016

## **Φορολογικοί και λογιστικοί έλεγχοι στην Ελλάδα**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Περίληψη .....	4
Abstract .....	5
Κατάλογος πινάκων και σχημάτων.....	6
Εισαγωγή .....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Φορολογικοί έλεγχοι .....	9
1.1 Προληπτικός φορολογικός έλεγχος .....	11
1.2 Τακτικός φορολογικός έλεγχος.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Ελεγκτικοί Μηχανισμοί.....	13
2.1 Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) .....	13
2.2 Οικονομική Αστυνομία.....	14
2.3 Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.).....	15
2.4 Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου και επανελέγχου .....	16
2.5 Οικονομική Επιθεώρηση .....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία .....	19
3.1 Λογιστικός έλεγχος.....	19
3.2 Εσωτερικός Έλεγχος.....	21
3.3 Ανεξαρτησία και ασυμβίβαστα ελεγκτή.....	22
3.4 Επαγγελματική δεοντολογία .....	27
3.5 Ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα.....	31
3.6 Ποιοί ελέγχονται από τις ελεγκτικές εταιρίες.....	38
3.6.1 Τακτικός έλεγχος .....	38
3.6.2 Διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων.....	41
3.7 Πλεονεκτήματα ελεγχόμενης εταιρίας.....	44
Συμπεράσματα .....	46

Βιβλιογραφία ..... 47

## Περίληψη

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται το θέμα του φορολογικού και λογιστικού ελέγχου των ιδιωτικών και δημόσιων επιχειρήσεων, καθώς και το πλαίσιο των ελεγκτικών μηχανισμών που λειτουργούν στην Ελλάδα. Πιο συγκεκριμένα, γίνονται αναφορές σχετικά με τον φορολογικό έλεγχο που ισχύει στην χώρα μας, καθώς και για τον ελεγκτικό μηχανισμό, ο οποίος περιλαμβάνει και τους ιδιωτικούς φορείς ελέγχου, όπως αυτοί διαμορφώνονται στο ελληνικό θεσμικό πλαίσιο, και είναι οι ιδιωτικές ελεγκτικές εταιρίες, τα ελεγκτικά γραφεία και οι ιδιώτες ελεγκτές.

Η ελληνική αγορά των ελεγκτικών εταιριών περιλαμβάνει 44 εταιρίες, από τις οποίες οι μεγαλύτερες που ξεχωρίζουν βάσει κύκλου εργασιών και προσωπικού είναι 6 εταιρίες και οι οποίες καταλαμβάνουν το 79% των συνολικών πωλήσεων για το 2014. Αντίστοιχα, οι δέκα (10) μεγαλύτερες εταιρείες απέσπασαν το 87% των συνολικών εσόδων του κλάδου το ίδιο έτος, δείχνοντας έτσι τα χαρακτηριστικά ενός κλάδου με υψηλή συγκέντρωση.

## **Abstract**

This thesis deals with the issue of tax and accounting control system of private and public enterprises, and the framework of control mechanisms operating in Greece. In particular, there are made special references on the tax control system in our country, and its mechanism, which includes apart from the public services, private auditing enterprises, as they are formed in the Greek institutional framework.

The Greek auditing market comprises 44 companies, of which the biggest standout basis turnover and staff are six companies, which gain the 79% of total sales for 2014. Accordingly, the ten (10) largest companies won the 87% of the total revenue of the sector in the year, showing the characteristics of a highly concentrated industry.

## **Κατάλογος πινάκων και σχημάτων**

Πίνακας 1: Ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα .....	32
Πίνακας 2: Οι μεγαλύτερες Ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα .....	36

## Εισαγωγή

Ο φορολογικός έλεγχος περιλαμβάνει γενικά τις διαδικαστικές πράξεις που διενεργούνται από τα αρμόδια φορολογικά ελεγκτικά όργανα στο πλαίσιο της άσκησης της φορολογικής αξίωσης της Πολιτείας για το σκοπό της διαπίστωσης της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και της διακρίβωσης της φορολογικής επιβάρυνσης που αναλογεί στο φορολογούμενο. Με την φορολογική ελεγκτική δράση των φορολογικών οργάνων για την αποκάλυψη, τη διάγνωση και τον έλεγχο των συστατικών στοιχείων της φορολογικής αξίωσης, εξακριβώνεται η γένεση (αλλά και η απόσβεση) της φορολογικής υποχρέωσης και διαπιστώνεται η ύπαρξη ή μη του περιστατικού με το οποίο ο φορολογικός νόμος συνδέει τη φορολογική αξίωση, αξίωση η οποία μέσω του φορολογικού ελέγχου «διαμορφώνεται» και «τελειοποιείται».

Επομένως, σχηματικά ο φορολογικός έλεγχος ακολουθεί συνήθως την υποβολή ορισμένης φορολογικής δήλωσης από μέρους του φορολογούμενου, οπότε τα φορολογικά όργανα επεμβαίνουν για να διακριβώσουν την ειλικρίνεια και την ακρίβεια των δηλούμενων από τον ενδιαφερόμενο στο οικείο κάθε φορά φορολογικό αντικείμενο. Σε άλλες περιπτώσεις, βέβαια, ο φορολογικός έλεγχος επεμβαίνει χωρίς να έχει μεσολαβήσει φορολογική δήλωση από πλευράς φορολογούμενου, είτε γιατί ο τελευταίος παράνομα δεν υπέβαλε δήλωση είτε γιατί τα ελεγκτικά όργανα δρουν σε ανύποπτο χρόνο για να διαπιστώσουν τη συμμόρφωση ή μη του ελεγχόμενου φορολογούμενου στις υποχρεώσεις του από τη φορολογική νομοθεσία.

Η φοροδιαφυγή είναι ένα φαινόμενο κατά το οποίο μειώνονται τα δημόσια έσοδα και λειτουργεί γενικότερα αρνητικά στα δημοσιονομικά μιας χώρας. Αναλυτικότερα, δημιουργεί εμπόδια στην υλοποίηση των προϋπολογισμών και μειώνει τα έσοδα του κράτους ενώ παράλληλα μπορεί να προκαλέσει την άδικη μεταχείριση των πολιτών και να δημιουργήσει αισθήματα καχυποψίας. Επιπλέον με τη φοροδιαφυγή οι ευσυνειδήτοι πολίτες επηρεάζονται αρνητικά και παύουν να πληρώνουν τους φόρους τους με αποτέλεσμα να αυξάνονται τα δημοσιονομικά ελλείμματα και να υποθηκεύεται με αυτό τον τρόπο αρνητικά το μέλλον των νεότερων γενεών. Τέλος, αποτελεί τη σημαντικότερη αιτία αθέμιτου ανταγωνισμού και οδηγεί πολλές φορές στο κλείσιμο υγιών επιχειρήσεων. Στην επιστήμη της οικονομίας όπως και σε όλες τις επιστήμες προτιμάται η πρόληψη από



την καταστολή. Η πρόληψη γίνεται με τον προληπτικό έλεγχο ενώ η καταστολή σχετίζεται με τον προσωρινό και τακτικό έλεγχο.

Με τον προληπτικό έλεγχο διαπιστώνονται οι εφαρμογές των διατάξεων του ΚΒΣ και τα φορολογικά στοιχεία στις συναλλαγές. Παράλληλα με τον προληπτικό έλεγχο εντοπίζονται πλαστά και εικονικά στοιχεία και διαπιστώνεται η εκπλήρωση των υποχρεώσεων των επιτηδευμάτων για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές ΦΠΑ, παρακρατούμενους, επιρριπτόμενους φόρους κ.α. Αρμόδιοι φορείς που διεξάγουν προληπτικούς ελέγχους είναι οι ΔΟΥ, τα Ελεγκτικά Κέντρα, ειδικά συνεργεία ορισμένα με υπουργικές αποφάσεις σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν,1914/1990 και τέλος το ΣΔΟΕ το οποίο ελέγχει και τη φορολογική νομοθεσία. Ακόμα, ελέγχους διενεργούν και ιδιωτικές εταιρίες και ιδιώτες ελεγκτές, γνωστοί ως ορκωτοί ελεγκτές, οι οποίοι και δεσμεύονται νομοθετικά για την αξιοπιστία των ελεγκτικών εκθέσεων που εκπονούν, και των αποτελεσμάτων που ανακοινώνουν.

Στην παρούσα εργασία θα ασχοληθούμε και με το επάγγελμα του ελεγκτή στην Ελλάδα και τις αρμοδιότητες των ελληνικών ελεγκτικών εταιριών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Φορολογικοί έλεγχοι

Με τον όρο φορολογικός έλεγχος εννοούμε τις ελεγκτικές ενέργειες που γίνονται από τους αρμόδιους φορολογικούς φορείς που προαναφέραμε, οι οποίες στοχεύουν στο αν πρωτίστως έχει γίνει σωστή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και αν έχουν τηρηθεί τα βιβλία για τις επιχειρήσεις. Επιπλέον, οι προλεγόμενοι φορείς ελέγχουν την υποβολή δηλώσεων και αν αυτές είναι σύμφωνες με τα βιβλία, τα οποία επίσης ελέγχουν ως προς τη φορολογική νομοθεσία και τις αρχές της λογιστικής επιστήμης.

Παράλληλα κατά τον φορολογικό έλεγχο μπορούν να γίνουν όλες οι ενέργειες προκειμένου να συλλεχθούν πληροφορίες και στοιχεία απαραίτητα για την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό μπορεί να υπάρξει μια σαφής εικόνα της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης, ο τρόπος λειτουργίας, η δυναμικότητα της, το αντικείμενο εργασίας της αλλά και να διατυπωθούν ασφαλή συμπεράσματα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Ο φορολογικός έλεγχος που σχετίζεται με τα βιβλία μιας επιχείρησης θεωρείται πολύ σημαντικός καθώς με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η πιστότητα των εγγράφων του κάθε επιχειρηματία. Εξαιτίας της σπουδαιότητας αυτής, βάση του νόμου (άρθρο 36 ΚΒΣ. 66 Ν. 2238/94) η κάθε φορολογική αρχή μπορεί να προβεί όλο το εικοσιτετράωρο σε έλεγχο και θεώρηση όλων των βιβλίων με σκοπό να διαπιστώσει αν τηρούνται σωστά. Με τον τρόπο αυτό ευρύνεται η ελεγκτική εξουσία της φορολογικής Αρχής, καθώς έχει το δικαίωμα, βάσει νόμου( το άρθρο 66 του Ν.2238/94) να λαμβάνει πληροφορίες από δημόσιες και δημοτικές αρχές, τράπεζες, ιδιωτικές επιχειρήσεις κ.α. Για αυτό το λόγο ο φορολογικός έλεγχος θεωρείται το σημαντικότερο μέσο σύλληψης και πάταξης της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα.

Τα τελευταία χρόνια διαπιστώνεται ότι έχει σημειωθεί σημαντική πρόοδος ως προς τη λήψη νομοθετικών πρωτοβουλιών με σκοπό την αναδιάρθρωση του φορολογικού μηχανισμού και των διαδικασιών ελέγχου. Πλέον η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων στην Κεντρική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών έχει αναλάβει το συντονισμό του ελεγκτικού έργου της χώρας,

χρησιμοποιώντας εφαρμογές όπως το taxis, το ΟΠΣ (ολοκληρωμένο Πληροφοριακό σύστημα) και το SESAM.

Πολλές φορές η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων συνεργάζεται με τη Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ της Γ.Γ.Π.Σ η οποία αποτελείται από επί μέρους διευθύνσεις και τμήματα όπως 1) της στατικής ανάλυσης, 2) κατάρτισης και παρακολούθησης επιχειρησιακών σχεδίων, 3) το τμήμα εγγραφών και παρακολούθησης φορολογούμενων πολιτών, 4) το τμήμα διασταυρώσεων και αξιολόγησης ελεγκτικών ευρημάτων 5) το τμήμα εκπόνησης ελεγκτικών προτύπων 6) το τμήμα επιχειρησιακών σχεδίων 7) το τμήμα εγγραφών και παρακολούθησης φορολογουμένων, 8) το τμήμα διασταυρώσεων και αξιολόγησης ελεγκτικών ευρημάτων, 9) το τμήμα εκπόνησης ελεγκτικών προτύπων, 10) το τμήμα ειδικών επιχειρησιακών δράσεων ελέγχου άμεσης φορολογίας, 11) το τμήμα ειδικών επιχειρησιακών δράσεων ελέγχου Φ.Π.Α και λοιπών έμμεσων φόρων, 12) το τμήμα ειδικών επιχειρησιακών δράσεων ελέγχου ηλεκτρονικού εμπορίου και συναλλαγών εντός ομίλων κ.λπ.<sup>1</sup>

Σύμφωνα με τη νέα νομοθετική διάταξη υπάρχει πλέον σύστημα όπου επιλέγει η κάθε αρμόδια Αρχή δηλώσεις για έλεγχο σύμφωνα με τις αρχές ανάλυσης κινδύνου (risk analysis). Το συγκεκριμένο σύστημα αναλύει ποιοτικά χαρακτηριστικά, οικονομικά, χωροταξικά και χρονικά δεδομένα.<sup>2</sup> Παράλληλα με υπουργική απόφαση έχει οριστεί και πίνακας κριτηρίων και κανόνων για την επιλογή υποθέσεων που πρέπει να ελεγχθούν και να μοριοδοτηθούν. Στο συγκεκριμένο πίνακα υπάρχουν αναλυτικά οι κανόνες που υλοποιούν το κριτήριο αλλά και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα. Επιπλέον με τα δεδομένα του συστήματος ELENXIS υπάρχει η δυνατότητα να επιλεχθούν φορολογούμενοι υψηλής μοριοδότησης. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι το πρώτο κριτήριο με αυξημένη μοριοδότηση (στο οποίο υπάρχουν 71 κανόνες) αναφέρεται σε επιτηδευματίες εκδότες πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων ή λήπτες εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων.

---

<sup>1</sup> Α.Υ.Ο. 1161279ΕΞ 19-12-2011 «Σύσταση Γραφείων στη Διεύθυνση Πολιτικής Εισπράξεων, καθορισμός και εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων των Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων».

<sup>2</sup> Άρθρο 80 «Σύστημα επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο» ν. 38422010 και Πολ. 1233/21-11-2011.

Επιπλέον με βάση υπουργικές διατάξεις πραγματοποιείται κατάρτιση κλαδικών εγχειριδίων ελέγχου. Η κατάρτιση αυτή έχει ως στόχο την καταγραφή και τυποποίηση ελάχιστων απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και τεχνικών αναλόγως του κλάδου ή του τομέα, οικονομικής δραστηριότητας με σκοπό να υπάρξει ένας ενιαίος αντικειμενικός έλεγχος των επιχειρήσεων που θα είναι αποτελεσματικότερος<sup>3</sup>.

### **1.1 Προληπτικός φορολογικός έλεγχος**

Βάσει νομοθεσίας, (άρθρο 36 του ΚΒΣ) για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, έχει καθιερωθεί ως παράλληλος έλεγχος, ο ονομαζόμενος προληπτικός έλεγχος, ο οποίος στοχεύει στη σωστή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ και την εκπλήρωση των ληξιπρόθεσμων φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης. Χαρακτηριστικά αυτού του ελέγχου προκειμένου να είναι αποτελεσματικός είναι να είναι σύντομος ουσιαστικός και να λειτουργεί αιφνιδιαστικά. Μπορεί να πραγματοποιηθεί καθ' όλη τη χρονική περίοδο και σχετίζεται με τη διακίνηση των αγαθών, την ενημέρωση των βιβλίων, τα αποθέματα, το ταμείο, τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, τυχόν ειδικά τηρούμενα βιβλία, τους φορολογικούς μηχανισμούς, καθώς και την έκδοση πλαστών ή εικονικών ή τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή τη νόθευση αυτών. Ο αρμόδιος φορέας που πραγματοποιεί τέτοιους ελέγχους είναι κυρίως το ΣΔΟΕ, καθώς θεωρείται η σημαντικότερη ελεγκτική υπηρεσία της χώρας, και κατά καιρούς ειδικά συνεργία και υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ που έχουν συγκροτηθεί μετά από υπουργική απόφαση.

### **1.2 Τακτικός φορολογικός έλεγχος**

Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος επαληθεύει την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων και ερευνά τη φορολογητέα ύλη σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί φορολογική δήλωση ή υπάρχουν κάποια λάθη σε αυτή. Ο έλεγχος αυτός βασίζεται στα

---

<sup>3</sup> Άρθρο 81» Επιβολή προστίμων όταν οι παραβάσεις αποδεικνύονται με αντικειμενικά δεδομένα και εκπόνηση κλαδικών εγχειριδίων ελέγχου» του ν. 3842/2010.

δεδομένα των βιβλίων και σε άλλα στοιχεία που υπάρχουν ή προκύπτουν κατά την πορεία του ελέγχου. Επιπλέον, μπορεί να επαληθεύσει την τήρηση του συνόλου των φορολογικών διατάξεων και παραλήψεις φόρων που οδηγούν σε απώλειες φορολογικών εσόδων για το κράτος καθώς και να συνεισφέρει στη συμμόρφωση των φορολογούμενων προς τις υποχρεώσεις τους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: Ελεγκτικοί Μηχανισμοί

Το κράτος έχει στη διάθεση του αρκετούς μηχανισμούς ελέγχου και σχετικές υπηρεσίες που έχουν ως σκοπό τους φορολογικούς ελέγχους για την αντιμετώπιση και πάταξη της φοροδιαφυγής.

Ως ελεγκτικές αυτές υπηρεσίες έχουν σκοπό τη διενέργεια ελέγχων προληπτικού ή και κατασταλτικού χαρακτήρα με σκοπό να τηρούνται οι υποχρεώσεις των φορολογούμενων απέναντι στο κράτος. Πολλές φορές όταν θεωρείται αναγκαίο, αυτές οι υπηρεσίες μπορούν να αποκτήσουν πρόσβαση σε τραπεζικά και φορολογικά απόρρητα.

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

Το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) που δημιουργήθηκε με το νόμο 2343/1995 και ξεκίνησε να λειτουργεί το 1997, θεωρείται από τις πιο σημαντικές υπηρεσίες του κράτους για την καταπολέμηση των φορολογικών παραπτώματων. Κύρια αρμοδιότητα του νέου αυτού σώματος ορίστηκε η φοροδιαφυγή και το λαθρεμπόριο και παράλληλα μπορεί να κάνει ελέγχους για θέματα σχετικά με τη φορολογική νομοθεσία. Επιπλέον το Σ.Δ.Ο.Ε εκτελεί προληπτικούς ελέγχους για τελωνειακά και φορολογικά θέματα., και τελευταία είχε αναλάβει αρμοδιότητες ώστε να ασκεί δίωξεις για θέματα σχετικά με απάτες, παραβάσεις, παράνομες πράξεις και οικονομικά εγκλήματα<sup>4</sup>. Η συγκεκριμένη υπηρεσία μετέπειτα εξελίχθηκε σε μια σύγχρονη οικονομική αστυνομία με δυνατότητες διοικητικών και ανακριτικών ερευνών που διοικητικά υπαγόταν απευθείας στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με προϊστάμενο Ειδικό Γραμματέα. Πριν τη λειτουργία του Σ.Δ.Ο.Ε, υπήρχε μια αντίστοιχη υπηρεσία προληπτικού ελέγχου, η λεγόμενη Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α), του υπουργείου Οικονομικών, η οποία όμως είχε αρμοδιότητες μικρότερης εμβέλειας. Το 2004 καταργήθηκε η υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε και αντικαταστάθηκε με μια νέα υπηρεσία, η

---

<sup>4</sup> Άρθρο 4 «Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)» του ν. 2343/1995 «Αναδιοργάνωση Υπηρεσιών' του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις»

λεγόμενη «Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων» (ΥΠ.Ε.Ε.), η οποία ξεκίνησε τις αρμοδιότητες της στις 18 Ιουλίου 2005 και υπαγόταν απευθείας στον Υπουργό Οικονομικών.

## 2.2 Οικονομική Αστυνομία

Στα πλαίσια της προσπάθειας για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και των λοιπών σύγχρονων μεθόδων και εξελισσόμενων μορφών της, το 2011 η κυβέρνηση προχώρησε στην ίδρυση της Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος (ΥΠ.Ο.Α.Δ.Η.Ε.), η οποία αποτελεί ένα ακόμα όργανο ελέγχου και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Η υπηρεσία αυτή αποτελείται από Επιτελείο, Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας και Υποδιεύθυνση Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος, και υπάγεται στο αρχηγείο της Ελληνικής Αστυνομίας.

Η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας λειτουργεί με σκοπό την πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων, αλλά και όσων έχουν ήδη διαπραχθεί κατά του Δημοσίου, και του εθνικού συμφέροντος γενικότερα, και έχουν τα χαρακτηριστικά εκείνα του οργανωμένου εγκλήματος.

Το στελεχιακό δυναμικό της της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας (ΥΠ.Ο.Α) μπορεί να διενεργήσει προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση, ενέργειες οι οποίες υπάγονται στις αρμοδιότητές του. Ακόμα, έχει άμεση πρόσβαση στα αρχεία των υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, με απευθείας διασύνδεση (on line), μέσω ασφαλούς ηλεκτρονικού συστήματος επικοινωνίας (ELENXIS). Όταν διαπιστωθεί ότι υπάρχει κάτι επιλήψιμο έπειτα από τους ελέγχους που έχει ήδη διενεργήσει ή της προανάκρισης ή της προκαταρκτικής εξέτασης ή των ερευνών, ενημερώνει άμεσα τις υπηρεσίες του Υπουργείου. Υπάρχουν αρκετές ακόμα αρμοδιότητες της νέας υπηρεσίας οι οποίες υπάγονται σε επιμέρους τμήματα του Σ.Δ.Ο.Ε, και πολλές φορές συναντάται το φαινόμενο της επικάλυψης των αρμοδιοτήτων. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειωθεί ότι τόσο το Σ.Δ.Ο.Ε όσο και η Οικονομική Αστυνομία δεν μπορούν αν καταλογίσουν διοικητικές πράξεις και πρόστιμα έπειτα των ελέγχων που έχουν πραγματοποιήσει, αλλά καταρτίζουν εκθέσεις ελέγχων οι οποίες περιλαμβάνουν όλα τα πεπραγμένα των ελέγχων που έχουν διενεργηθεί, και τις μεταβιβάζουν υπηρεσιακά στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ για την

έκδοση και κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων και προστίμων. Παρατηρούμε ότι τελικά υπάρχει μια γραφειοκρατική διαδικασία από την στιγμή της εύρεσης μιας πράξης φοροδιαφυγής ή οικονομικού εγκλήματος μέχρι τον καταλογισμό του προστίμου και την είσπραξή του<sup>5</sup>.

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

Τα τελευταία χρόνια επιφορτίστηκαν οι Δ.Ο.Υ. με πολλές εργασίες οι οποίες σχετίζονται με διεκπεραιωτικές λειτουργίες. Για τον λόγο αυτό, μειώθηκε η συχνότητα και η ένταση των απαραίτητων ελέγχων και αποδυναμώθηκαν τα αρμόδια τμήματα. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να συσταθούν άλλες υπηρεσίες οι οποίες ανέλαβαν καθήκοντα φορολογικού ελέγχου, όπως τα Τ.Ε.Κ. (Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα), τα Π.Ε.Κ. (Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα) και το ΕΘ.Ε.Κ. (Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο). Αυτές οι υπηρεσίες είχαν την ευθύνη φορολογικού ελέγχου των επιχειρήσεων αλλά και φορολογούμενων οι οποίοι ανήκουν σε υψηλές εισοδηματικές κατηγορίες. Έπειτα, αυτές οι υπηρεσίες αντικαταστάθηκαν από τα Δ.Ε.Κ. (Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο) Αθηνών και Θεσσαλονίκης, ενώ από το 2011 συστάθηκε η Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων. Το 2013 καταργήθηκαν τα Δ.Ε.Κ. και συστάθηκε ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ. ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπο αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. Το Τμήμα έχει τις ίδιες αρμοδιότητες με αυτές του Τμήματος Δικαστικού των Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως, και τη νομική υποστήριξη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Επίσης, έχει τις ίδιες αρμοδιότητες με αυτές του Τμήματος Εσόδων των Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως, μετά από τη μεταφορά σε αυτό των αρμοδιοτήτων του Τμήματος «Λογιστικό» των ιδίων Δ.Ο.Υ., για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργούνται από την έναρξη της λειτουργίας του και εξής. Ακόμη, και η Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων μετατράπηκε

---

<sup>5</sup> Άρθρο 88 «Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Δ. 85/2005 (ΦΕΚ 122 Α΄)» του ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.»



σε ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου, που υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, και μετονομάστηκε σε «Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)»<sup>6</sup>.

## 2.4 Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου και επανελέγχου

Τα ειδικά συνεργεία ελέγχου αποτελούν ομάδες εργασίας οι οποίες συγκροτούνται με ευθύνη του Υπουργού Οικονομικών, και απαρτίζονται από εφοριακούς υπαλλήλους οι οποίοι είναι επιφορτισμένοι με την διενέργεια προληπτικών ελέγχων και τακτικών ελέγχων και επανελέγχων. Αυτές οι υπηρεσίες τα τελευταία χρόνια έχουν συσταθεί πολλές φορές, και έτσι τείνουν να αποκτήσουν χαρακτήρα μονιμότητας, αφού οι φορολογικές υποθέσεις οι οποίες χρήζουν ειδικούς ελέγχους ολοένα και αυξάνονται.

Πρόσφατα, με απόφαση του Υπουργού οικονομικών, συγκροτήθηκαν 32 ειδικά συνεργεία σε ολόκληρη την επικράτεια με σκοπό τη διενέργεια οριστικού φορολογικού ελέγχου όλων των ανέλεγκτων χρήσεων σε συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα τα οποία επιλέχθηκαν από την 4η Ομάδα του Έργου «Πρόγραμμα υλοποίησης σχεδίου κατά της Φοροδιαφυγής 2010-2011», με χρήση της εφαρμογής του συστήματος Elenxis και τα οποία δεν δήλωσαν ως όφειλαν εισόδημα από εμπορικού χαρακτήρα αγοραπωλησίες ακινήτων.

Η αρμοδιότητα των ειδικών συνεργείων ελέγχου περιορίζεται στην διενέργεια του ελέγχου και τη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων ελέγχου τις οποίες υποχρεούνται να διαβιβάσουν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για την έκδοση και κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η περίπτωση ελέγχου της εταιρίας Siemens. Με απόφαση του υφυπουργού Οικονομίας Αντώνη Μπέζα συστάθηκαν δύο ειδικά ελεγκτικά συνεργεία που ασχολούνται με τον φορολογικό έλεγχο των ανέλεγκτων αλλά και ελεγμένων φορολογικών χρήσεων της Siemens. Με απόφαση του υφυπουργού Οικονομίας

---

<sup>6</sup> <http://www.hpaccount.com/>

Αντώνη Μπέζα συστάθηκαν δύο ειδικά ελεγκτικά συνεργεία που ασχολήθηκαν αποκλειστικά με τον φορολογικό έλεγχο των ανέλεγκτων αλλά και ελεγμένων φορολογικών χρήσεων της Siemens. Οι ελεγκτές θα είχαν ολοκληρώσει τον έλεγχο στην εταιρεία μέχρι τις 30 Νοεμβρίου 2008 και σύμφωνα με την υπουργική απόφαση εντέλλονται να διενεργήσουν: 1) Τακτικό φορολογικό έλεγχο σε όλες τις ανέλεγκτες χρήσεις της επιχείρησης μέχρι πρότινος. 2) Επανέλεγχο των ελεγμένων χρήσεων της Siemens που ξεκινούν από την 1η Οκτωβρίου 1996. Τα ειδικά συνεργεία ελέγχου οφείλουν να συντάξουν όλες τις σχετικές εκθέσεις του τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου και του επανελέγχου και να τις αποστείλουν στην αρμόδια εφορία για την έκδοση οικείων φύλλων ελέγχου, τυχόν συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού του φόρου, λοιπών καταλογιστικών πράξεων, διοικητικής επίλυσης των σχετικών φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, εισφορών και προστίμων, καθώς και κάθε άλλη ενέργεια<sup>7</sup>.

## 2.5 Οικονομική Επιθεώρηση

Η Οικονομική Επιθεώρηση είναι για το νεότερο Ελληνικό Κράτος ο παλαιότερος ελεγκτικός θεσμός στο χώρο της Διοίκησης και ειδικότερα στο Υπουργείο Οικονομικών. Ιδρύθηκε το έτος 1859 και έκτοτε λειτουργεί αδιαλείπτως, υπό διάφορες μορφές οργάνωσης. Η σημερινή λειτουργία της διέπεται κατά βάση από τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.2343/95. Ο νόμος αυτός ορίζει την αποστολή και τις αρμοδιότητές της ενώ ρυθμίζει επίσης θέματα στελέχωσης, δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των Οικονομικών Επιθεωρητών, καθώς και θέματα υποχρεώσεων των ελεγχόμενων Υπηρεσιών και υπαλλήλων. Με τον Ν.2343/95 οι Οικονομικοί Επιθεωρητές ορίζονται σαν ιδιαίτερος κλάδος προσωπικού, γεγονός που εξασφαλίζει την ανεξαρτησία τους και τους επιτρέπει να δρουν με αντικειμενικότητα και αμεροληψία. Η Οικονομική Επιθεώρηση όπως λειτουργεί, σύμφωνα με τον παραπάνω νόμο, έχει τον εποπτικό, διοικητικό και διαχειριστικό έλεγχο όλων των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τον έλεγχο της ακεραιότητας του προσωπικού τους (Ε.Δ.Ε., έλεγχοι περιουσιακής κατάστασης κ.λ.π), το

---

<sup>7</sup> <http://www.ethnos.gr/article.asp?catid=22770&subid=2&pubid=1286634>

διαχειριστικό έλεγχο των Εθνικών Κληροδοτημάτων, των Μ.Κ.Ο., την εκτέλεση εισαγγελικών παραγγελιών, διαχειριστικών ελέγχων κ.λ.π.)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία

Υπάρχουν και οι ιδιωτικοί φορείς που έχουν αρμοδιότητα για την άσκηση ελέγχων λειτουργούν αυτόνομα σχέση με τις δημόσιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, και απαρτίζονται από νόμιμους ιδιώτες ελεγκτές και ιδιωτικά ελεγκτικά γραφεία, που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους στις εταιρίες. Η επιλογή των ιδιωτών ελεγκτών γίνεται κατά το δοκούν από τις υπό έλεγχο επιχειρήσεις. Οι ελέγκτριες επιχειρήσεις οφείλουν αν διενεργήσουν εκτός από έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, και έλεγχο για την ορθή εφαρμογή των νόμων όσον αφορά την φορολογική νομοθεσία.

### 3.1 Λογιστικός έλεγχος

Η ποιότητα του λογιστικού ελέγχου έχει οριστεί με πολυάριθμους τρόπους στην σχετική βιβλιογραφία. Συχνά ορίζεται σε σχέση με το βαθμό στον οποίο ο λογιστικός έλεγχος συμμορφώνεται με τα ελεγκτικά πρότυπα που εφαρμόζονται. Ως **ποιότητα του ελέγχου (audit quality)** θα ορίσουμε τον βαθμό στον οποίο ένα σύνολο χαρακτηριστικών του λογιστικού ελέγχου ικανοποιεί συγκεκριμένες απαιτήσεις<sup>8</sup>. Αυτά τα χαρακτηριστικά περιλαμβάνουν τα εξής:

- **Σπουδαιότητα (significance)**: αναφέρεται στο πόσο σημαντικό και ουσιώδες είναι το γεγονός που εξετάστηκε στο λογιστικό έλεγχο. Αυτό, στη συνέχεια, μπορεί να αξιολογηθεί σε διάφορες διαστάσεις, όπως το οικονομικό μέγεθος της ελεγχόμενης μονάδας και η επίδραση της λειτουργίας και της απόδοσης της ελεγχόμενης μονάδας στο ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον.
- **Αξιοπιστία (reliability)**: αναφέρεται στο εάν οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του λογιστικού ελέγχου αποτελούν μια ακριβή αντανάκλαση των πραγματικών συνθηκών όσον αφορά το θέμα που εξετάζεται. Όλοι οι ισχυρισμοί

---

<sup>8</sup> Guidelines on audit quality: Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg - December 2004

που παρατίθενται στην έκθεση λογιστικού ελέγχου θα πρέπει να υποστηρίζονται πλήρως από τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν κατά τον λογιστικό έλεγχο.

- **Αντικειμενικότητα (objectivity):** αναφέρεται στο εάν ο λογιστικός έλεγχος πραγματοποιείται κατά τρόπο αμερόληπτο και δίκαιο χωρίς προκατάληψη. Ο ελεγκτής θα πρέπει να στηρίζει την αξιολόγηση και την άποψή του αποκλειστικά και μόνο στα γεγονότα και σε ορθή ανάλυση των αποδεικτικών στοιχείων. Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να είναι ουδέτερες, δηλαδή ούτε επιθετικές ούτε συντηρητικές, αλλά να εκφράζουν την κατά το δυνατόν πραγματικότητα.
- **Πεδίο ανάπτυξης (scope):** αναφέρεται στο κατά πόσο εξετάστηκαν κατάλληλα όλα τα στοιχεία που απαιτούνται για έναν επιτυχή λογιστικό έλεγχο και στο κατά πόσο η εκτέλεση του λογιστικού ελέγχου ολοκληρώθηκε ικανοποιητικά.
- **Επικαιρότητα (timeliness):** αναφέρεται στο κατά πόσο τα αποτελέσματα του λογιστικού ελέγχου παραδόθηκαν στην κατάλληλη χρονική στιγμή. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει την τήρηση μιας προθεσμίας ή την παράδοση των αποτελεσμάτων του λογιστικού ελέγχου την στιγμή που απαιτούνται, προκειμένου να ληφθεί μια στρατηγική απόφαση ή προκειμένου να φανούν χρήσιμα για την διόρθωση των εσωτερικών διοικητικών αδυναμιών.
- **Σαφήνεια (clarity):** αναφέρεται στο κατά πόσο η έκθεση του λογιστικού ελέγχου είναι σαφής και περιεκτική ως προς την παρουσίαση των αποτελεσμάτων του λογιστικού ελέγχου. Αυτό περιλαμβάνει την βεβαιότητα ότι η σκοπιά ανάλυσης, τα συμπεράσματα και οποιεσδήποτε συστάσεις μπορούν να γίνουν εύκολα κατανοητά τόσο από τα ανώτερα διευθυντικά στελέχη όσο και από τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίοι δεν είναι σε θέση να κατέχουν σαφή γνώση στα θέματα που εξετάζονται, ωστόσο θα κληθούν να κάνουν χρήση των καταστάσεων αυτών.
- **Αποδοτικότητα (efficiency):** αναφέρεται στον βαθμό αξιοποίησης των πόρων που ορίστηκαν προς χρήση για τον λογιστικό έλεγχο, λαμβάνοντας υπόψη τη σημασία και την πολυπλοκότητα του ελέγχου.

- **Αποτελεσματικότητα (effectiveness):** αναφέρεται στο κατά πόσο οι διαπιστώσεις, τα συμπεράσματα και οι συστάσεις του ελέγχου βρήκαν την κατάλληλη ανταπόκριση είτε από την ελεγχόμενη επιχειρηματική μονάδα είτε από την κυβέρνηση.

Μια άλλη προσέγγιση προσδιορίζει πολλαπλές διαστάσεις στην ποιότητα του λογιστικού ελέγχου, καταλήγοντας συχνά σε φαινομενικά διαφορετικούς ορισμούς. Μερικοί από τους πιο δημοφιλείς ορισμούς της ποιότητας του ελέγχου αναφέρουν:

- την πιθανότητα οι χρηματοοικονομικές να περιέχουν ουσιώδη λάθη και ο ελεγκτής να τα ανακαλύψει και να τα εκθέσει
- την ακρίβεια των πληροφοριών που εκτίθενται από τους ελεγκτές
- ένα κριτήριο της δυνατότητας του λογιστικού ελέγχου να μειωθούν τα συστηματικά σφάλματα και η μεροληψία (bias), έτσι ώστε να βελτιωθεί η λεπτομέρεια και η ακρίβεια στα λογιστικά δεδομένα

### 3.2 Εσωτερικός Έλεγχος

Στη γλώσσα της λογιστικής και της οικονομικής των επιχειρήσεων, η έννοια "εσωτερικός έλεγχος" χρησιμοποιείται για να περιγράψει: α) Ένα ολοκληρωμένο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου ("Internal Control"), και β). τον ίδιο τον Εσωτερικό Έλεγχο που διενεργείται σε οποιαδήποτε οικονομική οντότητα. Αναλυτικότερα, το *Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου* αναφέρεται και περιγράφει ένα οργανωμένο πλέγμα λειτουργιών και διαδικασιών, σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχων που καθιερώνει η διοίκηση, και αποσκοπεί στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης (Cheung, 1997).

Το ολοκληρωμένο αυτό σύστημα του εσωτερικού ελέγχου είναι το πλάνο της επιχείρησης και όλες οι μέθοδοι και διαδικασίες που ακολουθεί η διοίκηση για να διασφαλίσει την, όσο το δυνατόν, πιο αποδοτική συνεργασία με τη διεύθυνση της επιχείρησης, τη διασφάλιση του κεφαλαίου, την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης και του λάθους, την ακρίβεια και ολοκλήρωση των λογιστικών αρχείων, και την έγκαιρη προετοιμασία όλων των χρήσιμων οικονομικών πληροφοριών (Meigs, 1984).

Σύμφωνα με τους Cook και Wincle (1976), το σύστημα εσωτερικού ελέγχου προσομοιάζει το νευρικό σύστημα του ανθρώπου, αφού διακλαδίζεται και απλώνεται στον οργανισμό, και μεταφέρει εντολές και αντιδράσεις από και προς τη διοίκηση. Συνδέεται δε άμεσα με την οργανωτική δομή και τους γενικούς κανόνες λειτουργίας της επιχείρησης (Cai, 1997). Ο όρος του *Εσωτερικού Ελέγχου* υιοθετήθηκε από τους τις Αγγλοσαξονικές χώρες "Internal Auditing", και αναφέρεται στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου η οποία αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος εσωτερικών ελέγχων, δηλαδή στις επιμέρους λειτουργίες (Controls), και προτείνει βελτιώσεις στα σημεία όπου εντοπίζονται ελλείψεις και αδυναμίες.

Από τους ορισμούς που παρατέθηκαν παραπάνω γίνεται απολύτως σαφές ότι ο εσωτερικός έλεγχος σαν έννοια δεν είναι ένα μονοδιάστατο εργαλείο ελέγχου της ορθότητας των οικονομικών καταστάσεων, αλλά αποτελεί μέθοδο για την δημιουργία και τη διεύρυνση της προστιθέμενης αξίας στην επιχείρηση μέσω της παροχής συμβουλευτικής δράσης προς την κατεύθυνση επίτευξης των δεικτών αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της (Goodwin, 2004). Ο έλεγχος της απόκλισης μεταξύ πραγματοποιηθέντος γεγονότος και προγραμματισθέντος ή προϋπολογισθέντος, γίνεται εφικτός και μέσω του ελέγχου της παραμέτρου της σωστής διαχείρισης του κινδύνου.

### **3.3 Ανεξαρτησία και ασυμβίβαστα ελεγκτή**

Η ανεξαρτησία αποτελεί κρίσιμο χαρακτηριστικό γνώρισμα του ελέγχου, καθώς η βασική ανάγκη για την ύπαρξη του ελέγχου προκύπτει από την σύγκρουση συμφερόντων και την ασυμμετρία στην πληροφόρηση μεταξύ των «προμηθευτών» της λογιστικής πληροφορίας και των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων. Ο ορισμός αυτός δίνει έμφαση στο συστατικό εκείνο της ποιότητας του ελέγχου που αναφέρουμε σαν «φήμη» του ελεγκτή (reputation), το οποίο πολλές φορές εμφανίζεται σαν ταυτόσημο με την ποιότητα. Η θεωρία προτείνει ότι το όνομα και η καλή φήμη της ελεγκτικής εταιρίας αποτελούν για τους επενδυτές από μόνα τους ένα πολύ καλό μέτρο της ποιότητας του ελέγχου. Υψηλότερη ποιότητα στον έλεγχο μιας εταιρίας παρέχει περισσότερο αξιόπιστες

χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενισχύοντας μ' αυτόν τον τρόπο την θεμελιώδη αξία του ελέγχου. Αντίστοιχα, μια μείωση της ποιότητας του λογιστικού ελέγχου λόγω μιας εξασθένησης της καλής φήμης του ελεγκτή αναμένεται να μεταβάλλει και την αγοραία αξία των εταιριών - πελατών της ελεγκτικής προς την ίδια κατεύθυνση.

Η φήμη του ελεγκτή πηγάζει από την αντίληψη των μετόχων της ελεγχόμενης εταιρίας για το πόσο αξιόπιστα είναι τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, όπως έχουν καταδείξει οι πρόσφατες αποτυχίες του λογιστικού ελέγχου, που περιλαμβάνουν την περίπτωση της Arthur Andersen, ένας ελεγκτής υψηλής φήμης θα μπορούσε να παρέχει χαμηλής ποιότητας έλεγχο, με την αγορά όμως να αντιλαμβάνεται τις χαμηλής ποιότητας πληροφορίες ως ιδιαίτερα αξιόπιστες, τουλάχιστον σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα.

Κατά συνέπεια, σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα θα μπορούσε να υπάρξει σχετική απόσταση μεταξύ της αντιλαμβανόμενης ποιότητας και της πραγματικής. Δεδομένων ωστόσο, ορθολογικών συμπεριφορών και προσδοκιών και καθώς οι πληροφορίες αποκαλύπτονται, θα αναμέναμε «διόρθωση» αυτού του κλίματος.

Η ανεξαρτησία είναι θεμελιώδης στην αξιοπιστία των εκθέσεων των ελεγκτών. Εκείνες οι εκθέσεις δεν θα ήταν αξιόπιστες, και οι επενδυτές και οι πιστωτές θα είχαν λίγη εμπιστοσύνη σε αυτές, εάν οι ελεγκτές δεν ήταν ανεξάρτητοι. Για να είναι αξιόπιστη η άποψη ενός ελεγκτή πρέπει να βασιστεί σε μια αντικειμενική και ανιδιοτελή αξιολόγηση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται αρκετά σύμφωνες με τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής και συνάδουν με το νομικό πλαίσιο της χώρας.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές μισθώνονται για να εκφράσουν μια ανεξάρτητη άποψη που μπορεί να πιστοποιήσει την αξιοπιστία των οικονομικών εκθέσεων μιας εταιρίας. Η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα είναι η μόνη αιτιολόγηση για την ύπαρξη των εταιριών ελέγχου που παρέχουν τους εξωτερικούς λογιστικούς ελέγχους. Εάν δεν υπήρχε το στοιχείο της ανεξάρτητης και αντικειμενικής άποψης και απεικόνισης των οικονομικών στοιχείων μίας εταιρίας, δεν θα υπήρχε κανένας λόγος για τους εξωτερικούς ελεγκτές να



υπάρξουν, δεδομένου ότι η λειτουργία τους θα ήταν περιττή εφόσον υπάρχουν και οι εσωτερικοί ελεγκτές μιας εταιρίας.

Η διαβεβαίωση της ανεξαρτησίας είναι κρίσιμη για όλους εκείνους που στηρίζονται στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις και θέλουν να αντλούν αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική υγεία μιας εταιρίας, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των δανειστών, των υπαλλήλων, και των στρατηγικών συνεργατών της εκάστοτε εταιρίας. Αν και η διοίκηση και οι διευθυντές μιας εταιρίας έχουν συχνά ισχυρά κίνητρα για να κάνουν την απόδοσή της εταιρίας τους να εμφανιστεί καλύτερη από ότι είναι με τη βελτίωση των αναφερόμενων καταστάσεων, οι εξωτερικοί ελεγκτές υποτίθεται ότι καλούνται να ανοσοποιήσουν τις οικονομικές εκθέσεις της επιχείρησης από τις απειλές που τίθενται από τέτοια κίνητρα. Οι μέτοχοι βασίζονται στους ελεγκτές για να λάβουν σημαντικές αποφάσεις όσων αφορούν τις επενδυτικές τους επιλογές. Ακόμα, για να υπάρξει αληθινή ανεξαρτησία, οι εκθέσεις των ελεγκτών δεν πρέπει να επηρεαστούν από οποιοδήποτε στόχο εκτός από την ακρίβεια.

Ο καθορισμός της ανεξαρτησίας των ελεγκτών έχει εξελιχθεί μαζί με το ίδιο το επάγγελμα της λογιστικής. Στη δεκαετία του '20 και τη δεκαετία του '30, η έννοια της ανεξαρτησίας κρίθηκε μεγάλης σπουδαιότητας, και στράφηκε στην εξάλειψη των συγκρούσεων των συμφερόντων που προέκυψαν από τις οικονομικές σχέσεις μεταξύ των ελεγκτών και των πελατών τους. Κατά τη διάρκεια των επόμενων δεκαετιών, η εμφάνιση της ανεξαρτησίας ελεγκτών έγινε ακόμα σημαντικότερη. Πράγματι, πολλοί στην κοινότητα του λογιστικού επαγγέλματος υποστηρίζουν ότι η αρχική αξία της μίσθωσης των ανεξάρτητων ελεγκτών είναι να καθησυχαστούν οι τρέχοντες και πιθανοί επενδυτές σχετικά με την οικονομική ευημερία μιας επιχείρησης.

Ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής αποτελεί τον συνδετικό κρίκο μεταξύ αυτών που ασκούν τη διοίκηση της εταιρίας και διαχειρίζονται την εταιρική περιουσία (διευθύνοντες σύμβουλοι) και αυτών που βρίσκονται έξω από την εταιρία, όπως δανειστές, πελάτες, προμηθευτές, μελλοντικοί επενδυτές, κρατικές υπηρεσίες και οργανισμοί, κλπ., αλλά έχουν συμφέροντα στην εταιρία, ή χρειάζονται αξιόπιστες πληροφορίες για αυτήν. Για τον λόγο αυτόν, ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής πρέπει να απολαμβάνει προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία από τη διοίκηση των ελεγχόμενων ανωνύμων εταιριών. Με τον

όρο ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή εννοούμε την ικανότητά του να δρα με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων.

Η ανεξαρτησία αυτή του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή μπορεί να επηρεαστεί από τους εξής παράγοντες:

- (α) Το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας.
- (β) Την παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή - λογιστή προς την ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη.
- (γ) Τον ανταγωνισμό μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών.
- (δ) Την παραμονή σε έτη του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη.

Το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας συνδέεται με την υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών να ιδρύουν υπό προϋποθέσεις ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες προκειμένου να αναλάβουν τον τακτικό διαχειριστικό έλεγχο των ανωνύμων εταιριών.

Η διαπίστωση από την προαναφερθείσα διάταξη, σε σχέση με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, είναι ότι με αυτήν αποκλείεται νομοθετικά η ανάπτυξη μεμονωμένης επαγγελματικής δραστηριότητας από τον ορκωτό, αφού οι ελεγχόμενες εταιρίες είναι πλέον υποχρεωμένες να αναθέτουν τη διενέργεια του ελέγχου τους σε ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες. Κατά την άποψή μας, ορθότερο θα ήταν να παρέχεται η ευχέρεια άσκησης της ελεγκτικής ιδιότητας και από μεμονωμένους ανεξάρτητους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές (δηλ. μη συνασπισμένους σε εταιρίες ή κοινοπραξίες) με σκοπό την ενδυνάμωση του ανταγωνισμού αλλά με παράλληλη αύξηση της ευθύνης τους, πράγμα που δεν επιτρέπεται από το υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς.

Με δεδομένη την υπάρχουσα κατάσταση, για την προστασία της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, θα ήταν ορθότερο, αν οι ελεγκτικές εταιρίες λειτουργούσαν με τη νομική μορφή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή της ανώνυμης εταιρίας διότι έτσι αφενός θα ήταν υποχρεωμένες σε δημοσίευση των οικονομικών-λογιστικών τους καταστάσεων και αφετέρου θα υποβάλλονταν σε τακτικό διαχειριστικό έλεγχο των οικονομικών τους στοιχείων από (εξωτερικούς) ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές. Οι ελεγκτικές εταιρίες που δεν θα λειτουργούσαν με τη νομική μορφή των ανωνύμων

εταιριών να υποχρεώνονταν από τον νόμο σε δημοσίευση των λογιστικών τους δεδομένων και εξωτερικό έλεγχο. Εξυπακούεται ότι ανεξάρτητα από την νομική μορφή δεν θα πρέπει να μεταβληθεί ο προσωπικός χαρακτήρας των αστικών και ποινικών ευθυνών του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή απέναντι στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη. Επιπλέον, χρειάζεται να καθοριστεί νομοθετικά το κατώτατο όριο του εταιρικού ή μετοχικού κεφαλαίου που απαιτείται για την σύσταση-λειτουργία μιας ελεγκτικής εταιρίας καθώς και να προβλεφθεί η ολοσχερής καταβολή αυτού κατά τη σύστασή της.

Η παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή προς την ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη σχετίζεται με την καθιέρωση επαγγελματικών ασυμβιβάστων. Ο νομοθέτης, έτσι, αναγνωρίζει ότι ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής ασκεί έργο που απαιτεί την απερίσπαστη και αποκλειστική ενασχόλησή του με αυτό, πράγμα που δεν μπορεί να επιτευχθεί, όταν υπάρχουν πολλαπλές ιδιότητες ή ενασχολήσεις.

Η ύπαρξη οικονομικού ενδιαφέροντος από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή για την πορεία των εργασιών της υπό έλεγχο εταιρίας δημιουργεί πρόβλημα στην ανεξαρτησία και αποτελεί αιτία μη αντικειμενικής προσέγγισης της εργασίας του. Η απροκατάληπτη εκτέλεση του έργου του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή περιορίζεται όχι μόνο όταν ο ίδιος έχει οικονομικό ενδιαφέρον για την πορεία των εργασιών της εταιρίας-πελάτη, αλλά και όταν μέλος της οικογένειάς του, ή συγγενής εξ αίματος ή αγχιστείας ή η ελεγκτική εταιρία στην οποία εργάζεται ή το ελεγκτικό της προσωπικό διατηρούν τέτοιου είδους ενδιαφέρον. Επομένως, για την ομαλή διεξαγωγή του ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής και τα μέλη της ελεγκτικής εταιρίας θα πρέπει υποχρεωτικά να ενημερώνουν το Εποπτικό Συμβούλιο (Ε.Σ.) του Σ.Ο.Ε.-Λ. για την ύπαρξη οικονομικών σχέσεων με την υπό έλεγχο εταιρία-πελάτη.

Σύμφωνα με το Άρθρο 12 παράγραφος 3 Ν 3148/2003, τίθεται διάφορα ασυμβίβαστα και περιορισμοί στο έργο των ορκωτών ελεγκτών, όπως παρουσιάζονται αυτά παρακάτω:

3. Δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρεία, στην οποία ανήκει ο Ορκωτός Ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο σε επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή σε θυγατρικές εταιρείες αυτών, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία

οποιασδήποτε σχέσης με τις επιχειρήσεις αυτές από την οποία προξενείτε αμοιβαιότητα συμφερόντων, όπως: α. εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές, β. συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρείας, γ. συμμετοχή σε εταιρείες, κοινοπραξίες, εργολαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών συμφερόντων με την επιχείρηση, δ. προώθηση προϊόντων της επιχείρησης, ε. τήρηση λογιστικών βιβλίων, στ. λογιστικές υπηρεσίες, ζ. εκπροσώπηση προς φορολογικές ή δικαστικές αρχές, η. υπηρεσίες ή εργασίες εσωτερικού ελεγκτή, θ. εκπόνηση μελετών, αναλογιστικών μελετών, αποτιμήσεων ή εκτιμήσεων, τα αποτελέσματα των οποίων εισάγονται κατ' ευθείαν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας ως εγγραφές ή ενσωματώνονται στις λογιστικές καταστάσεις, ι. ανάπτυξη ή παραμετροποίηση και συντήρηση λογισμικού, ια. εξεύρεση στελεχών για θέσεις ευθύνης, ιβ. κατάρτιση οργανωτικών μελετών και ανάπτυξη διαδικασιών, με εξαίρεση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, ιγ. διαχείριση προγραμμάτων και έργων, ιδ. χρηματοοικονομικές προβλέψεις, ιε. αποτιμήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων για εισφορά, πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση, ιστ. υπηρεσίες διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων, ιζ. υπηρεσίες συμβούλου επενδύσεων, ιη. υπηρεσίες εκκαθαριστού, ιθ. υπηρεσίες εκτάκτου οικονομικού ελέγχου σε περίπτωση εισαγωγής της εταιρείας στο Χ.Α.Α.

### **3.4 Επαγγελματική δεοντολογία**

Το Ε.Σ. του Σ.Ο.Ε.-Λ. έχει εκδόσει έναν Κανονισμό Επαγγελματικής Δεοντολογίας (Κ.Ε.Δ.) με τον οποίο υιοθετεί ορισμένους κανόνες και αρχές άλλων αναγνωρισμένων επαγγελματικών οργανώσεων, όπως π.χ. της Αγγλίας-Ουαλίας (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), της Σκωτίας (Institute of Chartered Accountants of Scotland), της Ιρλανδίας (Institute of Chartered Accountants of Ireland), ή των Η.Π.Α. (American Institute of Certified Public Accountants), που έχουν ασχοληθεί με την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών. Έτσι, μεταξύ άλλων, ο Κ.Ε.Δ. ορίζει ότι: '...κάθε μέλος...οφείλει...να μην παρέχει σε ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες αρμοδίως έχει ορισθεί...(γιατί)...μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή' . Επιπλέον, όμως, χρειάζεται να προσδιοριστούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η παροχή

συμβουλευτικών υπηρεσιών διοίκησης ή/και η ύπαρξη οικονομικού συμφέροντος από τον ορκωτό για την πορεία των εργασιών ενός ελεγχόμενου-πελάτη δημιουργεί κινδύνους σε βάρος της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς του. Ο νομοθέτης, εξάλλου, περιέλαβε διάταξη σύμφωνα με την οποία ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής έχει δικαίωμα να αρνηθεί την ανατιθέμενη σε αυτόν διενέργεια ελέγχου, ή να ζητήσει τη διακοπή του ελέγχου εφόσον επικαλείται συγκεκριμένους λόγους.

Ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών για έλεγχο πελατών στην περιοχή όπου εργάζονται και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους συνδέεται αφενός με την δυνατότητα των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών να διαπραγματεύονται το ύψος της ελεγκτικής αμοιβής και αφετέρου με τον όγκο των ελεγκτικών εργασιών που επιτρέπεται να αναλάβει-παρακολουθήσει ένας ορκωτός ελεγκτής-λογιστής.

Ο ορισμός του ελάχιστου ύψους της ελεγκτικής αμοιβής αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα του Ε.Σ. του Σ.Ο.Ε.-Λ. απαγορεύοντας την μείωση της αμοιβής του ελέγχου κάτω του καθοριζόμενου από αυτού ελάχιστου ύψους ελεγκτικής αμοιβής χωρίς, όμως, να ορίζεται το κατώτατο ποσό κατά ώρα απασχόλησης ανά απασχολούμενο ορκωτό ελεγκτή-λογιστή κάθε βαθμίδας. Ωστόσο, πρέπει να τονισθεί ότι, ορθά η νομοθεσία όρισε ότι η ανάληψη οποιουδήποτε τακτικού ελέγχου γίνεται με την προϋπόθεση ότι η αμοιβή του συγκεκριμένου ελέγχου δεν θα υπερβαίνει το ένα δέκατο (1/10) του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εκλεγόμενη ελεγκτική εταιρία ή κοινοπραξία κατά την διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Κατ'αυτόν τον τρόπο, πρώτο, επιτυγχάνεται επιμερισμός των πηγών προέλευσής του ελεγκτικού εισοδήματος, δεύτερο, αποφεύγεται δημιουργία οικονομικών εξαρτήσεων του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή από έναν ή περισσότερους πελάτες-ελεγχόμενες εταιρίες. Τέλος, απομακρύνεται ο κίνδυνος μια υψηλή ή χαμηλή ελεγκτική αμοιβή να δώσει λαβή σε υπόνοιες για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή και την ποιότητα του παρεχόμενου ελεγκτικού του έργου.

Τα όρια της ετήσιας απασχόλησης του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή στον κάθε ανατιθέμενο σε αυτόν υποχρεωτικό έλεγχο προσδιορίζονται νομοθετικά . Ο περιορισμός του όγκου των ελεγκτικών εργασιών που μπορεί να παρακολουθήσει ένας ορκωτός βασίζεται στην αντίληψη, ότι αφενός πρόκειται για επαγγελματία που πρέπει να έχει άμεση επαφή με συμμετοχή στις ελεγκτικές εργασίες που αναλαμβάνει και αφετέρου ότι ο

περιορισμός οδηγεί στην διατήρηση και αναβάθμιση της ποιότητας του παρεχόμενου ελεγκτικού έργου, κατ' επέκταση, δε, ότι μειώνεται η πιθανότητα μη εκλογής ενός ορκωτού ελεγκτή-λογιστή σε κανένα τακτικό έλεγχο και εκλογής άλλου συναδέλφου του με υπερβολικό αριθμό ελεγκτικών ωρών. Η συμβολή του Σ.Ο.Ε.-Λ. έγκειται στην αναγνώριση ότι: '...κάθε ελεγκτικός φορέας δικαιούται για όσους Ορκωτούς Ελεγκτές-Λογιστές μέλη του τελούν σε ουσιώδη επαγγελματική αδράνεια για λόγους που δεν οφείλονται σε δική τους υπαιτιότητα, να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση συμμετοχής του Σ.Ο.Ε.-Λ. στην κάλυψη της δαπάνης μιας αξιοπρεπούς διαβίωσής τους...'

Η θητεία σε έτη του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή μέσα στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη δεν προσδιορίζεται ρητά. Αρχικά, η νομοθεσία προέβλεπε ότι η ανάθεση του ελέγχου των επιχειρήσεων που ανήκουν στον δημόσιο τομέα δεν δύναται να υπερβεί για τον ίδιο ορκωτό ελεγκτή-λογιστή τις δύο τριετίες. Παρόμοιος χρονικός περιορισμός ετέθη και για τις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα αλλά σύντομα ανατράπηκε χωρίς, όμως, να παρέχεται εναλλακτική πρόταση. Το οξύμωρο είναι ότι μεταγενέστερη νομοθετική ρύθμιση που αφορούσε, όμως, το έλεγχο των ανωνύμων εταιριών από ελεγκτή του άρθρου 36α του ν.2190/20 καθόριζε τα έτη παραμονής του. Τελικά, ο νομοθέτης προσδιόρισε τον χρόνο παραμονής του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή μέσα στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη, δηλ. δεν θα υπερβαίνει τις πέντε συνεχείς ή διακεκομμένες χρήσεις . Με τον τρόπο αυτό, ο νομοθέτης προσπάθησε να αποτρέψει ή/και να προστατέψει τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή από τη δημιουργία σχέσεων με τα μέλη της ελεγχόμενης εταιρίας-πελάτη και επομένως να ενισχύσει την ανεξαρτησία του και έτσι να διαφυλάξει τα συμφέροντα της μειοψηφίας των μετόχων και των εξωτερικών χρηστών των οικονομικών-λογιστικών καταστάσεων. Πρακτικά, εντούτοις, η ανάπτυξη διαπροσωπικών σχέσεων είναι ως ένα βαθμό απόρροια της εκτελούμενης εργασίας. Η έκταση και ο χειρισμός τέτοιων σχέσεων είναι θέμα προσωπικής ακεραιότητας και επαγγελματικής ηθικής.

Σε κάθε περίπτωση, ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει:

- Να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχομένων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. και να διαβιώνει ως τίμιος και συνετός οικογενειάρχης.

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

### 3.5 Ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα

Στην παρούσα φάση στη χώρα μας δραστηριοποιούνται 44 ελεγκτικές εταιρείες. Είναι χαρακτηριστικό ότι από τις εν λόγω επιχειρήσεις πολλές ιδρύθηκαν την τελευταία τριετία, μετά την απελευθέρωση ορισμένων διατάξεων που αφορούν στο επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή και την ίδρυση ελεγκτικής εταιρείας (το 2011). Οι συνολικές πωλήσεις των ελεγκτικών εταιρειών, αυξήθηκαν κατά 20% περίπου το 2012 σε σχέση με το προηγούμενο έτος, ενώ το 2013 ο αυξητικός ρυθμός επιβραδύνθηκε σημαντικά. Το 2014 ο κύκλος εργασιών των ελεγκτικών επιχειρήσεων κατέγραψε μείωση της τάξης του 6%.

Η ιδιαίτερα δύσκολη οικονομική συγκυρία, τα προβλήματα ρευστότητας των επιχειρήσεων, η διεύρυνση του ανταγωνισμού στον κλάδο και η συνακόλουθη «πίεση» στις τιμές είναι οι βασικότεροι λόγοι της εξέλιξης αυτής. Με βάση τις ισχύουσες συνθήκες στην αγορά εκτιμάται ότι η μείωση των πωλήσεων του κλάδου συνεχίζεται και κατά το 2015. Η βασική πηγή εσόδων των ελεγκτικών εταιρειών είναι οι αμοιβές που προέρχονται από τους υποχρεωτικούς ελέγχους. Τα έσοδα που προέρχονται από τις υπηρεσίες υποχρεωτικών ελέγχων κάλυψαν το 72% περίπου των συνολικών πωλήσεων το 2014.

Ο βαθμός συγκέντρωσης στον κλάδο είναι υψηλός δεδομένου ότι οι έξι (6) μεγαλύτερες εταιρείες κάλυψαν το 79% των συνολικών πωλήσεων το 2014. Αντίστοιχα, οι δέκα (10) μεγαλύτερες εταιρείες απέσπασαν το 87% των συνολικών εσόδων του κλάδου το ίδιο έτος (ICAP, 2016).

Μεταξύ άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων, αξίζει να αναφερθεί πως τους υψηλότερους δείκτες αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων το τελευταίο έτος εμφάνισαν οι κλάδοι-υποκλάδοι: Καφές-Εισαγωγή (50,24%), Ελεγκτικές Επιχειρήσεις (41,53%), Υπηρεσίες Ταχυμεταφοράς (29,82%), Καφές-Επεξεργασία (26,73%), Οπτικά Είδη-Εισαγωγή (25,90%).

Βάσει των δεικτών αποδοτικότητας απασχολούμενων κεφαλαίων τις καλύτερες επιδόσεις το 2014 εμφανίζουν οι κλάδοι-υποκλάδοι: Καφές-Εισαγωγή (19,21%), Ελεγκτικές Επιχειρήσεις (12,43%), Οπτικά Είδη-Εισαγωγή (9,66%), Τσιγάρα-Πούρα (9,02%), Καφές-Επεξεργασία (6,68%).



*Πίνακας 1: Ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα*

A/A	ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	ΠΟΛΗ
1	ABACUS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.	Μεταμόρφωση
2	ACES ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, Δ.Τ. ACES AUDITORS AE	Αθήνα
3	ACTION AUDITING ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ - δ.τ. ACTION AUDITING SA	Αθήνα
4	ATC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ - ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ δτ ATC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΕΠΕ	Μεταμόρφωση
5	AUDIT OPINION ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ - δ.τ. AUDIT OPINION Ε.Π.Ε.	ΜΟΣΧΑΤΟ
6	AUDIT PLUS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ - δ.τ. AUDIT PLUS Α.Ε.	Γέρακας
7	BAKER TILLY GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, δ.τ. BAKER TILLY GREECE	Αθήνα
8	BDO ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ δ.τ. BDO GREECE	Αγ. Παρασκευή
9	C & A HELLAS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧ/ΣΕΩΝ Ι.Κ.Ε. - δ.τ. C & A HELLAS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ	Καλλιθέα
10	DELOITTE ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ - δ.τ. DELOITTE	Μαρούσι
11	DELTA PARTNERS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ δ.τ. DELTA PARTNERS Α.Ε.	Γλυφάδα
12	DFK PD AUDIT ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ-ΛΟΓΙΣΤΩΝ & ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧ/ΣΕΩΝ- δ.τ. DFK PD AUDIT AE	Μαρούσι
13	FRS ΠΡΟΤΥΠΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ	Αθήνα
14	GRANT THORNTON Α.Ε.	Π. Φάληρο
15	H.B.P. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ε.Π.Ε.	Ν. Ιωνία
16	HLB ΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ - δ.τ. HLB ΕΛΛΑΣ ΑΕ	Χαλάνδρι
17	KENH	δεν υπάρχει
18	KMC ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ δ.τ. KMC ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.	Αθήνα
19	KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ Α.Ε.	Αγ.Παρασκευή
20	KRESTON PRIME AUDIT ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	ΑΘΗΝΑ

21	<b>KRP AUDITORS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ - δ.τ. KRP AUDITORS ΑΕ</b>	Αθήνα
22	<b>KSI GREECE ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΙΚΕ δτ KSI GREECE</b>	Αθήνα
23	<b>MAZARS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΕΠΙΧ/ΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΑΕ Δ.Τ. "MAZARS ΑΕ"</b>	Π. Φάληρο
24	<b>METRON AUDITING SA - ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ - δ.τ. METRON AUDITING</b>	Θέρμη Θεσσαλονίκης
25	<b>MOORE STEPHENS S.A.</b>	Πειραιάς
26	<b>OLYMPIA ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ δτ OLYMPIA AUDITORS ΑΕ</b>	Αθήνα
27	<b>PKF ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.</b>	Αθήνα
28	<b>PRICEWATERHOUSECOOPERS Α.Ε.</b>	Χαλάνδρι
29	<b>Q.A.S. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΕΠΕ</b>	Αθήνα
30	<b>RSM GREECE Α.Ε. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>	Μαρούσι
31	<b>TMS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ - δ.τ. TMS AUDITORS SA</b>	Αθήνα
32	<b>UHY ΑΞΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ</b>	Αθήνα
33	<b>V.N.T. ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΑΕ - Δ.Τ. "ECOVIS VNT AUDITING SA"</b>	Αγ. Παρασκευή
34	<b>ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ δ.τ. ΔΙΕΘΝΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.Ο.Ε.Α.</b>	Αθήνα
35	<b>ΕΚΟΒΙΣ ΕΛΛΑΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ - δτ ECOVIS HELLAS SA</b>	Χαλάνδρι
36	<b>ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ - δ.τ. AUDIT SERVICES ΑΕ</b>	Αγ. Παρασκευή
37	<b>ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΚΥΚΛΟΣ ΕΠΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ</b>	Γλυφάδα
38	<b>ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ - ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>	Αθήνα
39	<b>ΕΡΝΣΤ &amp; ΓΙΑΝΓΚ (ΕΛΛΑΣ) ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.</b>	Μαρούσι
40	<b>ΚΥΠΡΗΣ &amp; ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΑΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ - ΛΟΓΙΣΤΩΝ &amp; ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>	Κηφισιά
41	<b>ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΣΙΓΑΛΑΣ ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΕ</b>	Αθήνα

42	<b>ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΝΕΧΙΑ EUROSTATUS Α.Ε</b>	Αθήνα
43	<b>ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.</b>	Αθήνα
44	<b>ΩΡΙΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.</b>	Μαρούσι

Το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την λειτουργία των ελεγκτικών εταιριών στην χώρα μας καθορίζεται από το άρθρο 17 του π.δ. 226/1992 , όπως αναλύεται παρακάτω:

Για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε ελεγκτικό γραφείο πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

Α) στα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 12 του παρόντος νόμου και να έχουν λάβει επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα.

Β) η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου του ελεγκτικού γραφείου να κατέχεται από ελεγκτικά γραφεία στα οποία έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος ή από φυσικά πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 12 του παρόντος νόμου.

Γ) η πλειοψηφία του οργάνου διοίκησης του ελεγκτικού γραφείου πρέπει να ανήκει σε ελεγκτικά γραφεία, στα οποία έχει χορηγηθεί επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος – μέλος ή σε φυσικά πρόσωπα για τα οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 12 του παρόντος νόμου. Όταν το όργανο διοίκησης έχει μόνο δύο μέλη, για τουλάχιστον ένα μέλος θα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρούσας περίπτωσης.

Δ) Επαγγελματική άδεια χορηγείται σε φυσικά πρόσωπα ή ελεγκτικά γραφεία που διαθέτουν τα απαιτούμενα εχέγγυα εντιμότητας

1. Η εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών πρέπει να έχει πλήρη οικονομική και λειτουργική αυτοτέλεια και ανεξαρτησία από οποιοδήποτε ελεγχόμενο ή άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο, καθώς και επαρκή δύναμη σε ελεγκτικό προσωπικό για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των αναλαμβανομένων ελέγχων.

2. Αντίγραφο του αρχικού και κάθε τροποποίησης καταστατικού ή άλλου ανάλογου ή σχετικού εγγράφου, που κανονίζει και διέπει τα της εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών, υποβάλλεται στο Εποπτικό Συμβούλιο, μαζί με ονομαστικό κατάλογο που περιλαμβάνει τους αριθμούς μητρώου Σ.Ο.Ε.Λ όλων των μετόχων ή εταίρων ή κοινοπρακτούντων μελών της, καθώς και όλων των λοιπών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των Ασκούμενων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που ανήκουν στη δύναμη του ελεγκτικού προσωπικού της και παρέχουν αποκλειστικά σ' αυτή τις υπηρεσίες τους ως ελεύθεροι επαγγελματίες ή με σχέση εξαρτημένης εργασίας».

3. Είσοδος νέων εταιρειών ή μετόχων ή η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μετοχών εταιρειών ή κοινοπραξιών Ελεγκτών επιτρέπεται μόνο σε Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές εγγεγραμμένους στο Μητρώο και μόνο κατόπιν συμφωνίας των λοιπών μετόχων ή εταίρων, εφόσον το καταστατικό δεν προβλέπει ειδική πλειοψηφία προς λήψη απόφασης επί του θέματος αυτού. Η αποχώρηση εταίρου ή μετόχου επιτρέπεται πάντοτε μετά από προηγούμενη έγγραφη γνωστοποίηση στην εταιρεία και το Εποπτικό Συμβούλιο. Η αποχώρηση είναι υποχρεωτική στην περίπτωση διαγραφής του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή από το Μητρώο για οποιονδήποτε λόγο ή αιτία.

4. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εγκρίνεται από τους υπολοίπους εταίρους ή μετόχους η μεταβίβαση του μεριδίου ή των μετοχών του αποχωρούντος ή αποβίωσαντος εταίρου ή μετόχου σε τρίτο, ή δεν συμφωνείται η αγορά αυτών από ορισμένους ή όλους τους υπολοίπους, η οφειλόμενη στον αποχωρούντα ή στους κληρονόμους του αποβίωσαντος αποζημίωση καθορίζεται από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή κοινής αποδοχής ή, σε περίπτωση μη συμφωνίας, επιλεγόμενο από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από αίτηση του παραπάνω εταίρου ή μετόχου ή των καθολικών διαδόχων αυτού.

5. Η αποβολή εταίρου ή μετόχου επιτρέπεται μόνο για σπουδαίο λόγο και γίνεται με ομόφωνη απόφαση όλων των λοιπών εταίρων ή μετόχων, εφ' όσον το καταστατικό δεν προβλέπει ειδική πλειοψηφία επί του θέματος. Σπουδαίος λόγος θεωρείται ιδίως η βαρεία παράβαση των κανόνων άσκησης του επαγγέλματος και η ανικανότητα στην άσκηση του, που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του κύρους και της φήμης της εταιρείας. Σε περίπτωση αμφισβήτησης της συνδρομής σοβαρού λόγου, αποφαινεται το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν προσφυγής του αποβαλλομένου εταίρου ή μετόχου.

*Πίνακας 2: Οι μεγαλύτερες Ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα*

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	ΚΥΚΛΟΣ		ΠΡΟΣΩΠΙΚ
	ΕΡΓΑΣΙΩΝ	ΣΕ	€ Ο
	2014		
<b>ΣΟΛ ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΕ</b>	38.608.413,00		610
<b>PRICEWATERHOUSECOOPERS ΑΕ</b>	38.067.929,00		475
<b>ERNST &amp; YOUNG HELLAS ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ</b>	25.989.312,00		304
<b>DELOITTE ΧΑΤΖΗΠΑΥΛΟΥ ΣΟΦΙΑΝΟΣ &amp; ΚΑΜΠΙΑΝΗΣ ΑΕ</b>	24.020.408,00		360
<b>GRANT THORNTON ΑΕ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ &amp; ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ</b>	22.169.783,00		384
<b>KPMG ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΑΕ</b>	14.176.431,00		180

#### ***Ο Κλάδος στην Ευρωπαϊκή – Διεθνή Αγορά***

Η αγορά παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών διεθνώς κυριαρχείται από 4 μεγάλους ελεγκτικούς οίκους/δίκτυα (big 4), με δραστηριότητες σε πολλές χώρες. Στη συνέχεια δίδεται συνοπτική περιγραφή των οίκων αυτών : Η Deloitte Touche Tohmatsu είναι ένας διεθνής οργανισμός με παρουσία σε πάνω από 150 χώρες. Απασχολεί περί τους 224 χιλ. επαγγελματίες. Οι συνολικές πωλήσεις της σε παγκόσμιο επίπεδο διαμορφώθηκαν σε \$35,2 δισ. το 2015. Η Ernst & Young δραστηριοποιείται σε πάνω από 150 χώρες (μέσω ανεξάρτητων εταιρειών-μελών). Απασχολεί περί τα 212 χιλ. άτομα. Οι συνολικές πωλήσεις της παγκοσμίως ανήλθαν σε περίπου \$28,7 δισ. το 2015. Η Grant Thornton, δραστηριοποιείται μέσω 121 ανεξάρτητων εταιρειών σε 130 χώρες. Οι συνολικές πωλήσεις του ομίλου διεθνώς υπολογίζονται σε περίπου \$4,7 δισ. το 2014. Η PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC) διαθέτει δίκτυο εταιρειών-μελών σε 157 χώρες, οι οποίες απασχολούν περισσότερα από 208.000 άτομα. Οι συνολικές πωλήσεις της PwC διεθνώς διαμορφώθηκαν σε περίπου \$35,4 δισ. το 2015.

### Οικονομικές Επιδόσεις του Κλάδου

Στη συνέχεια παρουσιάζεται ο ομαδοποιημένος ισολογισμός του κλάδου, βάσει δείγματος 24 ελεγκτικών εταιρειών, για τις οποίες υπάρχουν διαθέσιμα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία τόσο για το 2013 όσο και για το 2014. Από τα σχετικά δεδομένα προκύπτει ότι, το σύνολο του ενεργητικού υποχώρησε (-2,5%) το 2014/13, λόγω κυρίως της μείωσης των διαθεσίμων. Από την άλλη πλευρά, τα ίδια κεφάλαια ήταν αυξημένα κατά 8,9%, ενώ και οι «μεσο-μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις & προβλέψεις» αυξήθηκαν κατά 9,6%. Αντίθετα, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ήταν μειωμένες (-9,3%) το 2014. Οι συνολικές πωλήσεις των 24 επιχειρήσεων του δείγματος ήταν μειωμένες κατά 7,6% το 2014/13, το δε μικτό κέρδος περιορίστηκε κατά 5,9%. Μικρή υποχώρηση εμφάνισαν και τα λειτουργικά αποτελέσματα. Οι μεταβολές αυτές είχαν σαν αποτέλεσμα τελικά τη μείωση, κατά 10% περίπου, των κερδών (προ φόρου) των συγκεκριμένων εταιρειών, που διαμορφώθηκαν σε €16,3 εκ. το 2014. Ομοίως, τα κέρδη EBITDA κατέγραψαν μείωση (-5,9%) το ίδιο έτος. Όλες οι εταιρείες του δείγματος ήταν κερδοφόρες.

Λογαριασμός	2013	2014
Καθαρά Πάγια	7.756.287	8.484.395
Αποθέματα	14.437	14.437
Απαιτήσεις	101.635.745	103.787.711
Ταμείο - Τράπεζες	24.828.537	18.642.701
<b>Σύνολο Ενεργητικού</b>	<b>134.235.006</b>	<b>130.929.242</b>
Ίδια Κεφάλαια	35.988.644	39.195.248
Μέσο.& Μακρο. Υποχ.& Προβλέψεις	13.901.442	15.239.599
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	84.344.918	76.494.401
<b>Σύνολο Παθητικού</b>	<b>134.235.006</b>	<b>130.929.242</b>
<b>Αποτελέσματα Χρήσεως</b>		
Κύκλος Εργασιών (Πωλήσεις)	209.514.137	193.624.949
Μικτό Κέρδος	45.201.390	42.530.851
Λειτουργικά Αποτελέσματα	17.094.672	16.529.448
Κέρδος Προ Φόρου Εισοδήματος	18.079.982	16.278.973
EBITDA	19.905.973	18.731.468

### 3.6 Ποιοί ελέγχονται από τις ελεγκτικές εταιρίες

#### 3.6.1 Τακτικός έλεγχος

Οι εταιρίες που υποχρεούνται σε τακτικό έλεγχο από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του ν.3693/2008 (Α'174), χαρακτηρίζονται ως μεσαίες και μεγάλες οντότητες, και δημοσίου ενδιαφέροντος, και είναι αναλυτικά οι παρακάτω:

1. Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα. ]

2. Μεγάλες οντότητες.

Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα. ]

3. Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος (Public interest entities): Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος είναι οντότητες που υπόκεινται στον Ελληνικό νόμο και περιλαμβάνουν:

α) Τις οντότητες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

β) Τις ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές επιχειρήσεις των περιπτώσεων 5 και 6 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012.

γ) Τα πιστωτικά ιδρύματα όπως αυτά καθορίζονται από την περίπτωση 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013.

δ) Οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος οντότητες, με βάση τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων.

Οι ορκωτοί ελεγκτές - λογιστές διορίζονται από την τακτική γενική συνέλευση, που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία. Το καταστατικό ή έκτακτη γενική συνέλευση, που συγκαλείται εντός τριμήνου από τη σύσταση της εταιρείας, μπορεί να ορίζει ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές για την πρώτη εταιρική χρήση. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ευθύνονται έναντι της εταιρείας για την παράλειψη διορισμού ορκωτών ελεγκτών - λογιστών, σύμφωνα με τα παραπάνω, αν δεν συγκάλεσαν εγκαίρως την τακτική γενική συνέλευση ή, στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, έκτακτη γενική συνέλευση, με θέμα ημερήσιας διάταξης το διορισμό ορκωτών ελεγκτών - λογιστών. Για την παράλειψη του προηγούμενου εδαφίου τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ευθύνονται και κατά τις διατάξεις του άρθρου 57. Σε κάθε περίπτωση, ο διορισμός ορκωτών ελεγκτών - λογιστών από μεταγενέστερη γενική συνέλευση δεν επηρεάζει το κύρος του διορισμού τους. Οι ελεγκτές μπορούν να επαναδιορίζονται, όχι όμως για περισσότερες από πέντε (5) συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις. Μεταγενέστερος επαναδιορισμός δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα, αν δεν έχουν παρέλθει δύο (2) πλήρεις χρήσεις.

Η αμοιβή των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών, που διορίζονται για τη διενέργεια του τακτικού ελέγχου, καθορίζεται με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες σχετικές διατάξεις περί ορκωτών ελεγκτών - λογιστών. Ο διορισμός των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών γνωστοποιείται σε αυτούς από την εταιρεία. Οι ορκωτοί ελεγκτές - λογιστές θεωρούνται



ότι αποδέχθηκαν το διορισμό τους, εφόσον δεν τον αποποιηθούν εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανωνύμων εταιρειών που έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων που αναφέρθηκαν παραπάνω, ελέγχονται από δύο τουλάχιστον ελεγκτές ή από έναν ορκωτό ελεγκτή - λογιστή. Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ύψος του ετήσιου κύκλου εργασιών της παρούσας παραγράφου.

Οι Ανώνυμες εταιρείες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου μπορούν να προβλέπουν στο καταστατικό τους ή, εάν δεν προβλέπεται σε αυτό, να αποφασίζουν δια της γενικής συνέλευσης, την υποβολή των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων σε έλεγχο είτε από τους ελεγκτές της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου είτε από ορκωτό ελεγκτή - λογιστή. Η πρόβλεψη του καταστατικού ή η απόφαση της γενικής συνέλευσης πρέπει να αφορά διάστημα τουλάχιστον πέντε (5) εταιρικών χρήσεων.

Στην περίπτωση των παραγράφων 1 και 2, αν δεν έχει προβλεφθεί ο διορισμός ορκωτού ελεγκτή - λογιστή, ο έλεγχος διενεργείται από ελεγκτές πτυχιούχους ανωτάτων σχολών, που είναι μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.) και κάτοχοι άδειας επαγγέλματος Λογιστή - Φοροτεχνικού Α' τάξεως του ν2515/1997 (ΦΕΚ 154 Α'). Οι ελεγκτές αυτοί, μαζί με τους αναπληρωτές τους, ορίζονται με απόφαση της γενικής συνέλευσης με την οποία καθορίζεται και η αμοιβή τους. Ποσοστό της αμοιβής των ελεγκτών παρακρατείται και αποδίδεται στο Ο.Ε.Ε.. Το ελάχιστο όριο της αμοιβής των ελεγκτών, καθώς και το ποσοστό της παρακράτησης και η διαδικασία απόδοσής του στο Ο.Ε.Ε. καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, ύστερα από γνώμη της Κεντρικής Διοίκησης του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος. Οι ελεγκτές της παρούσας παραγράφου μπορούν να επαναδιορίζονται, όχι όμως για περισσότερες από πέντε (5) συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις. Μεταγενέστερος επαναδιορισμός δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα, αν δεν έχουν παρέλθει δύο (2) πλήρεις χρήσεις. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζεται το έργο, η μέθοδος και η διαδικασία ελέγχου που διεξάγεται από

ελεγκτές της παρούσας παραγράφου, το ύψος της αμοιβής τους, καθώς και κάθε άλλο ειδικότερο θέμα και σχετική λεπτομέρεια.

4. Ο υποχρεωτικός ή προαιρετικός έλεγχος κατά τις παραγράφους 1 και 2 αποτελεί προϋπόθεση του κύρους της έγκρισης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων από τη γενική συνέλευση. Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και στην περίπτωση των ελεγκτών του παρόντος άρθρου.

### *3.6.2 Διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων*

#### *Διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων*

Οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, ανάλογα με τη φύση τους, διενεργούνται σύμφωνα με:

- Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing),
- Τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements),
- Τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services).

2. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να εγκαταστήσουν και να διατηρούν εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, που διενεργούνται σύμφωνα με τα πρότυπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Το εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, θα πρέπει να είναι εναρμονισμένο με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου Ποιότητας (International Standards on Quality Control). Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορούν να επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε σχέση με αυτές που ορίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

3. Η § 1 του άρθρου 47 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), αντικαθίσταται ως εξής:

- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές που διενεργούν με βάση τις αρχές και κανόνες ελεγκτικής του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, τον τακτικό έλεγχο ανωνύμων εταιριών

σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν 2190/1920 όπως ισχύει κάθε φορά ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν στα οικεία πιστοποιητικά ελέγχου τις ουσιώδεις επιδράσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο τους».

- Επίσης βλ. άρθρο 14 § 25 Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ τ. Α΄ 137/1993): «25. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, οι οποίοι κατά νόμο ασκούν τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων των πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και των εποπτευόμενων από την Τράπεζα της Ελλάδος χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, υποχρεούνται κατά τη διάρκεια των ελέγχων, να γνωστοποιούν αμέσως στην Τράπεζα της Ελλάδος κάθε στοιχείο ή πληροφορία που περιέρχεται σε γνώση τους και είτε έχει σημαντικές επιπτώσεις στη φερεγγυότητα και την εν γένει κεφαλαιακή επάρκεια των ιδρυμάτων αυτών είτε είναι δυνατόν να επηρεάσει την αξιολόγηση από την Τράπεζα της Ελλάδος της αποτελεσματικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της καταλληλότητας των μετόχων που κατέχουν ειδική συμμετοχή και των προσώπων που ασκούν τη διοίκηση των πιστωτικών ή χρηματοδοτικών ιδρυμάτων. Οι έννοιες πιστωτικό ίδρυμα, χρηματοδοτικό ίδρυμα και ειδική συμμετοχή προσδιορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 2076/1992».
- Επίσης πρβλ. άρθρο 17 παρ. 3 ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/2010 τεύχος Α΄), με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 82 του Κ.Φ.Ε. Σχετ. ΠΟΛ 1135/4.10.2010

Οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία παύονται μόνο για βάσιμους και σπουδαίους λόγους. Η διάσταση απόψεων σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση θεμάτων ή την εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών δεν συνιστούν βάσιμους λόγους παύσης.

Η διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας οφείλει να ενημερώνει γραπτώς την ΕΛΤΕ σε περίπτωση παύσης του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, παρέχοντας συγχρόνως επαρκή αιτιολόγηση για τους λόγους της παύσης. Την ίδια υποχρέωση έχει και ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο σε περίπτωση παραίτησης. Η παύση ή η παραίτηση νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου ισχύει από την έγκρισή της από το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές επιτρέπεται να συμμετέχουν σε μία μόνο εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών, και είναι αποκλειστικά αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων:

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

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι επίσης αποκλειστικά αρμόδιοι για τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, πάνω σε θέματα οικονομικής διαχείρισης ή κατάστασης οιασδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινοπραξίας, ειδικού λογαριασμού ή ομάδας περιουσίας, που απαιτεί λογιστικές γνώσεις. Η πραγματογνωμοσύνη αυτή διατάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας περί πραγματογνωμοσύνης, είτε με δικαστική πράξη κατά τη διάρκεια δίκης, κατόπιν αίτησης διαδίκου που έχει έννομο συμφέρον, είτε με δικαστική απόφαση, σύμφωνα με τις διατάξεις περί εκούσιας δικαιοδοσίας, μετά από αίτηση οποιασδήποτε

διοικητικής αρχής ή υπηρεσίας του κράτους που έχει αρμοδιότητα προς τούτο και εφόσον επικαλείται και αποδεικνύει ότι συντρέχει προς τούτο λόγος δημοσίου συμφέροντος.

### 3.7 Πλεονεκτήματα ελεγχόμενης εταιρίας

Τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι:

1. Ανώνυμες εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, απολαμβάνουν των κατά το άρθρο 37α του Κ.Ν 2190/1920, «περί Ανωνύμων Εταιρειών», πλεονεκτημάτων.
2. Ο κατά τα άρθρα 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχείρισεως των ανωνύμων εταιρειών ανατίθεται υποχρεωτικώς σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή λογιστή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Σε κάθε άλλη περίπτωση έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920.
3. Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, το μετά τον έλεγχο δυνάμενο να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού, απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιοδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.
4. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπ' όψη του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφόσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και 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 πληροφορία ή εξήγηση, την οποία το τελευταίος ήθελε ζητήσει 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.

5. «Οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες που δεν υπόκεινται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μπορούν να εκλέγουν τους τακτικούς ελεγκτές λογιστές τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18. Στην περίπτωση αυτή, η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί να διορίζει ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή προς διενέργεια του τακτικού ελέγχου, αντί των προβλεπόμενων δύο τουλάχιστον τακτικών ελεγκτών λογιστών. Οι διατάξεις των άρθρων 16 και 18 του παρόντος εφαρμόζονται αναλόγως και σε κάθε περίπτωση που η ελεγχόμενη μονάδα χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων της.»

## Συμπεράσματα

Σε μια οικονομία σαν την ελληνική την σήμερα ημέρα, όπου τα φαινόμενα φοροδιαφυγής είναι σε υψηλά επίπεδα, απαιτείται άμεση λύση. Συνεπώς, οι συστηματικοί και ορθά γινόμενοι φορολογικοί έλεγχοι καθίστανται κατι παραπάνω από απαραίτητοι.

Κατά τον φορολογικό έλεγχο μπορούν να ληφθούν πληροφορίες για την ελεγχόμενη επιχείρηση από οποιονδήποτε φορέα. Έτσι, ο εκάστοτε ελεγκτικός μηχανισμός είναι σε θέση να γνωρίζει κάθε στοιχείο για την οικονομική κατάσταση αλλά και την θέση της οικονομικής μονάδας στην αγορά. Επιπρόσθετα, το γεγονός ότι μπορούν να διεξαχθούν φορολογικοί έλεγχοι όλο το εικοσιτετράωρο, τους καθιστά ως το σημαντικότερο μέτρο σύλληψης και πάταξης της φοροδιαφυγής.

Με την πάροδο των χρόνων, παρατηρείται αξιοσημείωτη πρόοδος στην λήψη μέτρων για την αναδιάρθρωση του φορολογικού μηχανισμού π.χ taxis. Επίσης, ο επιμερισμός των ελεγχών σε ολοένα και περισσότερους μηχανισμούς, μόνο θετικά αποτελέσματα μπορεί να φέρει, καθώς ο έλεγχος γίνεται πιο εύστοχος, ορθός και λεπτομερής.

Σημαντικός παράγοντας στην προσπάθεια της ύπαρξης δικαιοσύνης και αντικειμενικής αντιμετώπισης στις επιχειρήσεις, αποτελούν οι ιδιωτικοί φορείς ελεγχών, οι οποίοι λειτουργούν αυτόνομα από τους δημόσιους ελεγκτικούς μηχανισμούς του υπουργείου οικονομικών. Κρίνοντας από την διαρκή κερδοφορία του κλάδου των ιδιωτικών μηχανισμών ελέγχου, διαπιστώνεται η σημαντικότητα του ρόλου τους στην διατήρηση της οικονομικής σταθερότητας. Συνεπώς, επόμενο είναι ότι η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών τους πρέπει να βρίσκεται σε υψηλό επίπεδο και να πληρεί ορισμένα σημαντικά χαρακτηριστικά τα οποία αναφέρονται στην παρούσα εργασία.

Τέλος, ενδιαφέρον θα είχε για οποιονδήποτε ερευνητή, η εμβάθυνση σε μια από τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες του κλάδου όσο αναφορά την δημιουργία, την δομή, τη λειτουργία αλλά και την διεύρυνση της στην διεθνή αγορά.

## Βιβλιογραφία

Α.Υ.Ο. 1161279ΕΞ 19-12-2011 «Σύσταση Γραφείων στη Διεύθυνση Πολιτικής Εισπράξεων, καθορισμός και εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων των Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων».

Άρθρο 80 «Σύστημα επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο» ν. 3842/2010 και Πολ. 1233/21-11-2011.

Άρθρο 81» Επιβολή προστίμων όταν οι παραβάσεις αποδεικνύονται με αντικειμενικά δεδομένα και εκπόνηση κλαδικών εγχειριδίων ελέγχου» του ν. 3842/2010.

Άρθρο 4 «Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)» του ν. 2343/1995 «Αναδιοργάνωση Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις»

Άρθρο 88 «Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Δ. 85/2005 (ΦΕΚ 122 Α')» του ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.»

<http://www.hpaccount.com/>

<http://www.ethnos.gr/article.asp?catid=22770&subid=2&pubid=1286634>