

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

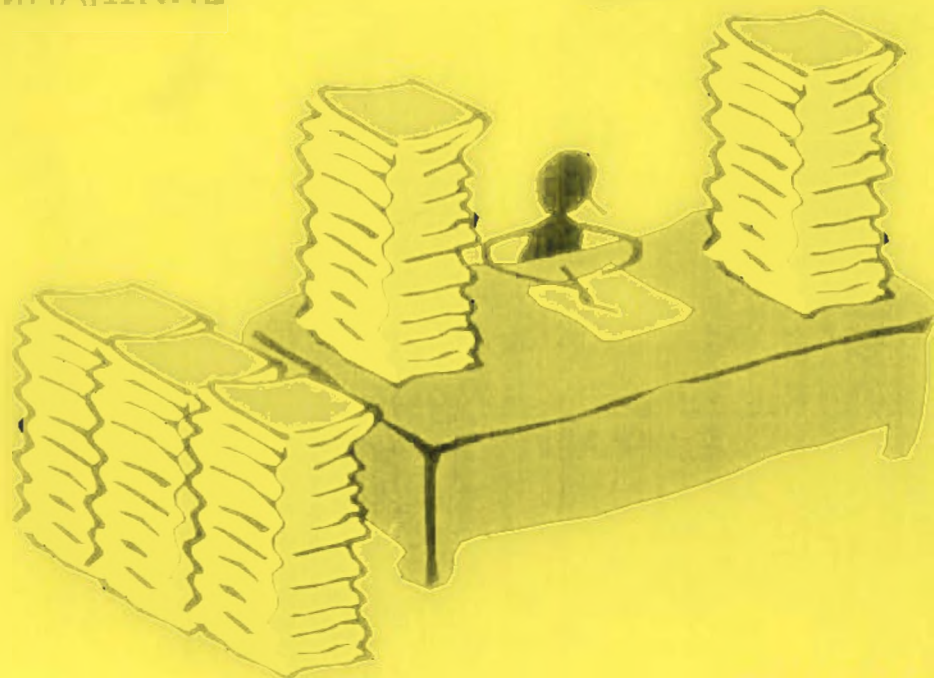
Αρ. 60/97

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α & Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ
ΤΟΥ ΚΒΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΑΡΗΣ ΜΗΛΙΩΝΗΣ



ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ:
ΜΑΧΑΙΡΙΩΤΗ ΣΠΥΡΙΔΟΥΛΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Συνεχείς είναι οι εξελίξεις που παρατηρούνται σε μια σύγχρονη οικονομία. Η αύξηση του αριθμού των μεγάλων επιχειρήσεων και των πολύπλοκων οικονομικών οργανισμών, η έντονη ανάπτυξη των οργανωμένων αγορών χρήματος, και κεφαλαίων και η συνεχής διεύρυνση της τάξεως των επαγγελματιών στελεχών επιχειρήσεων είναι μερικά από τα πιο αξιοσημείωτα δείγματα των σύγχρονων οικονομικών εξελίξεων.

Οι εξελίξεις αυτές είναι προϊόν της εφαρμογής σύνθετων οικονομικών πολιτικών της παρουσίας ευνοϊκών πολιτικοοικονομικών συγκυριών της παρεμβάσεως του κράτους στην οικονομική ζωή της χώρας κ' της ικανότητας των φορέων των οικονομικών οργανισμών να διαχειρίζονται τους οικονομικούς πόρους που κατέχουν.

Αυτή η ικανότητα ταυτίζεται με τη δυνατότητα τους να λαμβάνουν ορθολογικές αποφάσεις. Οι πληροφορίες που παρέχει το λογιστικό σύστημα είναι χρήσιμες μόνο όταν είναι αξιοπιστες, σχετικές και ουσιώδεις. Είναι έργο της ελεγκτικής η εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1. ΕΝΝΟΙΑ & ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Η ελεγκτική είναι κλάδος της οικονομικής των επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες , όρους και προϋποθέσεις για την διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας. Η ελεγκτική εξετάζει βασικά τα εξής τρία θέματα :

- Το αντικείμενο του έλεγχου δηλαδή τι ελέγχεται , γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται.
- Το υποκείμενο του έλεγχου δηλαδή ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους.
- Τις ελεγκτικές διαδικασίες δηλαδή την τεχνική του ελέγχου πως διενεργείται.

1.1. ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αντικείμενο του έλεγχου είναι κατά κανόνα, η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, όπως μπορεί να θεωρηθεί η έννοια περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου από αυτούς που τη διαχειρίζονται. Η περιουσία π.χ ανώνυμης εταιρίας είναι ξένη περιουσία για όλους όσους τη διαχειρίζονται, η περιουσία ατομικής επιχειρήσεις είναι καταρχήν ιδιωτική όσον αφορά τον ιδιοκτήτη επιχειρηματία, ξένη όμως για όλους τους υπαλλήλους με τη διευκρίνηση όμως ότι και ο ιδιοκτήτης επιχειρηματίας είναι διαχειριστής ξένης περιουσίας απέναντι στις υποχρεώσεις της επιχειρήσεις. Ο έλεγχος στην οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας είναι αναγκαίος για να αποφευχθούν λάθη και απάτες και θεωρείται απαραίτητο συμπλήρωμα κάθε οικονομικής διαχείρισης, ένα είδος ασφάλισης για τα λάθη, την κλοπή και την απάτη.

Σαν βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι δυνατό να αναφερθούν:

- η πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λαθών, απατών
- η αποκάλυψη, η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων ή απατών
- η πιστοποίηση μετά από συστηματικό έλεγχο, της ακρίβειας και της αλήθειας οικονομικών καταστάσεων

Ενδιαφερόμενοι για την διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου είναι βασικά:

- οι διοικούντες και διευθύνοντες της οικονομικής μονάδας (οποιοδήποτε νομικού τύπου, μορφής, κλάδου κ.τ.λ.).
- οι μέτοχοι και γενικά οι επενδυτές κεφαλαίου
- οι πιστωτικές όπως και όλοι οι συναλλασσόμενοι

- οι μέλλοντες επενδυτές
- το κράτος για πολλούς και ποικίλους λόγους

1.2. ΤΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Υποκείμενο του ελέγχου είναι ο ελεγκτής δηλ. το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο. Ο ελεγκτής είναι το απαραίτητο όργανο για να εξασφαλιστεί ορθολογική οργάνωση, λειτουργία και ομαλή οικονομική διαχείριση στη δημόσια και ιδιωτική οικονομία γι' αυτό ο θεσμός του ελέγχου έχει καθιερωθεί από αρχαιστάτους χρόνους.

Ο ελεγκτής ανάλογα με την εξάρτηση του οικονομική ή άλλη από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και το ειδικότερο σκοπό που αποβλέπει το έργο του, διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό ελεγκτή.

Εσωτερικός ελεγκτής

Αυτός βρίσκεται σε σχέση μίσθωσης εργασίας με την οικονομική μονάδα όπου προσφέρει την υπηρεσία του δηλ. είναι υπάλληλος της, το δε έργο του έχει κυρία προληπτικό χαρακτήρα και συνίσταται στο να παρακολουθεί και ελέγχει τις διαχειριστικές πράξεις και τις λογιστικές καταχωρήσεις με σκοπό την άμεση επισήμανση θελημένων ή αθέλητων σφαλμάτων ή αντικανονικών ή παράνομων ενεργειών. Ο εσωτερικός ελεγκτής με βασική

αποστολή την πρόληψη ακούσιων ή εκούσιων λαθών και γενικά επιζήμιων ενεργειών, ασκεί τα καθήκοντα πριν ή στη διάρκεια της πράξης οικονομικής διαχείρισης, καθώς και της λογιστικής καταχώρησης, χωρίς όμως να αποκλείεται ο έλεγχος ειδικών θεμάτων μεταγενέστερα (π.χ. επιθεώρηση επαρχιακών υποκαταστημάτων). Χωρίς να παραγνωρίζεται ή να υποτιμάται η σπουδαιότητα του έργου του εσωτερικού ελεγκτή, πρέπει παράλληλα να τονιστούν και τα σοβαρά μειονεκτήματα που οφείλονται στο γεγονός ότι αυτό είναι υπάλληλος στην οικονομική μονάδα που ασκεί τα καθήκοντά του και από αυτό το γεγονός είναι φυσικό ο έλεγχος του να:

- ασκείται σύμφωνα με τους κανόνες και τους όρους που έχει θεσπίσει η διοίκηση της οικονομικής μονάδας και όχι σύμφωνα με τους κανόνες της ελεγκτικής.
- Δεν ενημερώνεται για τις πράξεις των διοικούντων, ο έλεγχός του σ' αυτούς είναι περιορισμένος αναγκαστικά ή τέλεια τυπικός
- Απασχολούμενος με πράξεις συναδέλφων του πολλές φορές από συναδελφική αλληλεγγύη, ο έλεγχός του δεν είναι αμερόληπτος και αντικειμενικός ενώ με το πέρασμα του χρόνου και τη στενότερη φιλική σχέση η προσοχή και η διερευνητικότητα μειώνονται βαθμιαία και ο έλεγχος γίνεται πια τυπικά.
- Επειδή ασχολείται διαρκώς με τα ίδια θέματα και με τον ίδιο τρόπο η δουλειά του γίνεται ρουτίνα με επακόλουθο την εξασθένηση σιγά - σιγά τόσο της επαγρύπνησης όσο και της διενεργητικότητάς του.

Εξωτερικός ελεγκτής

Αντίθετα με τον εσωτερικό, ο εξωτερικός ελεγκτής δεν έχει καμία υπαλληλική ή άλλη εξάρτηση προς την επιχείρηση που καλείται να ελέγξει. Είναι λοιπόν εντελώς ανεξάρτητος και αδέσμευτος προς την οικονομική μονάδα που ελέγχει και κατά συνέπεια καθόλου δεν επηρεάζεται από την διοίκηση με αποτέλεσμα να μην υπάρχει κανένα από τα μειονεκτήματα που βαρύνουν τον εσωτερικό ελεγκτή. Αυτό το γεγονός είναι εγγύηση για τη διενέργεια αντικειμενικού και ανεπηρέαστου ελέγχου με αποτέλεσμα να αποκτάει ιδιαίτερο κύρος το έργο του εξωτερικού ελεγκτή και τα πορίσματα του να είναι ευρύτατα χρήσιμα.

Αντίθετα από τον εσωτερικό ελεγκτή που η δράση του περιορίζεται μέσα στην επιχείρηση όπου είναι υπάλληλος, ο εξωτερικός, ο εξωτερικός ελεγκτής έχει πολλά και ποικίλα πεδία δράσης (πιστοποίηση για την αλήθεια, ακρίβεια οικονομικών καταστάσεων, για την πιστοληπτική ικανότητα τους) και από το γεγονός αυτός ξεκινάει η ανάγκη οργάνωσης του εξωτερικού ελέγχου σε ανεξάρτητο λειτούργημα που έχει απαιτήσει θεσμικό χαρακτήρα σ' όλες τις οικονομικές αναπτυγμένες χώρες.

2. ΠΡΟΣΟΝΤΑ - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ **ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ**

2.1. ΤΑ ΠΡΟΣΟΝΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Η πιστοποίηση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων από τον εξωτερικό ελεγκτή αυξάνει την εγκυρότητα των παρεχομένων πληροφοριών μόνον όταν το επενδυτικό κοινό εμπιστεύεται τον ελεγκτή και αναγνωρίζει το έργο του. Η εμπιστοσύνη αυτή δεν επιβάλλεται αλλά κερδίζεται με το επαγγελματικό κύρος του ελεγκτή και το προσφερόμενο ελεγκτικό έργο.

Η γενική αναγνώριση του εξωτερικού ελεγκτή προϋποθέτει ότι ο ελεγκτής διαθέτει τα προσόντα εκείνα που χαρακτηρίζουν επαγγελματίες υψηλής ικανότητας και κύρους. Ο ελεγκτής πρέπει να έχει πλήρη επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση και εμπειρία. Πρέπει να είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος στη σκέψη και για να αποκτήσει ανεξαρτησία και ανεπηρέαστη σκέψη θα πρέπει να είναι ευθύς, έντιμος και ειλικρινής κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας.

Πρέπει επίσης να μην επηρεάζεται από προκαταλήψεις ή εύνοιες. Τέλος πρέπει να είναι απαλλαγμένος από οποιοδήποτε συμφέρον που θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι δεν συμβιβάζεται με την ακεραιότητα του χαρακτήρα του.

Ο ελεγκτής εξασφαλίζει την απαιτούμενη αμεροληψία και ανεξαρτησία εάν:

1. δεν επιδιώκει δώρα ή διευκολύνσεις από τον ελεγχόμενο άμεσα ή έμμεσα
2. δεν δημιουργεί μεγάλη οικειότητα με τους ελεγχόμενους ώστε να δίνει αφορμή να αμφισβητηθεί το κύρος του
3. δεν έχει καμιά οικονομική σχέση με την ελεγχόμενη επιχ/ση. Εάν δεν τηρηθούν οι περιορισμοί αυτοί είναι δυνατόν να δημιουργηθούν προβλήματα για τον ελεγκτή που θα κάνουν διαβλητή την επαγγελματική του κρίση.

2.2. ΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Ο ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει εύλογη επαγγελματική επιμέλεια κατά τη διενέργεια του ελέγχου και τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου.

Πως εξακριβώνεται όμως ότι ο ελεγκτής επιδεικνύει την απαιτούμενη εύλογη επιμέλεια κατά την άσκηση των καθηκόντων του; Η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από τις ειδικές περιστάσεις που αντιμετωπίζει ο ελεγκτής από τον τρόπο που τις αντιμετωπίζει και από τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχ/σης.

Γενικά ο ελεγκτής θεωρείται ότι επιδεικνύει επαγγελματική επιμέλεια εάν:

1. Δεν δεχθεί να αναλάβει το έργο μιας επιχείρησης γιατί φρονεί ότι τα προσόντα του και η γενική εμπειρία του δεν είναι επαρκή για την ανάληψη του έργου.

2. Επιδεικνύει την επιδεξιότητα και τη κατάρτιση που θα επεδείκνυε οποιοσδήποτε άλλος εξίσου έμπειρος ελεγκτής κατά τη διενέργεια του συγκεκριμένου ελέγχου.
3. Αναλαμβάνει την άσκηση του ελέγχου της επιχείρησης με ευθύτητα και με καλή πίστη.
4. Ακολουθεί τις γενικά παραδεκτές αρχές και τις οδηγίες και μεθόδους που υποδεικνύουν οι επαγγελματικές ενώσεις των ελεγκτών
5. Είναι επιφυλακτικός κατά τη διερεύνηση των αποδεικτικών στοιχείων που συλλέγει, και προσεκτικός κατά την αξιολόγηση της αποδεικτικής ισχύος τους.
6. Να φροντίζει όπως το ελεγκτικό προσωπικό του επιδεικνύει την απαιτούμενη επαγγελματική επιμέλεια

Εκτός από τα ανωτέρω ο ελεγκτής έχει υποχρέωση να τηρεί απόλυτη εχεμύθεια. Πρέπει να σέβεται την εμπιστευτική φύση των πληροφοριών που απέκτησε κατά την άσκηση του ελεγκτικού έργου, και να μην γνωστοποιεί σε τρίτους οποιαδήποτε από τις πληροφορίες αυτές χωρίς την έγκριση των ελεγχόμενων επιχειρήσεων. Η παράβαση του καθήκοντος της εχεμύθειας δημιουργεί υποχρέωση για τον ελεγκτή προς αποζημίωση.

Είναι αυτονόητο ότι ο ελεγκτής έχει υποχρέωση να υποβάλλει μετά το τέλος του ελέγχου, εκθέσεις ελέγχου στη διοίκηση της επιχείρησης. Στις εκθέσεις αυτές πρέπει να αναφέρει την γνώμη του για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων ή του λόγους για τους οποίους δεν εκφράζει γνώμη.

Ο εξωτερικός ελεγκτής δεν έχει υποχρέωση να ενημερώσει ή να διορθώσει τα βιβλία που τηρεί η ελεγχόμενη επιχείρηση ούτε να καταρτίσει λογιστικές καταστάσεις. Κατά κανόνα ο ελεγκτής δεν θεωρείται υπεύθυνος για θέματα που δεν εμπίπτουν στην εντολή ελέγχου ή στην αρμοδιότητα του. Για παράδειγμα δεν είναι υπεύθυνος για την ανακάλυψη κάθε λάθους, παραλείψεως, καταχρήσεως ή απάτης που πιθανόν να έγιναν στη διάρκεια της χρήσης. Έχει όμως υποχρέωση να εντοπίζει όλα εκείνα τα λάθη, παραλείψεις ή καταχρήσεις που επηρεάζουν σημαντικά την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων.

2.3. ΟΙ ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Ο ελεγκτής έχει νόμιμη ευθύνη έναντι οποιουδήποτε ζημίωσε με την επαγγελματική του αμέλεια, πράξεις δόλου παραλείψεις, παραβίαση επαγγελματικού απορρήτου και με έκφραση λανθασμένης γνώμης. Η ευθύνη αυτή διακρίνεται σε αστική, ποινική και πειθαρχική. Η ευθύνη των ελεγκτών δεν είναι δυνατόν να αποκλεισθεί ή να τροποποιηθεί. Επομένως οι όροι του καταστατικού της ελεγχόμενης εταιρίας ή οποιασδήποτε συμβάσεως μεταξύ εταιρίας και ελεγκτή που αποσκοπούν στον περιορισμό της ευθύνης του ελεγκτή δεν έχουν καμιά ισχύ. Οι υποχρεώσεις των ελεγκτών επιβάλλονται από τον νόμο για την προστασία του δημοσίου συμφέροντος.

Παράδειγμα ποινικής ευθύνης αποτελεί η περίπτωση αν από αμέλεια θεώρησαν σαν νόμιμο να καταρτίσουν ισολογισμό παρά τις διατάξεις του

νόμου και του καταστατικού. Στην περίπτωση αυτή τιμωρούνται με φυλάκιση ή με χρηματική ποινή.

Η πειθαρχική ποινή των ελεγκτών ορίζεται από τους κανόνες δεοντολογίας που καθιερώνουν τα επαγγελματικά σώματα των ελεγκτών. Η πιο αυστηρή από τις ποινές αυτές είναι αυτή της διαγραφής του μέλους από το σώμα.

Βασικοί λόγοι για την διαγραφή μέλους είναι:

- η πλημμελής άσκηση του ελεγκτικού έργου
- ανάρμοστη κοινωνική συμπεριφορά
- η αδικαιολόγητη άρνηση ασκήσεως του ελεγκτικού έργου
- η ακαταλληλότητα για άσκηση ελεγκτικού έργου

3. ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο ελεγκτής πρέπει να απαιτήσει επαρκές και κατάλληλο αποδεικτικό υλικό που θα αποτελέσει τη βάση για την τεκμηρίωση της γνώμης του. Αυτό το υλικό εξασφαλίζεται με την συλλογή, την ταξινόμηση, την ανάλυση και αξιοποίηση των αποδεικτικών στοιχείων.

Ως αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται τα δεδομένα, οι πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία που τεκμηριώνουν την αποδοχή ή την απόρριψη μιας απόψεως. Τα στοιχεία που συγκεντρώνει ο ελεγκτής είναι πολυπληθή, ανομοιογενή, σημαντικά και σχετικά με το αντικείμενο του ελέγχου χρειάζεται να αναλυθούν και αξιολογηθούν προτού αξιοποιηθούν για τη θεμελίωση της γνώμης του ελεγκτή.

Το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων που επιδιώκει να εξασφαλίσει ο ελεγκτής μπορεί να διαχωριστεί σε δύο ομάδες.

Η πρώτη περιλαμβάνει λογιστικά στοιχεία όπως:

- λογιστικά βιβλία
- έγγραφα προς την επιχείρηση.

Η δεύτερη ομάδα αποτελείται από στοιχεία που είναι παράγωγα της ελεγκτικής εργασίας όπως:

- έγγραφα από τρίτους
- πληροφορίες που προέρχονται από συνεντεύξεις, παρατηρήσεις και επισημάνσεις του ελεγκτή.

Ο έλεγχος των λογιστικών βιβλίων βοηθά τον ελεγκτή να αποδείξει ότι όλα τα λογιστικά γεγονότα καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης κανονικά και ότι όλες οι καταχωρήσεις αναφέρονται σε πραγματικές και όχι σε εικονικές συναλλαγές.

Όταν η επιχείρηση διαθέτει ένα άρτιο οργανωμένο λογιστικό σύστημα τότε το σύνολο των δραστηριοτήτων της απεικονίζεται στα **α)** έγγραφα που εκδίδει η ίδια η επιχείρηση και παραμένουν στα αρχεία της και **β)** έγγραφα που εκδίδουν τρίτοι (προμηθευτές, πελάτες) και τα απευθύνουν στην επιχείρηση. Τα τιμολόγια πωλήσεων που εκδίδουν οι προμηθευτές, τα φορτωτικά έγγραφα που συνοδεύουν τα τιμολόγια των προμηθευτών, τα δελτία παραγγελίας των πελατών είναι τα πιο γνωστά από τα έγγραφα και παραμένουν σ' αυτή.

Ο ελεγκτής εξασφαλίζει επίσης προφορικά αποδεικτικά στοιχεία μέσω συνεντεύξεων. Υποβάλλει σχετικά ερωτήματα στα στελέχη της επιχείρησης για την λειτουργία και δομή του εσωτερικού συστήματος και τη λογιστική οργάνωση.

Η κύρια αδυναμία των προφορικών στοιχείων είναι ότι δεν είναι δυνατόν να επαληθευθεί η αξιοπιστία τους. Η αποδεικτική τους ισχύ είναι περιορισμένη. Το ίδιο συμπέρασμα συνάγεται και για την αποδεικτική ικανότητα των στοιχείων που συγκεντρώνει ο ελεγκτής παρατηρώντας τη δραστηριότητα της επιχείρησης και το προσωπικό κατά την άσκηση των καθηκόντων του.

4. ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΚΤΙΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο ελεγκτής εντοπίζει και συλλέγει τα διάφορα αποδεικτικά στοιχεία εφαρμόζοντας τις εξής μεθόδους:

- τη παρατήρηση
- την υποβολή ερωτημάτων
- την ανασκόπηση
- την εξέταση
- την επιβεβαίωση
- τις συγκρίσεις

Ποια από τις παραπάνω μεθόδους πρέπει να εφαρμόσει ο ελεγκτής σε κάθε περίπτωση, εξαρτάται από το αντικείμενο του ελέγχου, το σκοπό και το κόστος της ελεγκτικής εργασίας. Για παράδειγμα η μέθοδος της παρατηρήσεως εφαρμόζεται συνήθως για την ενημέρωση του ελεγκτή για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Με την υποβολή ερωτημάτων στο προσωπικό της επιχείρησης ο έλεγχος αποκτά γενικές και ειδικές πληροφορίες για το περιβάλλον και τη λειτουργία της επιχείρησης. Με τον ίδιο τρόπο ο ελεγκτής διακρίνει τον καταμερισμό των αρμοδιοτήτων και καθηκόντων του προσωπικού και διαπιστώνει εάν το κάθε στέλεχος γνωρίζει το αντικείμενο της εργασίας του και τα όρια ευθύνης του. Η ανασκόπηση και κριτική επιθεώρηση των εγγράφων αποτελούν μια ακόμη μέθοδο εξασφαλίσεως ελεγκτικών τεκμηρίων. Ο ελεγκτής επιθεωρεί διάφορα παραστατικά και λογιστικές καταστάσεις και προσπαθεί να ελέγξει την νομιμότητα και τη γνησιότητά τους.

Πληροφορίες που έχει εξασφαλίσει ο ελεγκτής σχετικά με το ύψος των απαιτήσεων και υποχρεώσεων επαληθεύονται συνήθως με την εφαρμογή της μεθόδου της άμεσης επιβεβαίωσης από τους τρίτους.

5. ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΩΝ

ΕΛΕΓΧΩΝ

Οι λογιστικοί έλεγχοι διακρίνονται με βάση διάφορα κριτήρια σε κατηγορίες και είδη:

α) Ανάλογα με την έκτασή τους σε γενικούς και ειδικούς

- **Γενικός έλεγχος** είναι αυτός που επεκτείνεται σε ολόκληρη τη διαχείριση δοσμένης χρονικής περιόδου, συνήθως έτους. Ειδικά γενικός έλεγχος είναι ο έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσης.
- **Ειδικός έλεγχος** είναι εκείνος που έχει σαν αντικείμενο ένα συγκεκριμένο θέμα, έναν επίσης συγκεκριμένο τομέα (π.χ. έλεγχο ταμειακής διαχείρισης, έλεγχος πελατών).

β) Ανάλογα με τον σκοπό τους σε προληπτικούς και κατασταλτικούς

- **Προληπτικός έλεγχος** είναι αυτός που διενεργείται στη διάρκεια της εκτέλεσης της πράξης (στην έκδοση του εντάλματος πληρωμής) και αποβλέπει όπως δηλώνει και το όνομα, στην πρόληψη εκούσιων και ακούσιων σφαλμάτων.
- **Ο κατασταλτικός έλεγχος** αντίθετα με τον προληπτικό διενεργείται μετά την εκτέλεση των πράξεων, αφορά τη διαχείριση μια συγκεκριμένης περιόδου και αποβλέπει στην αποκάλυψη, την καταστολή εκουσίων ή ακουσίων σφαλμάτων.

γ) Ανάλογα με την διάρκειά τους με μόνιμους ή διαρκείς τακτικούς ή περιοδικούς και έκτακτους ή περιστασιακούς.

- Μόνιμος ή διαρκής έλεγχος είναι αυτός που διεργείται συνέχεια και τέτοιος είναι κύρια ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος.
- Τακτικός ή περιοδικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται κατά περιόδους και τακτικά δηλαδή δεν είναι μεν συνεχής αλλά επαναλαμβάνεται τακτικά και αφορά τον έλεγχο της διαχείρισης τακτών χρονικών περιόδων (π.χ. τριμηνίας)
- Έκτακτος ή περιστασιακός είναι αυτός που διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις.

δ) Ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο, σε εσωτερικούς ελέγχους που διενεργούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές και εξωτερικούς που διενεργούνται από τους εξωτερικούς ελεγκτές.

6. ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα φύλλα εργασίας είναι ζωτικής σημασίας του ελεγκτικού επαγγέλματος. Για τους ελεγκτές είναι τόσο αναγκαίο να αποκτήσουν επιδεξιότητα και κρίση στο σχεδιασμό και τη χρησιμοποίηση των βασικών αυτών εργαλείων όσο αναγκαίο είναι για τους χειρουργούς να κατέχουν το πως θα χρησιμοποιήσουν τα χειρουργικά τους εργαλεία.

Τα φύλλα εργασίας είναι ο συνδετικός κρίκος ανάμεσα στα λογιστικά βιβλία του πελάτη και στην έκθεση των ελεγκτών. Ουσιαστικά επίκεντρο της ελεγκτικής εργασίας είναι η συστηματική επεξεργασία μιας σειράς φύλλων εργασίας τέτοιας μορφής και τέτοιου περιεχομένου, ώστε οι ελεγκτές να μπορούν από αυτά τα φύλλα εργασίας να συντάξουν την έκθεση τους για την οικονομική κατάσταση και τη δραστηριότητα του πελάτη τους.

Για να είναι ικανοποιητικός ο έλεγχος που κάνουν οι ελεγκτές πρέπει να τους δοθεί το απεριόριστο δικαίωμα να χρησιμοποιήσουν όλες τις πληροφορίες που αφορούν την επιχείρησης. Πολλές από τις πληροφορίες αυτές είναι εμπιστευτικής φύσεως όπως π.χ. τα περιθώρια κέρδους των διάφορων επί μέρους προϊόντων, οι μισθοί των υπευθύνων. Παρόλο που ο ελεγκτής είναι τόσο εχέμυθος σ' ότι αφορά την επιχ/ση όσο είναι και ο δικηγόρος ή ο γιατρός, ο κοινός νόμος δεν καλύπτει ιδιαίτερα τις πληροφορίες που δίνει η επιχ/ση στον ελεγκτή. Στις περισσότερες πολιτείες των ΗΠΑ, το δικαστήριο μπορεί να ζητήσει από τον ελεγκτή να προσκομίσει τα φύλλα εργασίας του και να δώσει πληροφορίες που αφορούν την επιχ/ση. Σ' άλλες

όμως πολιτείες το θετό δίκαιο προστατεύει ιδιαίτερα τις πληροφορίες που δίνει η επιχ/ση στον ελεγκτή.

Αφού τα φύλλα εργασίας είναι άκρως εμπιστευτικά θα πρέπει πάντοτε να φυλάγονται σε ασφαλή θέση. Αυτό σημαίνει ότι κατά τη μεσημεριανή διακοπή για φαγητό και στις ώρες εκτός γραφείου πρέπει να είναι κλειδωμένα σ' ένα χαρτοφύλακα.

6.1. ΣΚΟΠΟΙ ΤΩΝ ΦΥΛΛΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα φύλλα εργασίας ελέγχου περιλαμβάνουν όλα τα αποδεικτικά μέσα που συγκεντρώνουν οι ελεγκτές και εξυπηρετούν περισσότερους βασικούς σκοπούς

1. την οργάνωση και το συντονισμό όλων των φάσεων της ελεγκτικής εργασίας
2. τη θεώρηση της εργασίας των υπαλλήλων
3. διευκολύνουν τη σύνταξη της εκθέσεως ελέγχου και
4. θεμελιώνουν και επεξηγούν λεπτομερώς τις γνώμες και τις διαπιστώσεις που περιλαμβάνονται συνοπτικά στην έκθεση.

Επιπλέον τα φύλλα εργασίας παρέχουν πληροφορίες χρήσιμες για τη σύνταξη της δηλώσεως φόρου εισοδήματος για τη σύνταξη των εντύπων που

υποβάλλονται σε άλλες κρατικές υπηρεσίες και τέλος αποτελούν χρήσιμο οδηγό για τους επόμενους ελέγχους.

7. Η ΓΝΩΜΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Με την ολοκλήρωση του έργου του εξωτερικού ελεγκτή, τα φύλλα εργασίας του πρέπει να περιέχουν όλο το αποδεικτικό υλικό που έχει συγκεντρωθεί. Το υλικό αυτό πρέπει να είναι επαρκές και κατάλληλο αλλιώς δεν θα είναι σε θέση ο ελεγκτής να θεμελιώσει τη γνώμη του για την ειλικρίνεια των λογιστικών καταστάσεων και να αποδείξει ότι ακολούθησε τα πρότυπα της ελεγκτικής κατά την εκτέλεση του ελέγχου.

Στο πιστοποιητικό ελέγχου ο ελεγκτής εκφράζει:

1. ανεπιφύλακτη γνώμη ή
2. γνώμη με επιφύλαξη ή
3. αντίθετη γνώμη

7.1. ΑΝΕΠΙΦΥΛΑΚΤΗ ΓΝΩΜΗ

Όταν ο ελεγκτής δεν έχει κανένα ενδοιασμό για το ότι οι λογιστικές καταστάσεις αποδίδουν την πραγματικότητα τότε εκφράζει ανεπιφύλακτη γνώμη. Ο ελεγκτής εκφράζει ανεπιφύλακτη γνώμη σε εκείνες τις περιπτώσεις που:

- 1) Το ελεγκτικό του έργο είχε το απαραίτητο βάθος και την κατάλληλη έκταση και η ελεγκτική του εργασία δεν παρεμποδίστηκε από τρίτους
- 2) Δε διαπίστωσε σημαντικά λάθη ή παραλείψεις στη λειτουργία του λογιστικού συστήματος

- 3) Εξακρίβωσε ότι η επιχ/ση εφαρμόζει με συνέπεια τις γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές.

7.2. ΓΝΩΜΗ ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Όταν ο ελεγκτής έχει σοβαρούς ενδοιασμούς για την ειλικρίνεια των λογιστικών καταστάσεων, τότε εκφέρει γνώμη με επιφύλαξη. Δεν αμφισβητεί την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων σε γενικές γραμμές, αλλά έχει ορισμένες επιφυλάξεις για την καθολικότητα της αξιοπιστίας.

Ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη στις περιπτώσεις που:

- 1) Αδυνατεί ή παρεμποδίζεται να εφαρμόσει τις ελεγκτικές αρχές και τις απαραίτητες ελεγκτικές διαδικασίες.
- 2) Εξακριβώνει ότι η επιχ/ση δεν εφαρμόζει με συνέπεια τις λογιστικές αρχές.
- 3) Διαπιστώνει ότι η επιχ/ση εφαρμόζει λογιστικές μεθόδους που είναι αντίθετες με τις λογιστικές αρχές ή τις διατάξεις των σχετικών νόμων.
- 4) Αντιμετωπίζει ενδεχόμενα γεγονότα των οποίων η τελική έκβαση θα είχε σημαντική επίδραση στην οικονομική θέση της επιχ/σεως.

Οι ανωτέρω παράγοντες προκαλούν τις επιφυλάξεις του ελεγκτή για την ειλικρίνεια των λογιστικών στοιχείων μόνο όταν έχουν σημαντικές επιπτώσεις στην αξιοπιστία και τη χρησιμότητα των λογιστικών καταστάσεων. Οι επιδράσεις αυτές πρέπει να είναι αρκετά σημαντικές ώστε να δικαιολογείται η

αναφορά τους στο πιστοποιητικό ελέγχου, αλλά δεν πρέπει να είναι τόσο σημαντικές ώστε να υποχρεώνεται ο ελεγκτής να εκφέρει αντίθετη γνώμη.

7.3. ΑΝΤΙΘΕΤΗ ΓΝΩΜΗ

Ο ελεγκτής εκφέρει αντίθετη γνώμη όταν κρίνει ότι οι λογιστικές καταστάσεις δεν είναι στο σύνολό τους ειλικρινείς και αντικειμενικές. Αυτό συμβαίνει όταν :

- 1) Οι λογιστικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα όσα επιβάλλουν οι νόμοι και οι γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής
- 2) Το λογιστικό σύστημα της ελεγχόμενης επιχ/σεως είναι τόσο ανεπαρκές και η λειτουργία τόσο αντικανονική ώστε να είναι δυνατός οποιοσδήποτε συσχετισμός.
- 3) Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου είναι ανεπαρκές και χαλαρό.

Σπάνιες είναι οι περιπτώσεις ελέγχου όπου ο ελεγκτής έχει εκφράσει αντίθετη γνώμη. Συνήθως οι διοικήσεις των ελεγχόμενων επιχ/σεων με προβλήματα στη λογιστική τους οργάνωση προσπαθούν να υιοθετήσουν τις υποδείξεις των ελεγκτών και να βελτιώσουν κατά τη διάρκεια της χρήσεως τη λογιστική τους οργάνωση, ώστε να αποφύγουν τις δυσμενέστερες συνέπειες που θα έχει για την πορεία της επιχ/σης η αναφορά στο πιστοποιητικό ελέγχου.

Λόγω των σοβαρών επιπτώσεων που έχει μια αντίθετη γνώμη για το μέλλον της επιχ/σεως ο ελεγκτής πρέπει να αναφέρει με σαφήνεια, τους λόγους για τους οποίους εκφράζει αντίθετη γνώμη.

7.4. ΑΡΝΗΣΗ ΓΝΩΜΗ

Όταν ο ελεγκτής αντιληφθεί ότι είναι από τα πράγματα αδύνατο να συλλέξει τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία τότε αρνείται να εκφέρει γνώμη για την αξιοπρέπεια των λογιστικών καταστάσεων.

Ο ελεγκτής αρνείται να εκφέρει γνώμη όταν:

- 1) Αντιμετωπίζει σοβαρούς περιορισμούς (απαγορεύσεις) στην εκτέλεση του έργου του ώστε να μην μπορεί να εξασφαλίσει το απαιτούμενο αποδεικτικό υλικό.
- 2) Αντιμετωπίζει σειρά ενδεχόμενων γεγονότων που η τελική έκβαση τους είναι αβέβαιη και θα έχει σοβαρές επιπτώσεις στην βιωσιμότητα της επιχ/σεως.
- 3) Αντιληφθεί ότι δεν παραμένει κατά την διάρκεια του ελέγχου ανεξάρτητος και δεν είναι η σκέψη του ανεπηρέαστη όπως επιβάλλουν τα πρότυπα της ελεγκτικής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

ΓΕΝΙΚΑ

Έχει χιλιοειπωθεί ότι η φορολογική μας νομοθεσία δεν πάσχει από έλλειψη νόμων, αυτό από το οποίο πάσχει είναι η μη εφαρμογή των νόμων. Το βασικό σκέλος της φιλοσοφίας διασταύρωσης πληροφοριών για την αποκάλυψη της φορολογητέας ύλης έχει επιτύχει το δεύτερο και ουσιαστικό σκέλος δηλ. της αξιοποίησης των πληροφοριών αυτών από τις φοροτεχνικές υπηρεσίες, έχει παραμείνει στις απλές προσδοκίες.

Χιλιάδες τόνοι πληροφοριακών στοιχείων τα οποία αξιοποιούνται θα απέδιδαν τρισεκατομμύρια φόρων, καταλαμβάνουν στοιβαγμένα πολύτιμους χώρους των ΔΥΟ και των συναφών υπηρεσιών για τους οποίους καταβάλλονται τεράστια ενοίκια και τελικά καταλήγουν στην πολυτοποίηση.

Κάθε χρόνο καλούνται σύμβουλοι από το εξωτερικό για να δώσουν τα φώτα τους σ' ότι αφορά την πάταξη της φοροδιαφυγής με αποτέλεσμα την καταβολή σ' αυτούς υψηλών αμοιβών για «συμβουλές» οι οποίες βασικά στηρίζονται σε αξιοποίηση των πληροφοριών που σήμερα παρέχονται από τους φορολογούμενους.

Από άποψη νομοθεσίας για διασταύρωση πληροφοριών, η Ελλάδα προηγήθηκε από όλες τις προηγμένες χώρες με τον Κ.Β.Σ. αλλά δυστυχώς έμεινε στην υποβολή των στοιχείων και εγκατέλειψε την αξιοποίησή τους, την οποία δυστυχώς και τώρα επιδιώκει με την μετάκληση ξένων «ειδικών».

Αποτέλεσμα αυτής της συνεργασίας είναι και η τμηματική εισαγωγή από το έτος 1997 στην Ελλάδα του προγράμματος TAXIS.

1. ΥΠΟΒΟΛΗ ΣΤΟ ΚΕ.Π.Υ.Ο. ΕΤΗΣΙΩΝ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (πργ.1 άρθρο 20 Κ.Β.Σ.)

Με τις διατάξεις της πργ. 1 άρθρο 20 του Κ.Β.Σ. επιβάλλεται στους επιτηδευματίες η υποβολή μέχρι την 25^η Μαΐου κάθε χρόνου στο ΚΕ.Π.Υ.Ο. διαμέσου των Δ.Ο.Υ. για μηχανογραφική επεξεργασία, τριπλότυπες καταστάσεις με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο έτος για επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές εμπορευσίμων και πάγιων αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών. Δεν περιλαμβάνονται στις παραπάνω καταστάσεις συναλλαγές, εφόσον η αξία καθενός στοιχείου χωρίς Φ.Π.Α. δεν ξεπερνά τις 15.000 δρχ. Συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλουν και οι ελεύθεροι επαγγελματίες.

Για εμπορεύματα που πουλήθηκαν το προηγούμενο έτος και επιστράφησαν το επόμενο με έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ενώ κατά το επόμενο έτος δεν υπάρχουν πωλήσεις στον αυτό αγοραστή, οπότε θα προκύψει αρνητική διαφορά, υποβάλλονται ιδιαίτερες καταστάσεις στις οποίες αναγράφεται εμφανώς «Συγκεντρωτική κατάσταση πιστωτικών υπολοίπων».

Οι καταστάσεις περιέχουν: Το ονοματεπώνυμο και πατρώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και την ταχυδρομική διεύθυνση, το Α.Φ.Μ., την αρμόδια ΔΥΟ. Στις καταστάσεις καταχωρείται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα ή η διεύθυνση και ο ΑΦΜ αυτών που συναλλάχθηκαν με τον υπόχρεο κατά αλφαβητική σειρά επώνυμου, ο

συνολικός αριθμός τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία. Με την υποβολή επιδιώκεται η μετά από επεξεργασία διασταύρωση των στοιχείων αγορών και πωλήσεων κάθε επιτηδευματία, σε τρόπο ώστε να ενημερώνεται ο φάκελος του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να καθίσταται δυνατό ο έλεγχος των συναλλαγών.

Παράδειγμα:

Ο επιτηδευματίας Α με έδρα την Τρίπολη πωλεί εμπ/τα αξίας 1.000.000 δρχ. στον έμπορο Β΄ της Αλεξανδρούπολης. Ο πωλητής Α΄ περιλαμβάνει στις ετήσιες καταστάσεις και την επωνυμία του πελάτη Β΄ για πώληση αγαθών αξίας 1.000.000 δρχ.

Επίσης ο αγοραστής Β΄ περιλαμβάνει στις ετήσιες καταστάσεις και την επωνυμία του προμηθευτή Α΄ για αγορά αγαθών αξίας 1.000.000 δρχ. Μετά από επεξεργασία που υποβλήθηκαν από όλους τους επιτηδευματίες διαμέσου των Δ.Ο.Υ στο ΚΕΠΥΟ θα αποσταλεί στην Δ.Ο.Υ. του επιτηδευματία Β΄ (Αλεξανδρούπολη) κατάσταση που περιλαμβάνει αναλυτικά όλες τις αγορές που ο αγοραστής πραγματοποίησε από όλους τους προμηθευτές της Ελλάδας.

Ο φοροτεχνικός έλεγχος με βάση την επεξεργασμένη από το ΚΕΠΥΟ κατάσταση, θα αναζητήσει στα βιβλία του εμπόρου Β αν έχει καταχωρηθεί το τιμολόγιο του Α΄. Ταυτόχρονα το ΚΕΠΥΟ με βάση της κατάσταση των προμηθευτών που υπέβαλε ο αγοραστής Β΄ θα αποστείλει στην Δ.Ο.Υ. Τρίπολης κατάσταση όλων των πωλήσεων που πραγματοποίησε ο έμπορος Α

2. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο φοροτεχνικός υπάλληλος ο οποίος επισκέπτεται κάποια επιχείρηση για την διενέργεια τακτικού ή εκτάκτου έλεγχου έχει υποχρέωση να επιδεικνύει στον επιχειρηματία ή το πρόσωπο που τον εκπροσωπεί την έγγραφη εντολή ελέγχου.

Ο επιτηδευματίας για διασφάλισή του, έχει δικαίωμα να ζητά την εντολή ελέγχου. Ο ελεγκτής προβαίνει στις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες:

- (1) Ενεργεί θεώρηση σ' όλα τα βιβλία του επιτηδευματία αμέσως μετά την τελευταία εγγραφή χωρίς να αφήσει κενό χώρο. Μ' αυτόν τον τρόπο διασφαλίζει για την έγκαιρη ενημέρωση των βιβλίων.
- (2) Ενεργεί θεώρηση των φορολογικών στοιχείων. Η θεώρηση γίνεται στην οπίσθια πλευρά του τελευταίου αντίτυπου του στελέχους που έχει εκδοθεί. Η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων αποβλέπει στη διαπίστωση έγκαιρης έκδοσης των φορολογικών στοιχείων. Εφόσον δεν διαπιστωθεί παράλειψη ο σκοπός θεώρησης δεν ολοκληρώνεται. Αν ένας φοροτεχνικός έλεγχος που ενεργείται το 1997 διαπιστώνει ότι μετά τη θεώρηση των βιβλίων που έγινε από προηγούμενο έλεγχο, είχαν καταχωρηθεί εκπρόθεσμα πωλήσεις και άλλες συναλλαγές αμέσως διαπιστώνεται παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. για μη έγκαιρη ενημέρωση των βιβλίων.

- (3) Ελέγχει αν στα βιβλία έχουν καταχωρηθεί συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε χρόνο νωρίτερα εκείνου που επιτρέπεται να ενημερωθούν.
- (4) Αν στο κατάστημα υπάρχουν πρόσφατες παραλαβές αγαθών ζητούν τα παραστατικά αποστολής. Επίσης γίνεται επιλογή ορισμένων ειδών και μετά την καταμέτρησή τους ζητούνται τα τιμολόγια των προμηθευτών για να διαπιστωθούν αν οι ποσότητες που καταμετρήθηκαν από τα είδη αυτά καλύπτονται από τιμολόγια ή πρόσφατα Δ.Α.
- (5) Έλεγχος νομιμότητας χρησιμοποίησης φορολογικών ηλεκτρονικών ταμειακών μηχανών.

3. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ ΤΗΣ Α΄ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Το βιβλίο αγορών, από τη φύση του έχει περιορισμένες πληροφοριακές δυνατότητες σχετικά με την παρουσίαση της οικονομικής καταστάσεως της επιχ/σεως.

Οι πληροφορίες που δίνει περιορίζονται στο ύψος των αγορών και λοιπών κοστολογήσιμων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη διαχειριστική περίοδο, όπως και των επιστροφών που έκανε αυτός που τηρεί το βιβλίο Αγορών ή των εκπτώσεων που έλαβε από τους προμηθευτές του. Αν ληφθεί υπόψη ότι το φορολογητέο εισόδημα του επιτηδευματία της Α΄ κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ. προσδιορίζεται με βάση το ύψος των αγορών ευνόητο είναι ότι ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλίο αγορών και αποκρύψει φορολογητέο εισόδημα ότι αποβλέπει στον περιορισμό του ύψους των αγορών του με παράνομες ενέργειες. Ο ελεγκτής επιχ/σεως η οποία τηρεί βιβλίο αγορών πρέπει να γνωρίζει όλες τις μεθόδους που χρησιμοποιούν οι επιτηδευματίες της κατηγορίας αυτής για να μπορεί να την ελέγξει. Άριστος ελεγκτής θεωρείται όχι εκείνος που γνωρίζει τις μεθόδους φοροδιαφυγής και ερευνά για την αποκάλυψή τους αλλά εκείνος που με την φαντασία του μπορεί να προβλέψει και αποκαλύψει νέες μεθόδους φοροδιαφυγής. Συνεχώς θα πρέπει να είναι και η προσπάθεια των ελεγκτών για να προλαβαίνουν τις παράνομες ενέργειες και να τις αποκαλύπτουν κατά τη γένεση τους και όχι να

περιμένουν τυχαία γεγονότα από τα οποία και μόνο θα αποκαλυφτούν οι ενέργειες αυτές.

Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής των υποχρεων της Α' κατηγορίας βιβλίων χωρίζονται βασικά σε τρεις κατηγορίες:

- (1) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την έκδοση στοιχείων κατά την αγορά των αγαθών.
- (2) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την τήρηση του βιβλίου αγορών
- (3) Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την πώληση των αγαθών

Με βάση όσα αναφέρθηκαν παραπάνω η μείωση του ύψους των αγορών πετυχαίνεται με δύο τρόπους.

- α) τη μη έκδοση τιμολογίων από τον προμηθευτή κατά την πώληση των αγαθών
- β) την έκδοση τιμολογίων με ανακριβές περιεχόμενο

Στις περιπτώσεις αυτές το συμφέρον του πωλητή και του αγοραστή ταυτίζεται. Γιατί ο πωλητής (κατά κύριο λόγο αυτός που τηρεί βιβλίο) μη εκδίδοντας τιμολόγιο (ή εκδίδοντας με ανακριβές περιεχόμενο) πετυχαίνει τα εξής:

- Κρύβει ακαθάριστα έσοδα (πωλήσεις), και έτσι μειώνει τα φορολογητέα έσοδά του.
- Αν έχει αγοραστεί χωρίς τιμολόγιο αποφεύγει τις συνέπειες του ποσοτικού ελέγχου αφού την ίδια ποσότητα εμπορεύματος που αγόρασε χωρίς τιμολόγιο. Έτσι αποκλείει την περίπτωση να διαπιστώσει ο έλεγχος σε

σύγκριση τιμολογίων αγοράς και πωλήσεις, την πώληση ποσοτήτων ενός είδους περισσότερων από εκείνα που αγόρασε.

- Πουλάει το εμπόρευμα σε μικρότερο κόστος
- Έχει την ευχέρεια να εκδίδει εικονικά τιμολόγια

Αλλά και οι αγοραστής που τηρεί βιβλίο Αγορών έχει παρόμοιους λόγους για να ζητήσει από τον πωλητή τη μη έκδοση τιμολογίων. Ο αγοραστής που τηρεί βιβλίο αγορών διευκολύνεται στις ενέργειες του αυτές στην περίπτωση που πουλάει λιανικά και κατά συνέπεια δεν έχει υποχρέωση να εκδίδει στοιχεία κατά την πώληση των αγαθών. Στην περίπτωση αυτή διακινδυνεύει μόνο μια φορά, σε αραιά χρονικά διαστήματα κατά τη διακίνηση αγαθών χωρίς στοιχείο και έτσι δεν διατρέχει τον κίνδυνο τον οποίο διατρέχει τον κίνδυνο τον οποίο διατρέχει ο λιανοπωλητής επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Β΄ και Γ΄ κατηγορίας.

Ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να αποκρύψει πωλήσεις ανάλογες με τις αγορές που έκανε χωρίς τιμολόγιο, πράγμα που σημαίνει ότι θα πρέπει συνεχώς να διακινδυνεύει την πώληση αγαθών χωρίς να εκδίδει αποδείξεις λιανικής πωλήσεως. Όλα αυτά γιατί η σχέση αγορών προς πωλήσεις πρέπει να βρίσκεται σ' ένα λογικό επίπεδο. Έστω επιτηδευματίας της Β΄ κατηγορίας βιβλίων που ενώ αγόρασε εμπορεύματα αξίας 7.000.000 και πραγματοποιεί μικτό κέρδος 40% δεν εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα γύρω στα 9.500.000 έως 10.000.000 όπως θα ήταν λογικό και φυσικό αλλά εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα 13.000.000. Αμέσως δημιουργείται για τον φοροτεχνικό έλεγχο η πρώτη ένδειξη για την αγορά αγαθών χωρίς τιμολόγιο. Η ένδειξη αυτή

μετατρέπεται σε απόδειξη αν το ίδιο διαπιστωθεί σε περισσότερες διαχειριστικές περιόδους. Αλλά και στην αντίθετη περίπτωση, η εμφάνιση σε μια χρήση ακαθάριστων εσόδων πολύ μικρότερων από τις αγορές π.χ. στο παραπάνω παράδειγμα 6.500.000 δρχ. δημιουργεί στον έλεγχο την ένδειξη για απόκρυψη πωλήσεων που σχεδόν μεταβάλλεται σε απόδειξη αν τα αποθέματα που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση είναι τόσο μικρά ώστε να μην ισχυροποιούν το επιχείρημα ότι ναι μεν έγιναν μεγάλες αγορές αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες πωλήσεις. Και αυτό όταν δεν έχουν μείνει ανάλογες ποσότητες εμπορεύματος αδιάθετες στην επιχείρηση.

Βασικά ο έλεγχος στις περιπτώσεις αυτές εδραιώνεται στην αστυνόμευση της διακινήσεως των αγαθών. Ο προληπτικός έλεγχος είναι το ισχυρότερο όπλο στα χέρια της φορολογικής αρχής. Τούτο πετυχαίνεται με τον έλεγχο των φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ. ή Ι.Χ., των επιβατικών αυτοκινήτων, των ταξί, λεωφορεία, που χρησιμοποιούνται για την μεταφορά των εμπορευμάτων. Στις περιπτώσεις μεταφοράς ερευνάται με δειγματοληπτικό έλεγχο, αν για συγκεκριμένα εμπορεύματα που αναφέρονται υπάρχει φορτωτική ή διπλότυπη κατάσταση αποστολής μεταφορικού γραφείου και συνοδευτικό στοιχείο (τιμολόγιο ή δελτίο αποστολής) και αν το βάρος του αγαθού που μεταφέρονται συμφωνεί με τις ενδείξεις του συνοδευτικού εγγράφου.

Άλλος τρόπος ελέγχου είναι η έρευνα κατά το ξεφόρτωμα των εμπορευμάτων στο κατάστημα ή την αποθήκη του αγοραστή. Μια από τις πρώτες ενέργειες του ελεγκτή είναι να ζητήσει τιμολόγιο για ορισμένα είδη που είναι δυνατόν να έχουν αγοραστεί χωρίς φορολογικό στοιχείο. Σαν παράδειγμα η ύπαρξη μικρού αριθμού κομματιών ειδών λαϊκής τέχνης ποτών,

δερματικών ειδών, κοσμημάτων και άλλων ειδών προέλευσης εξωτερικού. Πρέπει να ερευνάται αν τα είδη που γράφονται στο τιμολόγιο που επιδεικνύεται από τον επιτηδευματία, είναι της ίδιας ποιότητας με τα είδη που υπάρχουν στο κατάστημα όπως και εάν οι ποσότητες που υπάρχουν μέσα στο κατάστημα καλύπτονται από τιμολόγια.

Η προσοχή του ελέγχου πρέπει να στρέφεται ιδιαίτερα σε καινούργια είδη για τα οποία δεν θα μπορεί να προβληθεί ο ισχυρισμός ότι αποτελούν απόθεμα από αγορές προηγούμενων ετών που καλύπτονται από παλιά τιμολόγια.

Τέλος θα πρέπει να ερευνάται αν για τις μεταφορές που έγιναν στο παρελθόν με δελτία αποστολής, εκδόθηκαν αργότερα τιμολόγια και αν τα τιμολόγια αυτά καταχωρήθηκαν στο βιβλίο αγορών. Ο εφοριακός υπάλληλος κάνει έλεγχο στις πωλήσεις και συγκρίνει τα ακαθάριστα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις που γράφει στα βιβλία του με το σύνολο των πωλήσεων που περιλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις. Αν τα συνολικά ποσά πωλήσεων που περιλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές είναι μικρότερα από τις χονδρικές πωλήσεις αυτό αποτελεί ένδειξη ότι ο πωλητής είτε δεν καταχώρησε ορισμένα τιμολόγια πωλήσεως είτε καταχώρησε τιμολόγια με ανακριβή ποσά. Σ' αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να γίνει λεπτομερειακή έρευνα για εντοπισμό των παραλείψεων. Αν ο πωλητής τηρεί βιβλίο πελατών ο εντοπισμός των παραλείψεων μπορεί να γίνει με σύγκριση των ποσών πωλήσεων σε κάθε πελάτη που γράφονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις με τα ποσά των πωλήσεων που προκύπτουν από τον λογαριασμό κάθε πελάτη.

Ο εφοριακός υπάλληλος θα πρέπει να ελέγχει αν εφαρμόζεται η μέθοδος της παροχής από τον προμηθευτή εκπτώσεις πάνω στο σύνολο των πωλήσεων γιατί μπορεί να εκδίδει πιστωτικό σημείωμα για εικονική έκπτωση με συνέπεια να μειώνει τα ακαθάριστα έσοδά του. Ο προσεκτικός όμως ελεγκτής μπορεί στηριζόμενος στις εκπτώσεις ιδιαίτερα δε στις περιπτώσεις που οι λιανικές τιμές πωλήσεις περνούν από αγορανομικό έλεγχο να ανακαλύψει τα παράνομα κέρδη του επιχειρηματία π.χ. η Αγορανομία επιτρέπει των πώληση ενός αγαθού με μικτό κέρδος 40%. Ο αγοραστής Ζ που τηρεί βιβλίο αγορών αγόρασε 500 κιλά από το αγαθό Α με 100 δρχ. το κιλό. Συνολική τιμή αγοράς 50.000 (500 X 100). Πουλάει σύμφωνα με την αγορανομική διάταξη σε τιμή 140 δρχ. το κιλό και εισπράττει 70.000 δηλ. μικτό κέρδος 20.000. Μετά 1 μήνα ο πωλητής παρέχει έκπτωση 8% πάνω στην τιμή πώλησης δηλ. $50.000 \times 8\% = 4.000$. Με τον τρόπο αυτό εμφανίζεται σαν τιμή αγοράς 46.000 δρχ. (50.000 - 4.000) πραγματοποίησε μικτό κέρδος 24.000. Με βάση αυτή τη διαπίστωση αποτελεί καταστρατήγηση των αγορανομικών διατάξεων, δικαιούται ο ελεγκτής να εφαρμόσει συντελεστή καθαρού κέρδους ανώτερο αφού ο αγοραστής πραγματοποίησε και αθέμιτο κέρδος.

Η τεκμηριωμένη αντιμετώπιση του οικονομικού εφόρου θα προβληματίσει τον επιτηδευματία αν θα δεχθεί στο μέλλον την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από τους προμηθευτές του αφού θα γνωρίζει ότι θα φορολογηθεί για υπερβολικό κέρδος που ίσως και να μην πραγματοποίησε.

Πολλοί είναι οι τρόποι για την εμφάνιση στο βιβλίο αγορών μικρότερου ύψους αγορών από εκείνες που η επιχείρηση πραγματοποίησε βάσει στοιχείων. Οι στόχοι αυτών των ενεργειών είναι:

(α) Η μείωση των ακαθάριστων εσόδων και

(β) Η μη υπέρβαση του ανωτάτου ύψους ακαθάριστων εσόδων της Α' κατηγορίας βιβλίων και αποφυγή με τον τρόπο αυτό της εντάξεως του επιτηδευματία σε ανώτερη κατηγορία βιβλίων.

Πιο συνηθισμένος τρόπος αποκρύψεως αγορών υπήρξε κατά το παρελθόν η μη καταχώρηση τιμολογίων αγοράς στο βιβλίο Αγορών. Η μέθοδος αυτή κρίθηκε ξεπερασμένη και επικίνδυνη στις περιπτώσεις που οι οικονομικές εφορίες είχαν την δυνατότητα να αξιοποιούν τα στοιχεία που τους έστελνε η Μηχανογραφική Υπηρεσία φορολογίας.

Οι διαδικασίες για τη διασταύρωση των στοιχείων ακολουθούν την εξής πορεία:

Έστω ο επιτηδευματίας Α που τηρεί βιβλίο Αγορών και εδρεύει στην Τρίπολη αγοράζει εμπορεύματα από την επιτηδευματία Β της Αλεξανδρούπολης, τον επιτηδευματία Γ της Κέρκυρας, τον επιτηδευματία Δ της Ρόδου και τον επιτηδευματία Ε της Αθήνας.

Οι επιτηδευματίες Β, Γ, Δ, Ε, στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου έχουν υποχρέωση από τον Κ.Β.Σ. να υποβάλλουν στον οικονομικό έφορο της έδρας τους, ατομικές καταστάσεις κατά αγοραστή. Στις ατομικές καταστάσεις που θα υποβάλλουν αυτοί, θα περιλαμβάνονται αντίστοιχες καταστάσεις και για τον επιτηδευματία Α της Τριπόλεως.

Σε κάθε ατομική κατάσταση βασικά γράφονται οι εξής ενδείξεις:

α) Το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πωλητή

β) Το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του αγοραστή

γ) Ο αριθμός κάθε τιμολογίου πωλήσεως προς τον Αγοραστή Α, η ημερομηνία και η αξία που γράφεται σε κάθε τιμολόγιο, τέλος δε το σύνολο των αξιών όλων των τιμολογίων που εκδόθηκαν μέσα στο χρόνο.

Έτσι αν ο αγοραστής Α πραγματοποιήσει μέσα στον ίδιο χρόνο διάφορες αγορές από τον επιτηδευματία Β, ο Β στην ατομική κατάσταση που θα υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία του Οικονομική εφορία, θα συμπληρώσει τις ενδείξεις των καταστάσεων που αφορούν όλες τις πωλήσεις προς τον Α.

Ανάλογες καταστάσεις θα υποβάλλουν και οι επιτηδευματίες Γ, Δ και Ε στις Οικονομικές Εφορίες που υπάγονται. Οι οικονομικές εφορίες μόλις παραλάβουν τις ατομικές καταστάσεις από όλους τους επιτηδευματίες της περιοχής τους θα τις στείλουν στην Μηχανογραφική Υπηρεσία φορολογίας.

Εκεί θα γίνει διαλογή των εκατομμυρίων αυτών καταστάσεων κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι ατομικές καταστάσεις που αφορούν κάθε αγοραστή επιτηδευματία να συγκεντρωθούν σ' ένα φάκελο.

Ο φάκελος που περιέχει τις ατομικές καταστάσεις του Α συνοδεύεται από μια ταινία αριθμομηχανής, πάνω στην οποία έχουν γραφεί τα συνολικά ποσά κάθε ατομικής καταστάσεως που στο τέλος αθροίζονται και έτσι από την ταινία αυτή προκύπτει το σύνολο των αγορών που ο επιτηδευματίας Α πραγματοποίησε σε όλη την Ελλάδα μέσα στον χρόνο που πέρασε.

Οι ατομικοί φάκελοι που περιέχουν τις αγορές που έκανε κάθε επιτηδευματίας συγκεντρώνονται κατά Οικονομική Εφορία, στην περιφέρεια της οποίας υπάγονται και στέλνονται στους αρμόδιους Οικονομικούς Εφόρους.

Μέσα στους φακέλους αυτούς περιλαμβάνεται και ο φάκελος του Α, ο Οικονομικός Έφορος Τριπόλεως που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του Α αναθέτοντας σ' ένα εφοριακό υπάλληλο τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, του παραδίδει και τον φάκελο της Μ.Υ.Φ. που περιέχει όλες τις ατομικές καταστάσεις τιμολογίων τα οποία αφορούν πωλήσεις προς τον Α.

Έχοντας τα στοιχεία αυτά ο εφοριακός ελεγκτής ενεργεί επαλήθευση στο βιβλίο Αγορών του Α' για να διαπιστώσει αν έχει καταχωρήσει όλα τα τιμολόγια Αγοράς στο βιβλίο Αγορών. Αν διαπιστωθεί ότι ορισμένα τιμολόγια ή έστω ένα τιμολόγιο μεγάλης αξίας δεν έχουν καταχωρηθεί, δημιουργούνται λόγοι ανεπάρκειας και ανακρίβειας του βιβλίου Αγορών.

Ο τρόπος αυτός ελέγχου έχει αποδώσει ικανοποιητικά αποτελέσματα τα πρώτα χρόνια εφαρμογής του διότι έγινε αντιληπτό από τους επιτηδευματίες ο κίνδυνος που διέτρεχαν. Έτσι για πολλά χρόνια θεωρούνταν αδιανόητη και αλόγιστη, η μη καταχώρηση στο βιβλίο Αγορών. Με την αύξηση όμως των συναλλαγών και κατά συνέπεια του αριθμού των τιμολογίων, αντιμετωπίστηκε αντικειμενική αδυναμία για την επεξεργασία των στοιχείων που στέλνονται στην Μ.Υ.Φ. μέσα σ' ένα λογικό χρονικό διάστημα, σε τρόπο ώστε οι ατομικοί φάκελοι που περιέχουν τις ατομικές καταστάσεις των τιμολογίων των επιτηδευματιών, να σταλούν έγκαιρα στις αρμόδιες Οικονομικές Εφορίες για να βοηθήσουν τον έλεγχο που γίνεται τις επιχειρήσεις. Θα έπρεπε να καθυστερήσει τουλάχιστον για 6-7 μήνες η έναρξη του ελέγχου ή να βρεθεί κάποια άλλη λύση που θα αντικαθιστούσε την παραπάνω μέθοδο αφού από τα πράγματα δεν προσφέρονταν πια. Σαν μέση λύση βρέθηκε η εκλεκτική επεξεργασία των τιμολογίων που αναγράφουν αξίες πάνω από ένα ορισμένο ποσό π.χ. πάνω από 15.000

Επίσης οι ελεγκτές θα πρέπει να ελέγχουν αν καταχωρούνται στο βιβλίο Αγορών τιμολόγια με ποσά μικρότερα των πραγματικών. Η διόρθωση των ποσών πάνω στο τιμολόγιο με έντεχνη διαγραφή του τελευταίου μηδενικού ή με αλλοίωση των αριθμών π.χ. διόρθωση του ποσού 190.500 σε 100.500 είναι πολύ επικίνδυνη γιατί εύκολα αποκαλύπτεται και δεν αφήνει περιθώρια προβολής ελαφρυντικών.

Στην περίπτωση αυτή αν το τιμολόγιο γράφει π.χ. ποσό 190.500 καταχωρείται στο βιβλίο Αγορών δήθεν από παραδρομή ποσό 100.500 ή αντί του ποσού 15.362 το ποσό 13.562. Τα λάθη αυτού του είδους γίνονται όταν στο βιβλίο Αγορών υπάρχουν πολλές καταχωρήσεις αγορών σε τρόπο ώστε να μη «πιάνεται από το μάτι» του ελεγκτή, η ενέργεια αυτή. Αν στο βιβλίο Αγορών έχουν καταχωρηθεί μικροποσά και το λάθος γίνεται στο μοναδικό μεγάλο ποσό, η ενέργεια αυτή θα γίνει αντιληπτή από τον έλεγχο, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να ελέγξει την ακρίβεια καταχωρήσεως των μεγάλων τουλάχιστον τιμολογίων.

Ο έλεγχος αυτός θα γίνει είτε με τη σύγκριση των ατομικών καταστάσεων που η Μ.Υ.Φ. έχει στείλει ΕΠΕ με τη σύγκριση των τιμολογίων που έχει στο αρχείο του ο επιτηδευματίας με τις εγγραφές του βιβλίου Αγορών.

Μια άλλη συνηθισμένη μέθοδος είναι η διάπραξη αθροιστικού λάθους πάντοτε προς τα κάτω στην άθροιση των ποσών των αγορών.

Πολλοί επιτηδευματίες για να δημιουργήσουν εμπόδια στον εφοριακό έλεγχο στην αποκάλυψη αυτού του είδους των ενεργειών γράφουν στο βιβλίο Αγορών τα ποσά όχι κατά λογιστική τάξη δηλ. οι μονάδες κάτω από τις μονάδες, οι δεκάδες κάτω από τις δεκάδες κ.ο.κ. αλλά μονάδες κάτω από δεκάδες, εκατοντάδες κάτω από χιλιάδες κ.ο.κ. σε τρόπο ώστε ο ελεγκτής να

αναγκαστεί να αποφύγει την ταλαιπωρία μιας αθροίσεως ακριβώς εκεί που θα έπρεπε να επιμείνει.

Ο έμπειρος ελεγκτής περιορίζει τον έλεγχο στις αθροίσεις των ποσών που παρουσιάζουν αυτή τη λογιστική αταξία γιατί γνωρίζει αυτή αν δεν οφείλεται σε πραγματική αγραμματοσύνη του επιτηδευματία υποκρύπτει κάποια άλλη ανωμαλία.

Το ίδιο συνηθισμένη είναι η διάπραξη λάθους κατά τη μεταφορά ενός ποσού από τη μια σελίδα στην άλλη κατά το γύρισμα του φύλλου. Είναι ένα λάθος που δύσκολα το πιάνει το μάτι του ελεγκτή εκτός αν κάνει - και επιβάλλεται να το κάνει - ειδική έρευνα για το είδος αυτό της φοροδιαφυγής. Στην περίπτωση αυτή αντί να μεταφερθεί π.χ. το άθροισμα 1.900.785 μεταφέρεται το άθροισμα 1.090.785. Όσο έμπειρο και αν είναι το μάτι του ελεγκτή πολλές φορές ξεπερνάει αυτό το θελημένο λάθος χωρίς να το προσέξει.

Το αντίθετο, αθροιστικό λάθος ή λάθος μεταφορά προς τα πάνω γίνεται στη στήλη των εκπτώσεων και επιστροφών οπότε παρουσιάζονται αυξημένα το ποσό των εκπτώσεων και επιστροφών με συνέπεια την τελική μείωση του ύψους των αγορών.

3.1. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΤΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Οι συνηθισμένες μέθοδοι φοροδιαφυγής κατά την πώληση των αγαθών είναι οι εξής:

- Μη έκδοση τιμολογίου πωλήσεως από τον πωλητή
- Έκδοση τιμολογίου πωλήσεως με αναγραφή μικρότερων ποσών είτε στις ποσότητες είτε στις αξίες είτε και στα δύο.
- Έκδοση εικονικών τιμολογίων πωλήσεως (αν και στην πραγματικότητα δεν γίνεται πώληση)
- Έκδοση δελτίου αποστολής για διασφάλιση της διακινήσεως των αγαθών όχι όμως και τιμολογίου.

4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ Β΄ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Σε προηγούμενο κεφάλαιο αναπτύχθηκαν οι μέθοδοι φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλίο Αγορών. Ανάλογες είναι και οι μέθοδοι φοροδιαφυγής των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Β΄ κατηγορίας δηλ. βιβλίο Εσόδων - Εξόδων. Οι μέθοδοι αυτές γίνονται πιο σύνθετες γιατί παράλληλα με τις αγορές κινούνται και παρακολουθούνται τόσο τα έσοδα όσο και τα λοιπά έξοδα. Ιδιαίτερα πολύπλοκους και εξειδικευμένους χειρισμούς αντιμετωπίζουν τα φορολογικά όργανα στις επιχειρήσεις που έχουν υποχρέωση να τηρούν και πρόσθετα βιβλία.

Οι μέθοδοι φοροδιαφυγής των υποχρεων της Β΄ κατηγορίας βιβλίων χωρίζονται βασικά σε 4 κατηγορίες:

- α)** Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την έκδοση των στοιχείων εσόδων (πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών)
- β)** Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την έκδοση των στοιχείων εξόδων (αγοράς εμπορευμάτων, αποδοχή υπηρεσιών, γενικών εξόδων).
- γ)** Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την τήρηση του βιβλίου εσόδων - εξόδων
- δ)** Σε ενέργειες που έχουν σχέση με την τήρηση των πρόσθετων βιβλίων.

4.1. ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Η φοροδιαφυγή αυτής της κατηγορίας στηρίζεται στις εξής μεθόδους:

1. Μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών
2. Έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών με ανακριβές περιεχόμενο.
3. Μη έκδοση τιμολογίων πώλησης
4. Έκδοση τιμολογίων πώλησης με ανακριβές περιεχόμενο.

Μια από τις πιο συνηθισμένες μεθόδους αποκρύψεως εσόδων είναι η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης. Όπως είναι γνωστό δεν υπάρχει υποχρέωση για τη θεώρηση των αποδείξεων λιανικής πώλησης. Εξαιρούνται οι περιπτώσεις των αποδείξεων που εκδίδουν οι επιτηδευματίες του αρθ. 13, όπως και οι επιτηδευματίες που με ειδικές αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών υποχρεώθηκαν να θεωρούν τις αποδείξεις που εκδίδουν. Θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η μη έκδοση θεωρημένων στοιχείων στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει επιβληθεί θεώρηση των στοιχείων εξομοιώνεται με μη έκδοση στοιχείων και έχει τις ίδιες σοβαρές συνέπειες.

Η επιχείρηση δεν εκδίδει αποδείξεις σε ορισμένη κατηγορία πελατών όταν γνωρίζει ότι δεν υπάρχει κίνδυνος να την καταγγείλουν π.χ. σε αλλοδαπούς. Αν κάποιος ζητήσει απόδειξη είτε την εκδίδει αμέσως με τη δικαιολογία ότι η παράλειψη ήταν τυχαία ή προφασίζεται παραδρομή.

Σημειώνεται ότι οι επιτηδευματίες της Β' κατηγορίας έχουν υποχρέωση να τοποθετούν σε εμφανές σημείο του καταστήματος, πινακίδα με την οποία θα

ειδοποιούνται οι πελάτες ότι έχουν υποχρέωση να ζητούν αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Στις περιπτώσεις αυτές δηλ για να διαπιστωθεί εάν εκδίδονται αποδείξεις, απαραίτητη είναι η εμφάνιση συνεργείων εφοριακών υπαλλήλων. Το στοιχείο όμως του αιφνιδιασμού έχει αποτέλεσμα μόνο για τις πρώτες επιχειρήσεις που θα ελεγχθούν, γιατί ο πρώτος επιτηδευματίας που θα αντιληφθεί το συνεργείο θα ενημερώσει με τηλεφωνήματα τους άλλους επιτηδευματίες και σε λίγα λεπτά της ώρας έχει ενημερωθεί η αγορά για την παρουσία του συνεργείου και ο έλεγχος δεν αποδίδει, διότι οι άλλοι επιτηδευματίες εκδίδουν την ημέρα αυτή κανονικά αποδείξεις.

Άλλος τρόπος ενέργειας είναι η χρησιμοποίηση δύο ή περισσότερων ταμειακών μηχανών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του Κ.Φ.Σ. επιτρέπεται η χρησιμοποίηση σειρών στοιχείων, αν αυτό γνωστοποιηθεί προηγούμενα στον Οικονομικό Έφορο και κάθε σειρά φέρνει ιδιαίτερο χαρακτηριστικό - διακριτικό και έχει την ίδια ενιαία αρίθμηση. Γιατί αν η επιχείρηση γνωστοποιήσει την έκδοση αποδείξεων από τρεις σειρές, εκδίδει όμως αποδείξεις από τέσσερις και στα βιβλία της καταχωρεί τα έσοδα από τρεις σειρές.

4.2. ΕΛΕΓΧΟΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. έχει συμφέρον να αυξάνει τα έξοδά του για δύο λόγους:

α) Αν παρέχει υπηρεσίες οπότε το αποτέλεσμα βγαίνει λογιστικά δηλ. με αφαίρεση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, με την αύξηση των εξόδων μειώνεται το καθαρό κέρδος της επιχείρησης.

β) Αν πουλάει αγαθά αυξάνοντας τα έξοδά του, δημιουργεί στον Οικονομικό έφορο την εντύπωση ότι δεν πραγματοποίησε αρκετά κέρδη και έτσι κατά την επιλογή του συντελεστή καθαρού κέρδους, εφαρμόζει συντελεστή καθαρού κέρδους των πινάκων του κατώτερο σε τρόπο ώστε να προσδιοριστούν καθαρά κέρδη μικρότερα από εκείνα που θα προσδιορίζονταν αν θα βάρυνε ο επιτηδευματίας τα έξοδά του με εικονικά έξοδα.

Οι επιχειρήσεις που υπάγονται στις ενεργητικές διατάξεις για την περιφερειακή ανάπτυξη και στις οποίες παρέχονται φορολογικά κίνητρα αυξάνουν το κόστος των παγίων στοιχείων για δύο λόγους:

α) Μειώνουν τα κέρδη τους με αποσβέσεις που αντιστοιχούν στο ποσό των υπερτιμολογήσεων.

β) Μειώνουν για δεύτερη φορά τα κέρδη του με το ποσό της υπερτιμολόγησης όπως ορίζουν οι διατάξεις περί φορολογικών κινήτρων.

Αναφέρεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Δημιουργείται στην περιοχή Β βιοτεχνία φινιριστηρίου με αντικείμενο εργασιών το φινίρισμα, υφασμάτων τρίτων. Η επιχείρηση αγοράζει μηχανήματα αξίας 15.000.000 για τα οποία όμως παίρνει τιμολόγιο για 20.000.000 (υπερτιμολόγηση). Το ίδιο κάνει κατά την ανέγερση των εγκαταστάσεων της. Παίρνει εικονικά τιμολόγια για δομικά υλικά αξίας 5.000.000 δρχ. ενώ η αξία τους ανέρχεται σε 4.000.000 και επιβαρύνει τα ημερομίσθια και τις αμοιβές τρίτων με ποσό 2.000.000 αντί 1.500.000. Μ'

αυτόν τον τρόπο επιβάρυνε τα έξοδα αγοράς παγίων στοιχείων με επιπλέον ποσό 6.500.000 δρχ.

$$20.000.000 - 15.000.000 = 5.000.000$$

$$5.000.000 - 4.000.000 = 1.000.000$$

$$2.000.000 - 1.500.000 = 500.000$$

$$5.000.000 + 1.000.000 + 500.000 = 6.500.000 \text{ δρχ.}$$

Η επιχείρηση αυτή αφού παρέχει υπηρεσίες θα προσδιορίζει στο μέλλον το καθαρό της αποτέλεσμα με λογιστική μέθοδο δηλ. αφαιρώντας τα έξοδα από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Αυτό θα έχει σαν συνέπεια ότι το σκέλος των εξόδων θα επιβαρυνθεί με μια σειρά ετών με επιπλέον αποσβέσεις για συνολικό ποσό 6.500.000 δρχ. με συνέπεια τα μελλοντικά της κέρδη να μειωθούν.

Πέρα όμως απ' αυτή τη ζημιά αυτή που θα υποστεί το δημόσιο, θα υποστεί και άλλη ζημιά το ίδιο σοβαρή γιατί η επιχείρηση με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 849/78 για την παροχή φορολογικών κινήτρων έχει δικαίωμα να αφαιρέσει από τα κέρδη της σαν αφορολόγητο ποσό ποσοστό 60% πάνω στην αξία των επενδύσεων που έκανε.

Η επιχείρηση θα απαλλαγεί από τη φορολογία και ποσού κερδών 3.900.000 δρχ. (6.500.000 X 60%).

Με τη μέθοδο της υπερτιμολόγησης η επιχείρηση θα αποφύγει στο μέλλον την πληρωμή φόρων δηλ. 6.500.000 σαν αποσβέσεις και 3.900.000 ως φορολογικά κίνητρα. Βγαίνει το συμπέρασμα ότι το έργο του εφοριακού ελεγκτή είναι τεράστιο γιατί θα πρέπει να ελέγξει όλα τα στοιχεία εξόδων σε συνάρτηση με τα συνολικά έξοδα, τα συνολικά έσοδα ακόμα να προχωρήσει

και σε έρευνα για να διαπιστώσει αν τα έξοδα για τα οποία πάρθηκαν τιμολόγια ή αποδείξεις παροχής υπηρεσιών είναι τα πραγματικά, τις μεθόδους απόσβεσης, εξακρίβωση της κυριότητας, ακινήτων, μηχ/των και εξοπλισμού.

4.3. ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΤΡΟΠΟ ΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ

Ο επιτηδευματίας έχει δικαίωμα να καταχωρεί με μια εγγραφή το ποσό εσόδων που αντιστοιχεί στα στοιχεία κάθε σειράς που εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια της ημέρας. Για να ενεργήσει όμως με τον τρόπο αυτό θα αναγκαστεί είτε σε πρόχειρο χαρτί είτε με αριθμομηχανή να αθροίσει τα ποσά που γράφονται στα στοιχεία κάθε σειράς. Η λογιστική τάξη επιβάλλει το φύλαγμα των πρόχειρων αυτών αθροισμάτων με μνεία της ημερομηνίας και της σειράς στοιχείων που αφορούν σε τρόπο ώστε αν χρειαστεί να τσεκαριστούν τα ποσά να είναι εύκολος έλεγχος.

Πολλές επιχειρήσεις αποφεύγουν την εμφάνιση των σημειωμάτων στο φοροτεχνικό έλεγχο για δύο λόγους:

- 1) Για να εξαναγκάσουν τον εφοριακό υπάλληλο να κάνει μόνος του τις αθροίσεις φυλλομετρώντας τα στελέχη των στοιχείων και γράφοντας ένα - ένα τα ποσά. Με τον τρόπο αυτό ο ελεγκτής χάνει πολύτιμο από τον περιορισμένο χρόνο που διαθέτει και έτσι αναγκάζεται να περιορίσει τις

άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που θα έκανε αν δεν έχανε το χρόνο για τον παραπάνω έλεγχο.

- 2) Για να μην έχει την ευχέρεια ο φοροτεχνικός έλεγχος να εντοπίζει αμέσως τις περιπτώσεις που ο επιτηδευματίας γράφει στο βιβλίο εσόδων - εξόδων ποσά μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από την άθροιση των ημερησίων εσόδων κάθε σειράς στοιχείων.

Επίσης πρέπει να προσέχει:

- α) αν μεταφέρεται στο βιβλίο εσόδων - εξόδων λαθεμένα το ποσό της αθροίσεως όπως διαμορφώθηκε στο πρόχειρο σημείωμα. Ο έλεγχος θα πρέπει δειγματοληπτικά να αθροίσει τα στοιχεία ημερησίων εσόδων ορισμένων ημερομηνιών για να διαπιστώσει αν τα ποσά που γράφονται στο βιβλίο εσόδων - εξόδων είναι αυτά που προκύπτουν από τις αθροίσεις.
- β) αν μεταφέρεται στο βιβλίο εσόδων - εξόδων ποσό διαφορετικό από εκείνο που προκύπτει

Σε άλλες περιπτώσεις ηθελημένο ή όχι λάθος γίνεται κατά την άθροιση των ποσών των εσόδων μιας σελίδας για τη μεταφορά τους στην άλλη σελίδα. Σ' άλλες περιπτώσεις λάθος γίνεται κατά τη μεταφορά του αθροίσματος εσόδων από τη μια στην άλλη σελίδα γίνεται αναριθμητισμός πάντοτε προς τα κάτω και μεταφέρεται ποσό μικρότερο του πραγματικού. Αν π.χ. το άθροισμα μιας σελίδας είναι 2.795.608 μεταφέρεται στην επόμενη σελίδα ως 2.759.608. Είναι ένα λάθος που δύσκολα τα πιάνει το μάτι του ελεγκτή εκτός αν αφιερώσει τον απαιτούμενο χρόνο όπως επιβάλλεται για να ελέγξει έστω

και δειγματοληπτικά την ακρίβεια της μεταφοράς των αθροίσεων από τη μια σελίδα στην άλλη.

Το ίδιο μπορεί να γίνει και στις στήλες των εκπτώσεων που παρέχει ο επιτηδευματίας στους πελάτες του ή στις επιστροφές. Με τον τρόπο αυτό αυξάνουν τα ποσά των εκπτώσεων και επιστροφών με άμεση συνέπεια τη μείωση εσόδων.

Παράδειγμα

Έστω επιχείρηση που παρέχει υπηρεσίες:

Ακαθάριστα έσοδα : 5.790.068

Εκπτώσεις - επιστροφές : 659.070

Έξοδα : 4.870.000

Με βάση αυτά τα στοιχεία το καθαρό αποτέλεσμα προσδιορίζεται ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα : 5.790.068

- Εκπτώσεις - επιστροφές - 659.07

Ακαθάριστα έσοδα 5.130.998

- έξοδα 4.870.000

καθαρό κέρδος 260.998

Αν όμως οι εκπτώσεις - επιστροφές γραφτούν με λαθεμένο ποσό θα έχουμε:

Ακαθάριστα έσοδα	5.790.068
- εκπτώσεις - επιστροφές	- 695.070
- έξοδα	- <u>4.870.000</u>
καθαρό κέρδος	<u>224.998</u>

Επομένως ο φοροτεχνικός υπάλληλος θα πρέπει να διενεργεί τις εξής ενέργειες:

- 1) έλεγχος των αθροίσεων των στηλών του σκέλους εξόδων
- 2) έλεγχος μεταφοράς των αθροισμάτων των στηλών εξόδων από σελίδα σε σελίδα
- 3) έλεγχος της καταχώρησης των εξόδων στις οικείες στήλες κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
- 4) έλεγχος καταχώρησης αγοράς πρώτων υλών ή εμπορευμάτων
- 5) έλεγχος με βάση τις φορτωτικές που έχουν βαρύνει τα έξοδα αν οι ποσότητες αγαθών που αγοράστηκαν και μεταφέρθηκαν καλύπτονται με στοιχεία διακίνησης και τιμολόγια προμηθευτών
- 6) έλεγχος των στηλών αγορών εμπορευμάτων και πρώτων υλών για να διαπιστωθεί αν όλες οι καταχωρήσεις καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά
- 7) έλεγχος με βάση τα στοιχεία του ΚΕΠΥΟ προμηθευτών για να διαπιστωθεί αν όλες οι αγορές έχουν καταχωρηθεί

- 8) έλεγχος με τα πιστωτικά τιμολόγια προμηθευτών για δήθεν επιστροφές προς αυτούς εμπορευμάτων. Στην περίπτωση αυτή αναζητείται το αποδεικτικό στοιχείο διακίνησης.
- 9) έλεγχος στις εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις αν ορθά εφαρμόζεται ο μέσος συντελεστής καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα.
- 10) έλεγχος αν στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με λογιστικό τρόπο με αφαίρεση των εξόδων από τα έσοδα.
- 11) έλεγχος αν τα πραγματικά δεδομένα του βιβλίου εσόδων - εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στις δηλώσεις Φ.Π.Α.
- 12) έλεγχος αν έγινε νομότυπα η θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων
- 13) έλεγχος αν τα βιβλία είναι εμπρόθεσμα ενημερωμένα
- 14) έλεγχος εάν για τις εκπτώσεις και επιστροφές επί αγορών ή πωλήσεων υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά.

4.4. ΕΛΕΓΧΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΜΗΧΑΝΩΝ

Ο έλεγχος της νόμιμης και σωστή λειτουργίας των Η.Φ.Τ.Μ. ξεκινά από την εγκυρότητα κάθε μηχανής που χρησιμοποιείται για τον αποκλεισμό του ενδεχόμενου της ανεπίσημης χρησιμοποίησης της μηχανής.

Κάθε ΗΦΤΜ φέρει ένα μοναδικό αριθμό ταυτότητας, ο οποίος παραμένει αμετάβλητος, δεν παρέχεται στον χρήστη η δυνατότητα μεταβολής του και αποτυπώνεται σ' όλα τα παραστατικά που εκδίδονται.

Ο φοροτεχνικός ελεγκτής διαπιστώνει μήπως έχει παραβιαστεί η σφράγιση της βίδας που συνδέει το περίβλημα με τη βάση της μηχανής. Στην συνέχεια πληκτρολογεί αξία μιας δραχμής. Η απόδειξη πρέπει να φέρει τις εξής ενδείξεις:

- Επωνυμία, διεύθυνση, επάγγελμα, ΑΦΜ και Δ.Ο.Υ. του χρήστη
- Την ημερομηνία και ώρα (πάντοτε) της έκδοσης
- Τον αύξοντα αριθμό, τον αριθμό μητρώου της μηχανής την ένδειξη νόμιμη απόδειξη
- Τον κωδικό αριθμό του συντελεστή Φ.Π.Α/
- Την αξία των ειδών.

Ο έλεγχος συγκρίνει τον αριθμό μητρώου τη απόδειξης με αυτό που έχουν τα ημερήσια δελτία «Ζ» στα βιβλία του χρήστη. Στη συνέχεια ελέγχεται αν σε μια σειρά ημερών έχουν καταχωρηθεί όλα τα ημερήσια δελτία, ελέγχεται αν οι αναλύσεις από τα δελτία «Ζ» των ακαθάριστων εσόδων κατά συντελεστή ΦΠΑ και ο ΦΠΑ εκροών έχουν καταχωρηθεί σωστά στα βιβλία του χρήστη.

5. ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις αποκρύπτουν έσοδα:

(1) Από πελάτες που τους παρέχεται κατάλυμα. Με τη μη καταχώρηση των πελατών στο βιβλίο πόρτας με συνέπεια μη εμφάνιση εσόδου από τους πελάτες αυτούς.

Ο φοροτέχνης ελεγκτής που έχει εντολή του Οικονομικού εφόρου ή του προϊσταμένου του ειδικού συνεργείου ελέγχου προσέρχεται στη Reception και ζητάει το βιβλίο πόρτας και αν υπάρχει το Main courant. Πρώτη υποχρέωση του ελεγκτή η θεώρηση του βιβλίου πόρτας στην πρώτη άγραφη γραμμή. Ο έλεγχος μπορεί να γίνει με σύγκριση του βιβλίου πόρτας και του Main courant. Αν στο βιβλίο πόρτας δεν έχουν καταχωρηθεί τα ονόματα πελατών που βρίσκονται στο Main courant η παράβαση για πρόθεση απόκρυψης εσόδων είναι βεβαιωμένη. Στην περίπτωση αυτή γίνεται και μια επιτόπια αυτοψία στο σωματίο, που ενώ για το βιβλίο πόρτας είναι κενό στην πραγματικότητα έχει δοθεί σε πελάτη αφού θα βρεθεί ο πελάτης ή οι αποσκευές του. Αν δεν υπάρχει Main courant ο ελεγκτής εντοπίζει από το βιβλίο πόρτας ποια δωμάτια δεν παρουσιάζονται σαν δοσμένα σε πελάτη και με την προϋπόθεση ότι δεν είναι κενά αλλά πάντοτε με την επιβαλλόμενη διακριτικότητα επισκέπτεται τα κενά δωμάτια.

Έλεγχος γίνεται και στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για να διαπιστωθεί αν τα ονόματα των πελατών που έχουν γραφεί στις αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο πόρτας

6. ΕΛΕΓΧΟΣ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΗΡΙΩΝ Ή ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΩΝ

Βασικό μέσο για το φοροτεχνικό έλεγχο των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται ιδιωτικά εκπαιδευτήρια ή φροντιστήρια είναι το βιβλίο μητρώου μαθητών. Εφόσον καταχωρήθηκαν στο βιβλίο τα στοιχεία κάποιου σπουδαστή, ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να παρουσιάσει κάποιο έσοδο από αυτόν.

Ο έλεγχος γίνεται ως εξής: Καταρχήν οι ελεγκτές της εφορίας παίρνουν το μητρώο μαθητών και το θεωρούν στην πρώτη άγραφη γραμμή, σε τρόπο ώστε να μην είναι δυνατή η προσθήκη άλλου ονόματος. Στη συνέχεια μετριοούνται με διακριτικότητα από τους ελεγκτές οι μαθητές και παρακαλούνται οι μαθητές να συμπληρώσουν ο καθένας σε ένα κομμάτι χαρτί το ονοματεπώνυμο από πότε παρακολουθεί μαθήματα ποιο ποσό διδάκτρων έχει συμφωνηθεί. Μαζεύονται τα χαρτιά τα οποία πρέπει να συμφωνούν με τα στοιχεία που είναι γραμμένα στο μητρώο μαθητών.

Στη συνέχεια γίνεται παραβολή των στοιχείων του μητρώου με τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και την καταχώρηση τους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων

Θα πρέπει για κάθε μαθητή να έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών κατά μήνα ή μια φορά ανάλογα με τη συμφωνία και να έχουν καταχωρηθεί σαν έσοδο στο βιβλίο εσόδων - εξόδων

Επίσης θα πρέπει να διαπιστώνεται αν οι δαπάνες που ο εκμεταλλευτής γράφει στο βιβλίο εσόδων - εξόδων π.χ. αποδοχές (μισθοί ή υπερωρίες) των

καθηγητών είναι πραγματικές όπως και άλλες δαπάνες με τις οποίες βαρύνει τα έξοδά του.

7. ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ Ή ΚΙΝΗΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΩΝ

Ο έλεγχος των επιτηδευματιών που ασχολούνται με το νοίκιασμα μηχ/των και κινητών πραγμάτων παρουσιάζει σοβαρές δυσχέρειες γιατί στην περίπτωση αυτή ούτε εμπόρευμα υπάρχει για να γίνει παρακολούθηση της διακίνησης ούτε ορισμένος χώρος υπάρχει μέσα στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες και έτσι θα ήταν εύκολη η παρακολούθηση των εργασιών του επιτηδευματία.

Ο αιφνιδιαστικός έλεγχος ζητά από τον επιτηδευματία που εκμεταλλεύεται τα μηχανήματα να του τα επιδείξει. Αν δεν βρίσκονται σε ορισμένο χώρο στάθμευσης, η έρευνα θα επεκταθεί προς την πλευρά του μισθωτή.

Αναζητούνται τα συμφωνητικά μισθώσεων που πολλές φορές μετά την λήξη της μισθώσεως καταστρέφονται χωρίς να εκδίδεται και η θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Πρέπει επίσης να ελεγχθεί αν κάποιο από τα μηχ/τα που παρουσιάζεται βρίσκεται σε διαρκή αχρησία δεν έχει δικαίωμα ο ιδιοκτήτης που το εκμεταλλεύεται να υπολογίζει αποσβέσεις για να μειώσει τα έσοδά του.

8. ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Δικηγόροι:

Οι πηγές από τις οποίες έχουν δυνατότητα να κρύψουν εισοδήματα είναι άπειρες μιας και το φάσμα των δραστηριοτήτων τους είναι πλατύ.

- Από πολιτικές ή ποινικές δίκες, η απόκρυψη όμως αυτού του εσόδου σ' ότι αφορά την είσπραξη του ποσού της νόμιμης αμοιβής του δεν είναι εύκολη, γιατί η αποκάλυψη του ιδιαίτερα στα επαρχιακά δικαστήρια δεν παρουσιάζει δυσκολία αν θελήσει ή έχει ο Οικονομικός έφορος στη διάθεση του τον απαιτούμενο χρόνο και το προσωπικό που χρειάζεται. Ο Οικονομικός έφορος έχει δικαίωμα να ζητήσει από το Δικηγορικό σύλλογο της περιοχής του τα στελέχη των γραμματίων εισπράξεων και να συντάξει καταστάσεις για τις παραστάσεις όλων των δικηγόρων. Μ' αυτόν τον τρόπο μπορεί να διαπιστώσει αν οι δικηγόροι της περιοχής του έχουν αποκρύψει έσοδα από παραστάσεις. Δεν έχει όμως την ευχέρεια να κάνει ο ίδιος τη διαπίστωση αυτή για Δικηγορικό σύλλογο που εδρεύει στην περιοχή αρμοδιότητας άλλου οικονομικού εφόρου. Και στην περίπτωση αυτή έχει την ευχέρεια να ζητήσει με αλληλογραφία από τον αρμόδιο οικονομικό έφορο τη λήψη και παροχή των στοιχείων αυτών.
- Από τη συμμετοχή τους στη σύνταξη συμβολαίων μεταβιβάσεων ακινήτων μεγάλης αξίας. Στις περιπτώσεις αυτές ο οικονομικός έφορος ερευνά τα συμβόλαια τέτοιων δικαιπραξιών που υποχρεωτικά γράφουν και το όνομα του δικηγόρου που παραστάθηκε. Οι συμβολαιογράφοι είναι

υποχρεωμένοι για το λόγο αυτό να θέτουν στη διάθεση των εφοριακών οργάνων τους φακέλους των υποθέσεων τους. Αλλά και στο αρχείο του τμήματος μεταβιβάσεως ακινήτων κάθε οικονομικής εφορίας υπάρχουν τα συμβόλαια μεταβίβασης ακινήτων από όπου ο έφορος μπορεί να πάρει τα στοιχεία.

- Από πάγιες αμοιβές που παίρνουν σαν νομικοί σύμβουλοι. Στην περίπτωση αυτή η απόκρυψη του εσόδου είναι επικίνδυνη αν η επιχείρηση περνά στα βιβλία της την αμοιβή που καταβάλλει. Πέρα απ' αυτό η επιχείρηση έχει υποχρέωση να υποβάλλει κάθε χρόνο στον οικονομικό έφορο ατομικές καταστάσεις για τις αμοιβές που κατέβαλλε τον προηγούμενο χρόνο οι οποίες δια μέσου της ΜΥΦ στέλνονται στον οικονομικό έφορο που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του δικηγόρου και υπάρχει κίνδυνος να αποκαλυφθεί η απόκρυψη εσόδου.

9. ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΩΝ ΟΔΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ

Μετά την καθιέρωση της υποχρέωσης των εκπαιδευτών οδηγών αυτοκινήτων στην τήρηση βιβλίου (μητρώου) εκπαίδευσης οδηγών παρέχεται η δυνατότητα στους εφοριακούς υπαλλήλους να ελέγχουν προληπτικά τους επιτηδευματίες αυτούς.

Ο προληπτικός έλεγχος έχει δικαίωμα να ελέγχει οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια του μαθήματος οδηγήσεως για να διαπιστώσει αν το βιβλίο εκπαίδευσης είναι ενημερωμένο. Αν διαπιστωθεί ότι δεν έχει καταχωρηθεί συντάσσεται έκθεση παράβασης. Έχει υποχρέωση να ερευνά αν έχουν εκδοθεί θεωρημένες αποδείξεις ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που η συμφωνία δεν γίνεται για κάθε ώρα διδασκαλίας, αλλά μ' ένα ποσό.

10. ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΤΗ ΧΩΡΟΥ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ **ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ**

Το βιβλίο στάθμευσης αυτοκινήτων είναι το βασικότερο μέσο ελέγχου των επιτηδευματιών αυτής της κατηγορίας. Ο έλεγχος έχει υποχρέωση, σαν πρώτη του δουλειά να θεωρήσει το βιβλίο αυτό στην τελευταία άγραφη γραμμή έτσι ώστε να μην είναι δυνατή η προσθήκη στοιχείων άλλου αυτοκινήτου που ενδεχόμενα θα βρεθεί στο χώρο στάθμευσης χωρίς να έχουν γραφτεί τα στοιχεία του.

Στη συνέχεια με τη βοήθεια του βιβλίου αυτού τσεκάρει για να διαπιστώσει αν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο όλα τα αυτοκίνητα που είναι σταθμευμένα. Αν διαπιστωθεί ότι για ορισμένα αυτοκίνητα δεν έχουν καταχωρηθεί τα στοιχεία τότε συντάσσεται πράξη παραβάσεως των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που έχει σαν συνέπεια την επιβολή προστίμου.

Βασική υποχρέωση του φορολογικού ελέγχου είναι να διαπιστώσει αν για τα αυτοκίνητα που τα στοιχεία τους έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο σταθμεύσεως έχουν εκδοθεί δελτία παροχής υπηρεσιών και αν το ποσό που γράφεται είναι το κανονικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1. ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ

(1) Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του κώδικα τιμωρείται για κάθε είδους παράβαση με πρόστιμο μέχρι διακόσιες χιλιάδες όταν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας και μέχρι 100.000 προκειμένου για τους λοιπούς υπόχρεους.

(2) Κατά εξαίρεση όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη από 300.000 δρχ. επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτού που

κρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική αξία και η περίπτωση διακίνησης αγορασθέντων ή πωληθέντων αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο που προβλέπεται.

(3) Σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία της προσήκουσας κατηγορίας τα ανώτατα όρια προστίμων διπλασιάζονται δηλ. 400.000 δρχ. για υπόχρεους Β' κατηγορίας βιβλίων και 200.000 για τους λοιπούς υπόχρεους.

2. ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Οι παρακάτω περιπτώσεις για την επιβολή του προστίμου θεωρούνται αυτοτελείς και επιβάλλονται για κάθε παράβαση το πρόστιμο των 200.000 και 100.000 για τους αντίστοιχα υπόχρεους Β' κατηγορίας και λοιπούς υπόχρεους.

(α) Η παράλειψη έκδοσης τιμολογίου, δελτίο αποστολής, απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών καθώς και κάθε άλλο στοιχείο εσόδου.

(β) Η έκδοση αθεώρητου στοιχείου. Κατ' εξαίρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο για αθεώρητα στοιχεία που εκδόθηκαν εφόσον: 1) έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και 2) δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της ΔΥΟ η παράλειψη αυτή πριν από τη διαπίστωση από οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο.

(γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή των στοιχείων όπως π.χ. του ονοματεπωνύμου ή της επωνυμίας του αντισυμβαλλόμενου του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής καθώς και η μη αναγραφή της διεύθυνσης.

(δ) Η άρνηση του υπόχρεου να διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο να παραδώσει σ' αυτόν τα βιβλία, έγγραφα και τα στοιχεία που υπέπεσαν στην αντίληψή του.

(ε) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, καθώς και η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζει ο κώδικας.

(στ) Η καταχώρηση ανύπαρκτης ή ανακριβούς αγοράς πώλησης.

(ζ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου και στελέχους στοιχείων των πενήντα φύλλων για όσο χρόνο ορίζεται εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία.

2. Επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων αποτελεί παράβαση συνιστούν:

(α) η μη εκπρόθεσμη εκτύπωση των βιβλίων

(β) η μη εκτύπωση σε αθεώρητο μηχανογραφικό χαρτί των βιβλίων

3. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών τιμολογίων και δελτίων αποστολής θεωρείται φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου

4. Στα πρόστιμα που ορίζονται από τις διατάξεις του κώδικα υπόκεινται και ο διευθυντής ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος ο οποίος αποδεδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή παραλείψεις που έχουν σαν συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

3. ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή του προϊσταμένου της Υπηρεσίας ελέγχου διακίνησης αγαθών (ΥΠΕΔΑ) στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται.

Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Αρμόδιος για την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου είναι προκειμένου για επιτηδευματία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της έδρας της επιχείρησης.

Κατ' εξαίρεση αρμόδιοι για την έκδοση της απόφασης και την ολοκλήρωση της διαδικασίας επιβολής προστίμου είναι οι προϊστάμενοι της ΥΠΕΔΑ Αθηνών και των παραρτημάτων της για τις παραβάσεις που διαπιστώνονται.

Αντίγραφο της απόφασης διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για ενημέρωση του φακέλου του παραβάτη.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- «ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΒΙΒΛΙΩΝ Α & Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ» / Επαμεινώνδας Δ. Παπαδόπουλος / Εκδόσεις Παμισος, Αθήνα 1997
- «ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ» / Walter B. Maigs - E. John Lursen - Robert F. Meigs / Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1984
- «ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ» / Αντ. Παπάς / Εκδόσεις Σμπίλιας

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	
1. Έννοια και περιεχόμενο της ελεγκτικής	2
1.1. Το αντικείμενο του ελέγχου	3
1.2. Το υποκείμενο του ελέγχου	4
2. Προσόντα - υποχρεώσεις και ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή	7
2.1. Τα προσόντα του ελεγκτή	7
2.2. Οι υποχρεώσεις του ελεγκτή	8
2.3. Οι ευθύνες του ελεγκτή	10
3. Αποδεικτικά στοιχεία	12
4. Μέθοδοι αποκτήσεως αποδεικτικών στοιχείων	14
5. Διακρίσεις των λογιστικών - διαχειριστικών ελέγχων	16
6. Φύλλα εργασίας ελέγχου	18
6.1. Σκοπό των φύλλων εργασίας ελέγχου	19
7. Η γνώμη του ελεγκτή	21
7.1. Ανεπιφύλακτη γνώμη	21

7.2. Γνώμη με επιφύλαξη	22
7.3. Αντίθετη γνώμη	23
7.4. Αρνηση γνώμης	24

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΔΙΑΣΤΑΥΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Γενικά	25
1. Υποβολή στο ΚΕ.ΠΟΥ.Ο. ετήσιων συγκεντρωτικών καταστάσεων για τις συναλλαγές	27
2. Διαδικασία ελέγχου	29
3. Ελεγκτική επιτηδευματιών της Α΄ κατηγορίας βιβλίων	31
3.1. Φοροδιαφυγή κατά την πώληση των αγαθών	41
4. Ελεγκτική βιβλίων και στοιχείων της Β΄ κατηγορίας	43
4.1. Έλεγχος κατά την έκδοση των στοιχείων εσόδων	44
4.2. Έλεγχος κατά την έκδοση των στοιχείων εξόδων	45
4.3. Φοροδιαφυγή που έχει σχέση με τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων	48
4.4. Έλεγχος Ηλεκτρονικών Φορολογικών ταμειακών μηχανών	52
5. Έλεγχος σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις	54
6. Έλεγχος ιδιωτικών εκπαιδευτητίων ή φροντιστηρίων	55
7. Έλεγχος των ενοικιαστών μηχ/των ή κινητών πραγμάτων	57
8. Έλεγχος ελευθέρων επαγγελματιών	58
9. Έλεγχος εκπαιδευτών οδηγών αυτοκινήτων	60
10. Έλεγχος εκμεταλλευτή χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο**ΚΥΡΩΣΕΙΣ**

1. Πρόστιμα γενικών παραβάσεων62
2. Αυτοτελής παραβάσεις63
3. Επιβολή προστίμου65

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ66