



Τ.Ε.Ι. ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΦΟΙΤΗΤΩΝ : ΛΥΚΟΥΣΗ ΖΩΗ

ΤΣΕΚΟΥΡΑ ΧΡΙΣΤΙΝΑ

ΚΑΠΛΑΝΗΣ ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΠΑΠΠΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2015

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	7
ABSTRACT	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	9
ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	9
1.1 Ορισμός λογιστικής.....	9
1.2 Σκοποί της Λογιστικής.....	11
1.3 Οικονομική Μονάδα και Λογιστική Μονάδα.....	11
1.4 Διακρίσεις Οικονομικών Μονάδων	12
1.5 Κλάδοι της Λογιστικής	12
1.6 Χρησιμότητα των Λογιστικών Πληροφοριών	13
1.7 Διακρίσεις Λογιστικής	14
1.8 Βασικές αρχές της Λογιστικής.....	14
1.9 Χαρακτηριστικά Λογιστικής Πληροφόρησης	16
1.10 Ζήτηση Λογιστικών Πληροφοριών	17
1.11 Παροχή Λογιστικών Πληροφοριών	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	22
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	22
2.1 Έννοια ελεγκτικής.....	22
2.2 Σκοπός ελεγκτικής	24
2.3 Στοιχεία Ελέγχου.....	25
2.4 Ιστορική εξέλιξη του Ελέγχου στην Ελλάδα και την Ευρώπη	26
2.5 Αναγκαιότητα της ελεγκτικής.....	29
2.6 Διακρίσεις ελέγχων	30
2.6.1 Εξωτερικός έλεγχος.....	30
2.6.2 Εσωτερικός έλεγχος	30
2.6.3 Κρατική ελεγκτική	31
2.7 Κατηγορίες – είδη ελέγχων.....	32
2.7.1 Σε σχέση με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο.....	32
2.7.2 Ειδικοί και γενικοί έλεγχοι.....	32
2.7.3 Προληπτικοί και κατασταλτικοί έλεγχοι	33
2.7.4 Μόνιμοι, τακτικοί και έκτακτοι έλεγχοι	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	35
Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	35
3.1 Επάγγελμα λογιστή	35

3.2	Διαδικασία διορισμού Ορκωτού Ελεγκτή	36
3.3	Η ίδρυση του ΣΟΛ, 1955	37
3.4	Η απελευθέρωση του επαγγέλματος και η ίδρυση του ΣΟΕΛ, 1992	39
3.5	Σκοπός του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	41
3.6	Σύνθεση του Σ.Ο.Ε.Λ.....	41
3.7	Αρμοδιότητες Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.....	42
3.8	Ανεξαρτησία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.....	43
3.8.1	Απαγορεύσεις, Ασυμβίβαστα και Περιορισμοί.....	43
3.8.2	Αμοιβή Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	45
3.9	Πλεονεκτήματα απορρέοντα από την χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4		49
Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΑ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟΝ		
ΕΥΡΩΠΑΙΟ ΟΡΚΩΤΟ ΛΟΓΙΣΤΗ		49
4.1	Ελεγκτικά Πρότυπα.....	49
4.2	Τα Ελεγκτικά Πρότυπα Του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) ...	49
4.3	Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα	50
4.4	Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα	52
4.5	Τα Ελεγκτικά Πρότυπα του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών	54
4.6	Τα Αναδιατυπωμένα ή Αναθεωρημένα Ελεγκτικά Πρότυπα της I.F.AC	56
4.7	Εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στην Ελλάδα.....	59
4.8	Κώδικας Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (Δ.Ο.Λ.- International Federation of Accountants-I.F.AC.)	60
4.9	Ορκωτός λογιστής εκτός Ελλάδας.....	62
4.9.1	Λογιστές Ε.Ε.	63
4.9.2	Ορκωτοί λογιστές στον Καναδά	63
4.9.3	Σώμα ορκωτών Λογιστών στην Νότια Αφρική	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5		65
Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ		
ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΗΜΕΡΑ.....		65
5.1	Εισαγωγή.....	65
5.2	Ο Ρόλος του ορκωτού Λογιστή.....	65
5.3	Σημασία του επαγγέλματος του ορκωτού Λογιστή	67
5.4	Προσόντα του Ελεγκτή	68
5.5	Ο ρόλος του ορκωτού λογιστή σήμερα σε σχέση με το παρελθόν.....	69
5.6	Η εποπτεία Του επαγγέλματος.....	70
5.7	Νομική ευθύνη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	72
5.8	Ευθύνη των ελεγκτών στην Ελλάδα	75
5.9	Η Καθιέρωση του Ποιοτικού Ελέγχου	76
5.10	Διεθνές Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου.....	77
5.11	Στοιχεία Συστήματος Ποιοτικού Ελέγχου	78

5.12 ΔΕΠ 240: Η Ευθύνη του Ελεγκτή στη Διαπίστωση Απάτης ή Λάθους κατά τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων	78
5.13 Νόμος Sarbanes – Oxley	81
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	84
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ	
ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ.....	84
6.1 Εισαγωγή.....	84
6.2 Έλεγχος Παγίων	84
6.3 Έλεγχος Αποθεμάτων	85
6.4 Έλεγχος Πιστωτικού Υπολοίπου Ταμείου	86
6.5 Έλεγχος Φ.Π.Α.....	86
6.6 Έλεγχος Απόδοσης Φ.Π.Α. και Παρακρατούμενων Φόρων	87
6.7 Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις	87
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	89
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	89
7.1 Βασικά συμπεράσματα για τον ορκωτό λογιστή	89
7.2 Προσεγγίσεις Ελαχιστοποίησης της Νομικής Ευθύνης.....	90
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	94
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	96
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	98

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Ελεγκτική αποκτά ιδιαίτερο ρόλο σήμερα, όταν γίνεται τόση προσπάθεια για την ανάκαμψη της οικονομίας, την ενθάρρυνση των επενδύσεων, την αναζωογόνηση της αγοράς, και την αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων τόσο στο εσωτερικό της χώρας όσο και διεθνώς. Μέσα σε αυτό το κλίμα, ζωτικής σημασίας καθίσταται η σωστή διεκπεραίωση του έργου του ελεγκτή.

Το έντονα ανταγωνιστικό οικονομικό περιβάλλον σε συνδυασμό με τις πιέσεις που υφίστανται τα διοικητικά στελέχη των επιχειρήσεων να πετύχουν όλο και μεγαλύτερους στόχους, έχει οδηγήσει στην ολοένα συχνότερη εμφάνιση αλλοίωσης των λογιστικών καταστάσεων. Η μη αποτελεσματική και χρηστή άσκηση των ελεγκτικών καθηκόντων από τους ελεγκτές έχει φέρει τις μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες στο επίκεντρο μιας σειράς πολύ σημαντικών εταιρικών και χρηματιστηριακών σκανδάλων, όπως αυτά των εταιρειών Enron, WorldCom, Global Crossing, Royal Ahold, Parmalat.

Ο ρόλος του εξωτερικού ελεγκτή σε μία οικονομία όπου η λειτουργία των χρηματοπιστωτικών αγορών είναι κεφαλαιώδους σημασίας κρίνεται ιδιαίτερα σοβαρός. Ο ελεγκτής πρέπει να διακρίνεται για την επίδειξη αντικειμενικότητας, αμεροληψίας, ανεξαρτησίας και ποιότητας του έργου του.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην εργασία μας αυτή θα προσπαθήσουμε να αναδείξουμε το ποσό σημαντικός είναι ο ρόλος του ορκωτού λογιστή στην οικονομία σήμερα . Επίσης τον τρόπο που θα πρέπει να δραστηριοποιείται , έτσι ώστε να μην υπάρξει παρατυπίες και προβλήματα με τις επιχειρήσεις .

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύουμε τα βασικά χαρακτηριστικά της Λογιστικής, τις διακρίσεις της και για ποιο λόγο είναι απαραίτητη σήμερα στην οικονομία .

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναφερόμαστε στην ελεγκτική , κάνοντας μια ιστορική αναδρομή για το πώς και ποτέ ξεκίνησε. Επίσης αναφερόμαστε στην διακρίσεις της και την χρησιμότητα της.

Στο τρίτο κεφάλαιο μπαίνουμε στο κυρίως κομμάτι της εργασίας μας , μιας και αναφερόμαστε για τον ρόλο του ορκωτού λογιστή , αναλύοντας τις υποχρεώσεις που έχει και ποια είναι τα βασικά πλεονεκτήματα που προκύπτουν μέσα από την δραστηριότητα του.

Στο τέταρτο κεφάλαιο προσπαθούμε να δούμε τις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ του έλληνα και του ξένου ορκωτού λογιστή , ενώ στο πέμπτο κεφάλαιο αναφερόμαστε στις βασικές αλλαγές που υπάρχουν σήμερα στο επάγγελμα του ορκωτού λογιστή.

Τελειώνοντας , θέλαμε η εργασία μας να αποτελέσει ένα εργαλείο για τον νέο ορκωτό λογιστή , και έτσι στο έκτο κεφάλαιο αναφέρουμε τα βασικά στοιχεία που θα πρέπει να ελέγχουν σε μια επιχείρηση και με ποιον τρόπο.

Τέλος στο έβδομο κεφάλαιο αναφέρουμε τα βασικά συμπεράσματα από την εργασία μας για το επάγγελμα του ορκωτού λογιστή , καθώς και προτάσεις για την βελτίωση του.

ABSTRACT

In our work we will try to highlight how important is the role of the auditor in the economy today. Also the way they should operate so that no irregularities and problems with business.

In the first chapter we analyze the key features of Accounting, discrimination and why it is needed today in the economy. The second chapter presents the audit, making a throwback to how and when they began. Also refer to discrimination and its usefulness. In the third chapter we enter the main part of our work, as we talk about the role of the auditor, detailing the obligations and what are the key advantages that arise through the activity

In the fourth chapter, trying to see the differences between the Greek and foreign chartered accountant, while in the fifth chapter, the key changes are currently in the profession of chartered accountants. Finally, we wanted our work to be a tool for the new auditor, so the sixth chapter we report the key elements that should control in a business and how. Finally, in chapter seven of the key findings from our work on the profession of chartered accountant as well as suggestions for improvement.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1 Ορισμός λογιστικής

Σύμφωνα με τον A.I.C.P.A. (American Institute of Certified Public Accountants) ως λογιστική ορίζεται η τεχνική της καταχώρησης, ταξινόμησης, συνοπτικής παρουσίασης, κατά εύληπτο τρόπο και σε χρηματικές μονάδες, συναλλαγών και γεγονότων που είναι εν μέρει τουλάχιστον χρηματοοικονομικού χαρακτήρα και της επεξηγήσεως των αποτελεσμάτων από αυτά (A.I.C.P.A., 1941)

Τις προηγούμενες δεκαετίες η λογιστική εστιαζόταν κυρίως στην ανάλυση του μηχανισμού της διπλογραφικής, του τρόπου λειτουργίας, συσχετισμού και συνδεσμολογίας των διαφόρων λογαριασμών, της θέσης τους στο λογιστικό σύστημα, στη διαδικασία και τεχνική της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Η χρησιμοποίηση εξελιγμένων μηχανογραφικών μέσων, απεγκλώβισε πλέον τη λογιστική από το μηχανιστικό μέρος της και έδωσε τη δυνατότητα διεύρυνσης του πεδίου της. Σήμερα, η λογιστική έχει να κάνει με τη διατύπωση ενός σώματος γενικών αρχών και την ανάλυση εννοιών, όρων και μεθόδων.

Πρακτικούς κανόνες για τη λειτουργία του λογιστικού επαγγέλματος προσφέρουν

τα λογιστικά πρότυπα που μεταβάλλονται συνεχώς, καθώς άλλα διαγράφονται και άλλα προστίθενται. Τα λογιστικά πρότυπα είναι κανόνες τους οποίους πρέπει να ακολουθεί κάθε επιχείρηση.

Σύμφωνα με τον T. Baxter, τα λογιστικά πρότυπα συνήθως αποτελούνται από τρία μέρη:

1. την περιγραφή του προβλήματος που αντιμετωπίζουν
2. την ανάλυση των πιθανών λύσεων, πιθανότατα με εξερεύνηση της βιβλιογραφίας και
3. την προτεινόμενη λύση

Το άνοιγμα των κεφαλαιαγορών σήμερα, έχει καταστήσει αναγκαία και υποχρεωτική την εφαρμογή Λογιστικών Προτύπων από όλες τις επιχειρήσεις, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι επιχειρήσεις μπορούν πλέον, λόγω του ανοίγματος των κεφαλαιαγορών και των χρηματαγορών, να καταφύγουν σε δανεισμό αναζητώντας τόσο εγχώρια όσο και ξένα κεφάλαια. Ως εκ τούτου, οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων γίνονται αντικείμενο εξέτασης σε διαφορετικές χώρες, όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες, με βάση τους οποίους γίνεται η μέτρηση της περιουσίας και του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητάς τους. Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εξασφαλίζουν να είναι περιορισμένο το εύρος και η ποικιλία των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές, σχετικά με το θέμα της ποσοτικοποίησης. Η καθιέρωση των διεθνών λογιστικών προτύπων αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί με τον τρόπο αυτό ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων. <http://gosuccess.eu/2012>

1.2 Σκοποί της Λογιστικής

Βασικοί σκοποί της Λογιστικής είναι:

- Ο προσδιορισμός της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται με την σύνταξη της απογραφής και του ισολογισμού.
- Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημιά) μιας χρονικής περιόδου. Επιτυγχάνεται με αντιπαραβολή των εσόδων και εξόδων της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.
- Παροχή χρήσιμων πληροφοριών στη διοίκηση και στον επιχειρηματία με την επεξεργασία και αξιοποίηση των συγκεντρωθέντων λογιστικών δεδομένων.
- Εξασφαλίζεται μέσω της Λογιστικής ο έλεγχος της ευθύνης της επιχείρησης έναντι των κρατικών υπηρεσιών.

1.3 Οικονομική Μονάδα και Λογιστική Μονάδα

Με τον όρο *οικονομική μονάδα* εννοούμε τον οργανωμένο και συστηματικό συνδυασμό των συντελεστών παραγωγής για την επίτευξη συγκεκριμένων, αντικειμενικών σκοπών. Από το πλήθος των οικονομικών μονάδων ενδιαφέρουν τη λογιστική εκείνες, που σαν σκοπό έχουν την παραγωγή υλικών αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Οι οικονομικές αυτές μονάδες χαρακτηρίζονται ως παραγωγικές, σε αντίθεση με τις υπόλοιπες, που είναι γνωστές ως καταναλωτικές. Επίσης, οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται σε κερδοσκοπικές (ή επιχειρήσεις) και σε μη κερδοσκοπικές μονάδες.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημάνουμε το διαχωρισμό που υπάρχει στη Λογιστική μεταξύ της οικονομικής μονάδας και του επιχειρηματία. Ο διαχωρισμός αυτός απορρέει από τη βασική λογιστική αρχή της Λογιστικής Μονάδας (ή Λογιστικής Οντότητας), η οποία ορίζει ως *λογιστική μονάδα* την οικονομική μονάδα, η οποία έχει αυτοτελές σύστημα λογιστικών βιβλίων καθώς

και δική της, ξεχωριστή, νομική προσωπικότητα (δηλαδή πρόκειται για ένα νομικό πρόσωπο με απαιτήσεις και υποχρεώσεις διαφορετικές από εκείνες του επιχειρηματία). *Νικόλαος Ηρειώτης 2007*

1.4 Διακρίσεις Οικονομικών Μονάδων

Έχοντας ήδη αναφερθεί στις οικονομικές μονάδες, δεν θα πρέπει να παραλείψουμε να παρουσιάσουμε τις βασικότερες διακρίσεις τους. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνουμε καλύτερη και πληρέστερη πληροφόρηση, η οποία παρέχεται μέσω των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στους άμεσα και έμμεσα ενδιαφερόμενους. Οι οικονομικές μονάδες διακρίνονται ανάλογα:

Με την προέλευση του φορέα τους σε

- Ιδιωτικές
- Δημόσιες
- Μικτές

Με κριτήριο το μέγεθος χωρίζονται με βάση τον κύκλο εργασιών, τα απασχολούμενα κεφάλαια, τον αριθμό των εργαζομένων κ.ά. σε

- Μικρές
- Μεσαίες
- Μεγάλες (*Νικόλαος Ηρειώτης 2007*)

1.5 Κλάδοι της Λογιστικής

Οι κυριότεροι κλάδοι λογιστικής είναι οι παρακάτω:

1. Διοικητική Λογιστική
2. Κοστολόγηση

3. Διεθνής Λογιστική

4. Κυβερνητική Λογιστική

5. Ελεγκτική Λογιστική

6. Φορολογική Λογιστική

1.6 Χρησιμότητα των Λογιστικών Πληροφοριών

Η χρηματοοικονομική λογιστική αποτελεί μία απαραίτητη πηγή πληροφοριών, τόσο για τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας, όσο και για τρίτα πρόσωπα (τα οποία δεν έχουν άμεση πρόσβαση στο εσωτερικό της τελευταίας). Σε αυτό το σημείο θα επισημάνουμε ποιοι είναι οι λόγοι που καθιστούν απαραίτητη την τήρηση της χρηματοοικονομικής λογιστικής **για τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας**.

- Συντελεί στην ορθότερη οργάνωσή της.
- Συντελεί στον προγραμματισμό δράσεως της οικονομικής μονάδας.
- Συντελεί στην εύρυθμη λειτουργία της οικονομικής μονάδας.
- Συντελεί στον έλεγχο της διαχείρισής της.

Εξίσου σημαντική, αν όχι περισσότερο, είναι η τήρηση της χρηματοοικονομικής λογιστικής **για τα τρίτα πρόσωπα** που παρουσιάζουν ενδιαφέρον για την οικονομική μονάδα και αυτό, γιατί τους παρέχει πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων που έχουν να κάνουν με:

- την επένδυση κεφαλαίων στην οικονομική μονάδα.
- την πραγματοποίηση συνεργασίας με την οικονομική μονάδα.
- την παροχή δανεισμού προς την οικονομική μονάδα. (Νικόλαος Ηρειώτης 2007)

1.7 Διακρίσεις Λογιστικής

Η Λογιστική διακρίνεται σε

Δημόσια. Ασχολείται με τα έσοδα και τα έξοδα του κράτους και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

Ιδιωτική. Εφαρμόζεται στις ιδιωτικές επιχειρήσεις τόσο τις ατομικές όσο και τις εταιρικές. Αυτή υποδιαιρείται στην **α)** Χρηματοοικονομική Λογιστική(Εστιάζει στην παροχή πληροφόρησης σε χρήστες χρηματοοικονομικών πληροφοριών εκτός της επιχείρησης, ακολουθώντας Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές

1.8 Βασικές αρχές της Λογιστικής

Σε αυτήν την υποενότητα θα κάνουμε μία σύντομη ανάλυση των βασικών λογιστικών αρχών. Οι κυριότερες λογιστικές αρχές, που υποχρεούνται να τηρούν οι οικονομικές μονάδες είναι οι ακόλουθες:¹

1. **Η αρχή της αυτοτελούς λογιστικής οντότητας.** Σύμφωνα με αυτή την αρχή, οι δραστηριότητες της επιχείρησης και η περιουσία της (εννοούμενη ως ένα σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων) είναι ανεξάρτητες από αυτές των ιδιοκτητών της, οποιαδήποτε και εάν είναι η νομική μορφή με την οποία ασκείται η επιχειρηματική δραστηριότητα.
2. **Η αρχή της συνέχειας της επιχειρηματικής δραστηριότητας.** Σύμφωνα με αυτή την αρχή, όταν καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα αποτιμάμε τα στοιχεία της περιουσίας της εξακολουθώντας να υποθέτουμε ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει να ασκεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα επ' άπειρον.
3. **Η αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, το έσοδο καταλογίζεται στα λογιστικά βιβλία όταν πραγματοποιείται (οικονομική συναλλαγή) και όχι όταν εισπράττεται.

¹ Σταματιάδης Φίλιππος – Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Ανάλυση, Αθήνα 2007

4. **Η αρχή του δουλευμένου.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία όταν πραγματοποιείται η συναλλαγή από την οποία προκύπτουν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται.
5. **Η αρχή της συσχέτισης των εσόδων και των εξόδων.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, το λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου προκύπτει εάν από τα έσοδα της περιόδου αφαιρέσουμε τα αντίστοιχα έξοδα.
6. **Η αρχή της περιοδικότητας.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να καταρτίζουν σε τακτά χρονικά διαστήματα τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στην Ελλάδα αυτό το διάστημα είναι το ημερολογιακό έτος αν και σε ορισμένες περιπτώσεις επιβάλλεται η κατάρτιση μηνιαίων, τριμηνιαίων και εξαμηνιαίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
7. **Η αρχή του ιστορικού κόστους.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η τιμή κτήσεως ενός αγαθού απεικονίζει την παρούσα αξία των μελλοντικών υπηρεσιών του για την επιχείρηση. Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, με την αξία κτήσεως τους ή του κόστους παράγωγής τους, η οποία αποτελεί και τη βάση για την αποτίμηση τους στο τέλος της χρήσεως. Επομένως, η αξία κτήσεως (ή το κόστος παραγωγής) αποτελεί την αξία στην οποία θα πρέπει να αποτιμώνται τα αγαθά αυτά.
8. **Η αρχή της σταθερής νομισματικής μονάδας.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η αγοραστική αξία του χρήματος θεωρείται σταθερή διαχρονικά και ως εκ τούτου οι λογιστικές αξίες δεν αναπροσαρμόζονται σε περιόδους πληθωρισμού ώστε να απεικονίζουν τρέχουσες αξίες.
9. **Η αρχή της συνέπειας.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι μέθοδοι αποτίμησης που εφαρμόζει μια επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια από χρήση σε χρήση.
10. **Η αρχή της αντικειμενικότητας.** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, όλες οι αξίες που διαπραγματεύεται η λογιστική θα πρέπει να αποδεικνύονται με

αντικειμενικό τρόπο. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να υπάρχει κάποιο δικαιολογητικό έγγραφο από το οποίο να προκύπτει και η συναλλαγή, μέσα από την οποία δημιουργήθηκε η αξία.

11. Η αρχή της πλήρους αποκάλυψης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, θα πρέπει να παρέχονται στους χρήστες των λογιστικών πληροφοριών όλες οι συμπληρωματικές πληροφορίες που είναι απαραίτητες για τη διαμόρφωση μιας καλά πληροφορημένης άποψης.

12. Η αρχή της συντηρητικότητας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου δεν θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, αλλά θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη μόνο πιθανοί κίνδυνοι ή οι πιθανές επιπτώσεις από δυσμενείς καταστάσεις που είναι σε εξέλιξη (ζημίες), έστω και αν ακόμα δεν έχει πραγματοποιηθεί το σχετικό έξοδο ή η ζημιά. Βάσει της συγκεκριμένης αρχής δεν επιδιώκεται η απόκρυψη κερδών και η υποτιμημένη εμφάνιση της περιουσίας της επιχείρησης αλλά στοχεύετε να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα της επιχείρησης. Για να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα πρέπει να αποτραπεί η εμφάνιση ανύπαρκτων και αβέβαιων κερδών και η διανομή τους στους μετόχους και το Δημόσιο (με τη μορφή μερίσματος και φόρων). Άρα, οι προβλέψεις εσόδων απαγορεύονται απολύτως

1.9 Χαρακτηριστικά Λογιστικής Πληροφόρησης

Οι πληροφορίες, όπως και κάθε οικονομικό αγαθό, ζητιούνται μόνον όταν είναι χρήσιμες, δηλαδή ικανοποιούν συγκεκριμένες ανάγκες του κοινωνικού συνόλου.

Οι πληροφορίες για να είναι χρήσιμες πρέπει να είναι:

1. Σχετικές
2. Αξιόπιστες
3. Συγκρίσιμες

4. Ουσιώδεις

Είναι ευνόητο ότι η πληροφορία είναι χρήσιμη όταν είναι σχετική με το θέμα που μας απασχολεί και για το οποίο θα πρέπει να αποφασίσουμε. Για να είναι σχετική πρέπει να είναι επίκαιρη, να συμβάλλει στον περιορισμό της αβεβαιότητας που χαρακτηρίζει τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, αλλά και να παρέχει τη δυνατότητα στο χρήστη της να προβλέπει τις συνέπειες της απόφασής της. Η αξιοπιστία της εξαρτάται από το πόσο πιστά αποδίδει την πραγματικότητα, ενώ η συγκρισιμότητα της εξασφαλίζεται με τη συνεπή εφαρμογή των ίδιων κανόνων συλλογής, επεξεργασίας και παράθεσης τους διαχρονικά. Ουσιώδεις είναι οι πληροφορίες όταν αφορούν σημαντικά γεγονότα.

Εξυπακούεται ότι η οικονομική μονάδα θα παράγει τις ζητούμενες πληροφορίες μόνον όταν το όφελος που θα προκύψει από την ενημέρωση των στελεχών της και των τρίτων είναι μεγαλύτερο από το κόστος της συλλογής, επεξεργασίας και διοχέτευσης των πληροφοριών σε αυτούς. Ασφαλώς, οι παρεχόμενες πληροφορίες δεν πρέπει να είναι ωφέλιμες για τους ανταγωνιστές μας. (Νικόλαος Ηρειώτης 2007)

1.10 Ζήτηση Λογιστικών Πληροφοριών

Αξιόπιστες λογιστικές πληροφορίες ζητούν όσοι:

α) βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και δεν μπορούν να έχουν άμεση γνώση των εργασιών της, της οικονομικής κατάστασής της και των αποτελεσμάτων που επέτυχε σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και

β) έχουν άμεση σχέση με τη διοίκηση της επιχείρησης. Αυτές οι δύο ομάδες των ενδιαφερόμενων παρουσιάζουν, ορισμένες φορές, αντικρουόμενα ενδιαφέροντα και συμφέροντα.

Στην πρώτη ομάδα ανήκουν οι μέτοχοι και οι πιστωτές της επιχείρησης, οι μελλοντικοί επενδυτές, το Δημόσιο, οι ασφαλιστικοί οργανισμοί κ.α. Αυτοί ζητούν πληροφορίες που θα τις χρησιμοποιήσουν για να:

1. Αξιολογήσουν την ικανότητα της επιχείρησης να διαχειριστεί σωστά τα κεφάλαια που έχουν επενδύσει σ' αυτή.
2. Προσδιορίσουν και αξιολογήσουν τη ρευστότητα και την αποδοτικότητά της.
3. Αξιολογήσουν την απόδοση των επενδύσεών τους και εκτιμήσουν το ύψος του σχετικού επενδυτικού κινδύνου.
4. Εξακριβώσουν τα αίτια των αποκλίσεων μεταξύ της πραγματοποιούμενης και της προβλεπόμενης απόδοσης των επενδύσεών τους.
5. Αποφασίσουν τη νέα πολιτική που πρέπει να ακολουθήσουν ύστερα από ορισμένες πρωτοβουλίες που ανέλαβε η διοίκηση της επιχείρησης.
6. Προσδιορίσουν τις απαιτήσεις τους έναντι της οικονομικής μονάδας και αξιολογήσουν τις προοπτικές της.

Στην δεύτερη ομάδα των ενδιαφερόμενων για λογιστικές πληροφορίες ανήκουν τα μέλη της διοίκησης της επιχείρησης. Αυτοί ζητούν πληροφορίες που τους επιτρέπουν να:

1. Αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα των εργασιών της και την ικανότητα της να αντιμετωπίσει έγκαιρα της λήγουσες υποχρεώσεις της.
2. Προγραμματίσουν και ελέγξουν συγχρόνως τη δραστηριότητα των διαφόρων τομέων της.
3. Εκτιμήσουν τη δυνατότητα της για περαιτέρω ανάπτυξη, εισαγωγή νέων προϊόντων, συγχώνευση κ.λ.π.

Οι ζητούμενες πληροφορίες στερούνται ομοιογένειας και συνέχειας, επειδή προέρχονται από έντονα ανομοιογενείς και συχνά αντικρουόμενες πληροφοριακές ανάγκες. (Νικόλαος Ηρειώτης 2007)

1.11 Παροχή Λογιστικών Πληροφοριών

Οι ζητούμενες πληροφορίες παρέχονται έγκαιρα και επαρκώς μόνον όταν λειτουργεί αποτελεσματικά ένα άρτια οργανωμένο λογιστικό σύστημα. Περιέχονται δε σε εκθέσεις, αναφορές και βασικά στις λογιστικές καταστάσεις που καταρτίζονται σε τακτά χρονικά διαστήματα και οπωσδήποτε στο τέλος της χρήσης.

Κάθε λογιστικό σύστημα αποτελείται από τα δικαιολογητικά έγγραφα (παραστατικά), τα αναλυτικά και συγκεντρωτικά ημερολόγια, τα αναλυτικά καθολικά, το γενικό καθολικό, τα ισοζύγια, τις λογιστικές καταστάσεις και τα διάφορα βοηθητικά λογιστικά βιβλία. Η τήρηση των στοιχείων αυτών και η συμβολή τους στο μετασχηματισμό των λογιστικών γεγονότων σε λογιστικές πληροφορίες εξαρτώνται από την αποτελεσματικότητα των λογιστικών διαδικασιών που ακολουθεί η οικονομική μονάδα.

Οι λογιστικές διαδικασίες είναι το σύνολο των ενεργειών των υπεύθυνων του λογιστικού συστήματος που αποβλέπουν:

1. Στη σαφή και πλήρη αποτύπωση των λογιστικών γεγονότων στα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα,
2. Στη σωστή μεταφορά των πληροφοριών από τα δικαιολογητικά έγγραφα στα ημερολόγια και στην παράλληλη ταξινόμησή τους,
3. Στην καταχώρηση των ταξινομημένων πληροφοριών στους αναλυτικούς και περιληπτικούς λογαριασμούς κατά τρόπο που να εξασφαλίζεται η πληρότητα των λογαριασμών και η λειτουργία τους ως μονάδων αποθήκευσης και άντλησης λογιστικών πληροφοριών,
4. Στην απογραφή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της οικονομικής μονάδας,

5. Στη συνοπτική παρουσίαση του συνόλου των λογιστικών πληροφοριών στις λογιστικές καταστάσεις.

Το κύριο χαρακτηριστικό των λογιστικών πληροφοριών είναι η συνοχή των συλλεγμένων πληροφοριών καθώς μεταφέρονται από τα παραστατικά προς τις λογιστικές καταστάσεις. Έτσι, οι λογιστικές πληροφορίες που προέρχονται στα μεταγενέστερα στοιχεία του λογιστικού συστήματος (ισοζύγια, λογιστικές καταστάσεις) είναι συνοπτικότερες από αυτές που προέρχονται στα αρχικά (παραστατικά, καταστάσεις). Η ιδιότητα αυτή δεν αναιρεί το γεγονός ότι όλες οι ομάδες των στοιχείων (δικαιολογητικά έγγραφα, λογαριασμοί, λογιστικές καταστάσεις) περιέχουν τις ίδιες πληροφορίες.

Η λειτουργία ενός λογιστικού συστήματος θεωρείται αποτελεσματική εάν διέπεται από τις γενικά παραδεκτές ή νομοθετημένες λογιστικές αρχές. Οι αρχές αυτές είναι ενσωματωμένες στο νόμο 2190 του 1920, στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και σε αλλά νομοθετήματα. Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν ισοδυναμούν με λογιστικές αρχές.

Η πλήρης εφαρμογή των λογιστικών αρχών εξασφαλίζει την παροχή λογιστικών πληροφοριών που είναι σε μεγάλο βαθμό αξιόπιστες. Είναι, όμως, η εφαρμογή των λογιστικών αρχών από τις οικονομικές μονάδες πλήρης, ικανοποιητική και συνεχής; Κατά κανόνα η διοίκηση αυτών των μονάδων ισχυρίζεται ότι είναι.

Ειδικότερα, η διοίκηση κάθε οικονομικής μονάδας διαβεβαιώνει τους ενδιαφερόμενους ότι οι λογιστικές αρχές έχουν εφαρμοστεί πλήρως κατά την τήρηση των βιβλίων και την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι:

1. Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια, που εμφανίζονται στον ισολογισμό, υπήρχαν κατά την ημέρα της κατάρτισης του ισολογισμού και ότι τα έσοδα και τα έξοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης,

2. Οι λογιστικές καταστάσεις είναι πλήρεις, εμφανίζουν δηλαδή, όλα τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση και αναφέρονται στη συγκεκριμένη λογιστική χρήση,
3. Τα στοιχεία του ενεργητικού ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και τα στοιχεία του παθητικού συνιστούν υποχρεώσεις της κατά την ημέρα της κατάρτισης του ισολογισμού,
4. Τα στοιχεία του ισολογισμού έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με όσα επιβάλλουν οι λογιστικές αρχές και οι σχετικοί νόμοι,
5. Οι λογαριασμοί παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και τις διατάξεις των νόμων (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο).

Είναι οι ανωτέρω ισχυρισμοί της διοίκησης πραγματικά αξιόπιστοι; Εάν είναι, τότε θεωρείται σχεδόν βέβαιο ότι **α)** οι λογιστικές καταστάσεις αποδίδουν στο σύνολο τους την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα της κατά τη διάρκεια της χρήσης και **β)** οι παρεχόμενες πληροφορίες διευκολύνουν το έργο των μελών της διοίκησης και όσων βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και ενδιαφέρονται για την πορεία των εργασιών της.

Πως θεμελιώνεται, όμως, η αξιοπιστία των πληροφοριών που περιέχουν οι λογιστικές καταστάσεις; Η εξασφάλιση μιας σωστά θεμελιωμένης απάντησης στο ερώτημα αυτό αποτελεί το κύριο έργο της Ελεγκτικής. (Νικόλαος Ηρειώτης 2007)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

2.1 Έννοια ελεγκτικής

Η Ελεγκτική επιστήμη περιλαμβάνει στο περιεχόμενό της τόσο την έννοια του εσωτερικού, όσο και την έννοια του εξωτερικού ελέγχου. Αποτελεί κλάδο της οικονομικής των επιχειρήσεων και πραγματεύεται τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας.

Αντίστοιχα, με την έννοια του ελέγχου αναφερόμαστε στην συστηματική και με καθορισμένες διαδικασίες έρευνα επί των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με σκοπό τον προσδιορισμό της ειλικρινούς και ακριβοδίκαιης ή όχι εικόνας της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης και των δραστηριοτήτων της κατά την περίοδο την οποία αφορά ο έλεγχος μέσα στα πλαίσια της νομοθεσίας και των ιδιαίτερων συνθηκών της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται η επιχείρηση.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει τις πολιτικές και διαδικασίες που τίθενται από έναν οργανισμό ή μία επιχείρηση με σκοπό να παρέχουν λογική επιβεβαίωση ότι οι στόχοι τους θα πραγματοποιηθούν οικονομικά, αποτελεσματικά και αποδοτικά. Οι ανωτέρω πολιτικές και διαδικασίες έχουν σαν στόχο την διατήρηση της αξιοπιστίας και ακεραιότητας των πληροφοριών που κατέχουν, την συμμόρφωση με τις πολιτικές, τα σχέδια, τους νόμους και τους

κανονισμούς που οφείλουν να συμμορφώνονται, την διαφύλαξη των περιουσιακών τους στοιχείων, την οικονομική και αποτελεσματική χρήση των πόρων και τέλος την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων.

Τέλος, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα η οποία χαρακτηρίζεται από την φιλοσοφία του να προσθέτει αξία στις λειτουργίες της επιχείρησης. Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει τους οργανισμούς στην επίτευξη των στόχων τους μέσα από μία συστηματική προσέγγιση αξιολόγησης και βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και ειδικότερα αυτών της διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης.

Θεωρήσαμε απαραίτητο να αναφερθούμε στις παραπάνω έννοιες (ελεγκτική, έλεγχος, σύστημα εσωτερικού ελέγχου και εσωτερικός έλεγχος) προκειμένου να εντοπίσουμε τις διαφορές μεταξύ του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου καθώς ακόμα και σήμερα ο επιχειρηματικός κόσμος και όχι μόνο συγχέει τις δύο αυτές έννοιες. Σκοπός της εργασίας μας δεν είναι η σχετική με την ελεγκτική επιστήμη έρευνα, αλλά η σχετική με τα συστήματα και τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου έρευνα και τις σχετιζόμενες με αυτά δραστηριότητες όπως αποτελεί η εταιρική διακυβέρνηση και η διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων.
<http://andreaskoutoupis.blogspot.gr>

Η Ελεγκτική ως φιλοσοφία δεν ενδιαφέρεται:

- για τη νομική μορφή των μονάδων που ελέγχει, δηλαδή, το αν έχει ιδιωτικό ή δημόσιο χαρακτήρα,
- ούτε για το αντικείμενο εκμετάλλευσης,
- ούτε επίσης για τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα τους.

Η Ελεγκτική όμως αποτελεί ένα δυναμικά εξελισσόμενο κλάδο και η οριοθέτηση της είναι προτιμότερο να γίνει με βάση τις βασικές έννοιες της Ελεγκτικής Θεωρίας παρά με βάση τις αντιλήψεις μιας συγκεκριμένης εποχής που διαμορφώθηκαν από την μακροχρόνια πρακτική των Ελέγχων.

Σήμερα γίνεται όλο και περισσότερο αποδεκτή η ύπαρξη θεωρίας της ελεγκτικής, ενός αριθμού δηλαδή βασικών παραδοχών και εννοιών, ενός συνόλου ιδεών, η κατανόηση των οποίων θα είναι μεγάλης σημασίας για την παραπέρα ανάπτυξη και πρακτική εφαρμογή της ελεγκτικής. (*Παπαδάτου Θεοδώρα, 2005*)

2.2 Σκοπός ελεγκτικής

Η ελεγκτική μέσω της διερεύνησης και της αξιολόγησης των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής και εφαρμογής σε κάθε επιχειρηματική μονάδα, φορέα και κοινωνία. Ταυτόχρονα προσφέρει εξασφάλιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφορίας. Αυτή η οικονομική πληροφόρηση συμβάλλει στην ορθολογικότερη επένδυση και στην εκμετάλλευση των πλουτοπαραγωγικών πόρων μιας κοινωνίας

Οι στόχοι της ελεγκτικής απαριθμούνται παρακάτω:

- η εξασφάλιση της σωστής διοίκησης,
- η επίτευξη των στόχων των φορέων και των διοικήσεων των οργανισμών,
- η διασφάλιση των μετόχων και
- η γενικότερη «κοινωνική συνοχή» της επιχείρησης.

Καθώς η σημασία των επιχειρήσεων ως μοχλού οικονομικής ανάπτυξης μιας κοινωνίας αυξάνει με την απελευθέρωση των αγορών και τον περιορισμό της οικονομικής δραστηριότητας του κράτους, ανοίγει το πεδίο για αυξημένο ρόλο της Ελεγκτικής και των ελεγκτών, ως ιδιαίτερα σημαντικού θεσμικού παράγοντα λειτουργία της ελεύθερης οικονομίας. Δεν αποτελεί υπερβολή ότι καμιά απολύτως πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση σημαντικού μεγέθους επιχείρησης δεν πραγματοποιείται, εάν δεν έχει προηγηθεί ειδική διερεύνηση της οικονομικής της κατάστασης από ελεγκτές. Το ίδιο ισχύει και για τα προγράμματα

αποκρατικοποιήσεων που έχουν εφαρμοστεί σε διάφορες χώρες τα τελευταία χρόνια. Ουσιαστικά δηλαδή και για διάφορους λόγους, ο έλεγχος λειτουργεί ως καταλύτης για τη λειτουργία του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος.

2.3 Στοιχεία Ελέγχου

Τα συστατικά στοιχεία του ελέγχου είναι:

Το αντικείμενο του ελέγχου. Τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται μέσα από τον έλεγχο. Ενδιαφερόμενοι για τη διενέργεια του ελέγχου είναι οι διοικούντες της επιχείρησης καθώς οι μέτοχοι, οι πιστωτές και οι συναλλασσόμενοι με αυτή.

Το υποκείμενο του ελέγχου. Αφορά τον ελεγκτή, δηλαδή ποια πρόσωπα έχουν αναλάβει να διενεργούν τον έλεγχο, ποιες οι προδιαγραφές και τα προσόντα των ατόμων αυτών, ώστε να μπορούν να ανταποκριθούν στα ελεγκτικά τους καθήκοντα.

Τις ελεγκτικές διαδικασίες. Σε αυτές περιλαμβάνεται ο τρόπος και οι επιστημονικές τεχνικές και μέθοδοι που θα πρέπει να χρησιμοποιούνται κάθε φορά για τη διενέργεια του ελέγχου προκειμένου να παραχθεί ελεγκτικό έργο επιστημονικού επιπέδου (*Ρογδάκης, 2004*)

Ικανό και Ανεξάρτητο πρόσωπο. Ο ελεγκτής πρέπει να διαθέτει όλα εκείνα τα επαγγελματικά και επιστημονικά προσόντα που είναι απαραίτητα για την διενέργεια του ελέγχου, αλλά ταυτόχρονα πρέπει να παραμένει ανεπηρέαστος και ανεξάρτητος. Η ανεξαρτησία δεν αποτελεί μια απόλυτη έννοια. Υπάρχουν διαφορές διαβαθμίσεις ανεξαρτησίας. Η σημασία του ανεξάρτητου πνεύματος, που πρέπει να διαθέτει ο ελεγκτής, αποτελεί κυρίαρχη διάσταση της ποιότητας των παρεχόμενων απ' αυτόν υπηρεσιών.

Διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή. Τα ευρήματα του ελέγχου και η τελική γνώμη του ελεγκτή πρέπει να γνωστοποιηθούν εγγράφως στους ενδιαφερόμενους

χρήστες των σχετικών πληροφοριών. Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται μέσω των πιστοποιητικών και των εκθέσεων ελέγχου. Με την πιστοποίηση του βαθμού ανταπόκρισης των μετρήσιμων πληροφοριών σε προκαθορισμένα κριτήρια ο ελεγκτής αυξάνει ή μειώνει την αξιοπιστία των μετρήσιμων πληροφοριών. Ενδιαφερόμενοι χρήστες είναι όλοι όσοι χρησιμοποιούν και εμπιστεύονται τα ευρήματα του ελεγκτή. Σε επιχειρησιακό επίπεδο στους ενδιαφερόμενους χρήστες περιλαμβάνονται μέτοχοι και επενδυτές, πιστωτές, προμηθευτές και Πιστωτικά Ιδρύματα, η διοίκηση της επιχείρησης, κυβερνητικοί φορείς, χρηματοοικονομικοί αναλυτές, εργατικές και επαγγελματικές ενώσεις, ανταγωνιστές, αρχές ρυθμιστικού παρεμβατισμού, πανεπιστημιακοί ερευνητές και το ευρύ κοινό.

Συγκεκριμένη οικονομική μονάδα. Η πραγματοποίηση της οποιασδήποτε μορφής ελέγχου προϋποθέτει την οριοθέτηση της έκτασης του ελέγχου, των ευθυνών δηλαδή, που θα αναλάβει ο ελεγκτής. Η οριοθέτηση αυτή περιλαμβάνει τον ορισμό της **οικονομικής μονάδας** και της **χρονικής περιόδου**. Τις περισσότερες φορές η οικονομική οντότητα είναι επίσης μια νομική οντότητα όπως η επιχείρηση, εταιρία, οργανισμός ή ιδιοκτησία. Μερικές φορές όμως η οντότητα αυτή μπορεί να στερείται διακεκριμένης νομικής προσωπικότητας.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι οι διευθύνσεις, υπηρεσίες, τμήματα ή ακόμη και ένα στέλεχος μια επιχείρησης. Η χρονική περίοδος που καλύπτει ένας έλεγχος είναι συνήθως ένα έτος. Πραγματοποιούνται όμως έλεγχοι και για ένα μήνα, ένα τρίμηνο, ένα εξάμηνο και μερικές φορές για όλη τη διάρκεια λειτουργίας μιας οικονομικής οντότητας. Η αξιολόγηση του βαθμού ανταπόκρισης μετρήσιμων πληροφοριών σε προκαθορισμένα κριτήρια δεν είναι εφικτή παρά μόνο αφού πρώτα γίνει ο ορισμός της οικονομικής οντότητας. (*Παπαδάτου Θεοδώρα, 2005*)

2.4 Ιστορική εξέλιξη του Ελέγχου στην Ελλάδα και την Ευρώπη

Ο έλεγχος, αναπτύχθηκε μόνο τα τελευταία χρόνια, παρ' όλο που η ανάγκη του εκδηλώθηκε πολλά χρόνια νωρίτερα. Πάντα ήταν συνδεδεμένος με τις λογιστικές πράξεις των ανθρώπων σε όλες τις εποχές της ιστορίας. Από ιστορικά στοιχεία που

βρέθηκαν, ο έλεγχος πρωτοεμφανίστηκε με την ανταλλαγή των αγαθών μεταξύ των ανθρώπων σε προϊστορικούς χρόνους. Την εποχή αυτή η ανάγκη της απεικόνισης των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που δημιούργησε η ανταλλαγή των αγαθών καθώς και η αξιοπιστία των στοιχείων στις συναλλαγές αυτές, κατέστησε αναγκαία την εμφάνιση της πρώτης λογιστικής εγγραφής και ταυτόχρονα επεσήμανε και την ανάγκη του ελέγχου μεταξύ των συναλλασσόμενων πρωτόγονων κοινωνιών.

Η αναγκαιότητα της επισκόπησης των καθημερινών οικονομικών συναλλαγών της διαφάνειας στη διαχείριση των Δημόσιων Χρημάτων φαίνεται ότι οδήγησαν στην αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου σχετικές γραπτές μμαρτυρίες για την ύπαρξη εμπορικών νόμων και λογιστικών εκθέσεων συναντάμε από το 3000 π.Χ. στους Νινευίτες της αρχαίας Βαβυλώνας. Στην αρχαία Αίγυπτο οι Φαραώ φορολογούσαν κυρίως τις συγκομιδές των σιτηρών, και για το λόγω αυτό θεσπίστηκε το αξίωμα των «Επιστατών» για τα σιτηρά. Στην αρχαία Αθήνα περίπου το 300 π.Χ. είχε δημιουργηθεί το συνέδριο των «Λογιστών» ως θεσμός για την επιχείρηση των οικονομικών για την πόλη - κράτος. Ακόμα υπήρχαν οι «Εύθυνοι», οι οποίοι μαζί με τους λογιστές ήλεγχαν τους λογαριασμούς «διαχειρίσεως» των αρχόντων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα. Επίσης ήλεγχαν τα δημόσια δάνεια που έδιναν οι τραπεζίτες προς τις πόλεις χωρίς τόκο (Φλιτούρης, 2007).

Στα τέλη του Μεσαίωνα, στην Ιταλία σημειώνεται η αναγέννηση της Λογιστικής και η πόλη της Πίζας έχει τον επίσημα ελεγκτή της. Την ίδια περίπου εποχή στο Αγγλικό Θησαυροφυλάκιο τηρούνταν φορολογικοί κατάλογοι εις τριπλούν για αντιπαραβολή. Το 1581 δημιουργήθηκε στη Βενετία η πρώτη επίσημη «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών» (Τσακλαγκάνος,1997).

Στη Γαλλία τον 17^ο αιώνα εφαρμόστηκαν μεθοδικά συστήματα λογιστικών ελέγχων, ακόμα είχε ιδρυθεί το Ελεγκτικό Συνέδριο και η επαλήθευση των λογαριασμών είχε ανατεθεί στο διακεκριμένο μαθηματικό Bareme.

Οι οικονομικές κρίσεις των ετών 1825 και 1836, η ανάπτυξη της βιοτεχνίας και η ενίσχυση της βιομηχανίας συντέλεσαν στη διάδοση των λογιστικών ελέγχων στη Μ. Βρετανία και στη συστηματοποίηση τους. Έτσι η πατρίδα της σύγχρονης Ελεγκτικής θεωρείται η Αγγλία .

Στη δεκαετία του 1910 συνέβησαν δραματικές αλλαγές στην Ελλάδα καθώς η ολιγαρχική πολιτική περίοδος ήρθε στο τέλος της. Με ορόσημο την επανάσταση στο Γουδί του 1909, το πολιτικό σύστημα άνοιξε σε ευρύτερες μάζες του ελληνικού λαού και τέθηκαν τα θεμέλια ενός κρατικού κορπορατιστικού μοντέλου από τον Ελευθέριο Βενιζέλο που ανέλαβε την εξουσία. Σε αυτό το ευρύτερο πλαίσιο άρχισε και η κρατική παρέμβαση στη Λογιστική και Ελεγκτική. Η πρώτη επέμβαση ήταν με το νόμο 1348/1918. Καθώς επικρατούσαν συνθήκες πλήρους αναρχίας στη διαχείριση των Α.Ε. (μη διενέργεια αποσβέσεων και απογραφής, διανομή ανύπαρκτων κερδών, παραπλανητικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις κ.λπ.), ο νόμος αυτός είχε σαν βασικό στόχο την προστασία από την κερδοσκοπία και την απάτη.

Έτσι, προσπάθησε να ρυθμίσει βασικά λογιστικά θέματα, όπως ο υπολογισμός των λογιστικών κερδών. Το πλέον ίσως σημαντικό, έφερε όλες τις Α.Ε. κάτω από στενή κρατική εποπτεία, παρά τη δημόσια αντίδραση και αυστηρή κριτική που υπέστη για το λόγο αυτό (βλέπε εισαγωγική έκθεση του μεταγενέστερου νόμου 2190/1920). Ο νόμος 1348/1918 ήταν ένα επείγον μέτρο και είχε κάποια αποτελέσματα, παρά το γεγονός ότι οι κρατικοί λειτουργοί που ανέλαβαν την εποπτεία των Α.Ε. παρουσίαζαν γενικευμένη έλλειψη λογιστικής εκπαίδευσης και εμπειρίας. Ο νόμος αυτός όμως ουσιαστικά λειτούργησε ως προοίμιο ενός νέου, πληρέστερου νομοθετήματος περί ανωνύμων εταιρειών, του νόμου 2190/1920. Ο νέος αυτός νόμος ρυθμίζει και σήμερα τη λειτουργία της Α.Ε., πέραν του ότι περιέχει τις βασικές λογιστικές ρυθμίσεις ευρύτερης εφαρμογής.

Ο νόμος 2190/1920 είχε προσεκτικά μελετηθεί. Συμπεριέλαβε όλες τις βασικές διατάξεις του νόμου 1348/1918 και ρύθμισε επιπλέον μια σειρά θεμάτων, όπως η σύσταση μιας Α.Ε., η διοίκησή της, η σύνθεση του διοικητικού της συμβουλίου, η γενική συνέλευση των μετόχων κ.λπ. Ακόμη, εισήγαγε διατάξεις για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη διανομή κερδών και, το πλέον σημαντικό για την Ελεγκτική, ο νόμος 2190/1920 προέβλεπε για πρώτη φορά τον ορισμό εξωτερικών ελεγκτών για τις ανώνυμες εταιρείες.

Συγκεκριμένα, το άρθρο 36 όρισε ότι ο ισολογισμός κάθε Α.Ε. πρέπει να ελέγχεται από τουλάχιστον δύο ελεγκτές, διοριζόμενους από την ετήσια γενική συνέλευση των μετόχων (βλέπε Αναγνωστόπουλος 1937, σελ. 49-50). Το άρθρο 37 του ίδιου νόμου, έδωσε στους ελεγκτές μια σειρά από δικαιώματα, όπως πρόσβαση σε κάθε εταιρικό βιβλίο και αρχείο και δυνατότητα πρόσκλησης έκτακτης γενικής συνέλευσης. Απαίτησε, επίσης, οι ελεγκτές να δίνουν έκθεση για τον έλεγχο τους στην ετήσια γενική συνέλευση των μετόχων. Το άρθρο 37 καθόρισε επίσης την έννοια του ελέγχου ως «... την επιβεβαίωση της ακριβείας και νομιμότητας των λογιστικών εγγραφών εκ των οποίων τα στοιχεία του ισολογισμού προέρχονται».

2.5 Αναγκαιότητα της ελεγκτικής

Ο έλεγχος καθίσταται αναγκαίος για κάθε οικονομική μονάδα, κάτι που οφείλεται στις ατέλειες της ανθρώπινης φύσης. Λάθη και αδυναμίες χαρακτηρίζουν κάθε άνθρωπο, και παρόλο που οι κοινωνικές και οικονομικές εξελίξεις κάθε περιόδου συμβάλλουν στις ατέλειες αυτές και τις αδυναμίες τους, είτε με θετικό είτε με αρνητικό τρόπο, ποτέ δεν θα σταματήσουν να υπάρχουν. Όπως ορίζει η Ελεγκτική, βασικό της μέλημα αποτελεί ο εντοπισμός πιθανών λογιστικών σφαλμάτων, που παραποιούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με αποτέλεσμα να μην προβάλλεται η σωστή εικόνα της επιχείρησης, όπως βέβαια και η διόρθωση αυτών των σφαλμάτων. Για να ληφθούν σωστές αποφάσεις πρέπει οι πληροφορίες που διατίθενται να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία, εγκυρότητα και ακρίβεια, και να είναι απαλλαγμένες από κάθε είδους

29

σκοπιμότητα. Το γεγονός ότι οι κοινωνίες μεγαλώνουν έχει σαν αποτέλεσμα να είναι πιο πιθανή η ύπαρξη αναξιόπιστων πληροφοριών. Αναξιόπιστες πληροφορίες θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε αναποτελεσματική και μη αποδοτική κατανομή για τους παραγωγικούς πόρους, κάτι που είναι καταστροφικό τόσο για την κοινωνία όσο και για εκείνους οι οποίοι λαμβάνουν τις αποφάσεις σχετικά. Για να εξασφαλίζονται αξιόπιστες πληροφορίες θα μπορούσε καθένας χρήστης των πληροφοριών χωριστά να διενεργεί έλεγχο, ο οποίος να διερευνά το κατά πόσο έγκυρες, αξιόπιστες και αντικειμενικές είναι οι πληροφορίες.

2.6 Διακρίσεις ελέγχων

Μία βασική διάκριση της Ελεγκτικής ή του ελέγχου των χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι μεταξύ εξωτερικού, εσωτερικού και κρατικού.

2.6.1 Εξωτερικός έλεγχος

«Ο εξωτερικός έλεγχος ή Εξωτερική ελεγκτική αναφέρεται στον έλεγχο που διενεργείται από έναν ανεξάρτητο ως προς την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα επαγγελματία» (Καραμάνης, 2008). Οι ειδικά εκπαιδευμένοι για τη διενέργεια εξωτερικών ελέγχων λογιστές / ελεγκτές, οι οποίοι αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές ή ορκωτοί λογιστές δεν είναι υπάλληλοι της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας στην οποία προσφέρουν τις υπηρεσίες τους. Πολύ βασικό είναι ένας τέτοιου είδους επαγγελματίας να πληροί το κριτήριο της ανεξαρτησίας, να είναι δηλαδή ανεπηρέαστος, αμερόληπτος και αντικειμενικός όσον αφορά τη δουλειά την οποία καλείται να βγάλει εις πέρας.

2.6.2 Εσωτερικός έλεγχος

Από την άλλη μεριά έχουμε τον εσωτερικό έλεγχο ή Εσωτερική Ελεγκτική που αφορά τον έλεγχο τον οποίο διενεργούν ειδικοί επαγγελματίες οι οποίοι, σε αντίθεση με τους προηγούμενους, είναι υπάλληλοι της οικονομικής μονάδας. Ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται αποκλειστικά και μόνο για λογαριασμό της

διοίκησης της οικονομικής μονάδας και υπάρχει σε κάποια μορφή σε όλες τις επιχειρήσεις. Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια ξεχωριστή και ανεξάρτητη υποτίθεται, μεν, αλλά εσωτερική της μονάδας, δε, λειτουργία, η οποία είναι επιφορτισμένη με το συνεχή έλεγχο και αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας (συμπεριλαμβανομένου και του λογιστικού συστήματος) και η οποία λειτουργία εντάσσεται στο ευρύτερο MIS (Management Information System) της μονάδας.

Η Εσωτερική Ελεγκτική (βασικοί της στόχοι) ασχολείται με: τη λειτουργία των επιμέρους τμημάτων της μονάδας βάσει της εσωτερικής οργάνωσης, τη διαπίστωση απάτης, σφαλμάτων, ατασθαλιών και αδυναμιών σε οργάνωση και λειτουργία, που οδηγούν πιθανόν σε κακή διαχείριση και μεταχείριση των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας ή ακόμα και σε φθορά ή απώλειά τους, στην εκτίμηση της αποτελεσματικότητας και επάρκειας των συστημάτων οργάνωσης και διοίκησης της μονάδας, και τέλος με την αναφορά των διαπιστώσεων του ελέγχου στη διοίκηση της μονάδας και την εισήγηση μέτρων διόρθωσης ή βελτίωσης όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο. Τόσο ο εξωτερικός όσο και ο εσωτερικός έλεγχος κρίνονται εξίσου απαραίτητοι και χρήσιμοι για τον ξεχωριστό ρόλο που ο καθένας παίζει μακροοικονομικά και μικροοικονομικά αντίστοιχα.

2.6.3 Κρατική ελεγκτική

Κρατικός λέγεται ο έλεγχος που διενεργείται από κρατικούς και ημικρατικούς φορείς. Τέτοιου είδους έλεγχοι είναι για παράδειγμα ο φορολογικός έλεγχος, που διενεργείται από την εφορία και στόχο έχει την επαλήθευση του φορολογητέου εισοδήματος κάθε φυσικού και νομικού προσώπου που υπόκειται σε φορολογία, ο έλεγχος πάνω σε νομισματικά και πιστωτικά θέματα από την Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και ο έλεγχος που γίνεται στους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα, στον ειδικό λογαριασμό εγγυήσεων γεωργικών προϊόντων αλλά και στις δαπάνες που γίνονται με ενίσχυση από πόρους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, όπως και στους δήμους και κοινότητες, όλα αυτά από το Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους. Η κρατική Ελεγκτική διαφοροποιείται από την εξωτερική, καθώς είναι

πιο συνοπτική σε σύγκριση με αυτήν, ενώ παράλληλα, η κρατική, δεν ακολουθεί γενικώς παραδεκτά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Κοινά σημεία εξωτερικής και κρατικής ελεγκτικής συναντάμε στο γεγονός ότι και τα δύο είδη ελέγχου αναζητούν τεκμήρια και προβαίνουν σε επαληθεύσεις μεγεθών ή διαδικασιών. Επίσης, πολύ εύκολα θα μπορούσε να αντικατασταθεί η κρατική ελεγκτική από την εξωτερική και εσωτερικά από σύστημα εσωτερικών ελεγκτών. (Παπαδάτου Θεοδώρα, 2005)

2.7 Κατηγορίες – είδη ελέγχων

2.7.1 Σε σχέση με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο

Ανάλογα λοιπόν με το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο και τη σχέση εργασίας αυτού με τον ελεγχόμενο φορέα, οι έλεγχοι διακρίνονται σε εσωτερικούς, εξωτερικούς και μικτούς.

Εσωτερικοί, είναι αυτοί που οργανώνονται από τον ίδιο τον φορέα και διενεργούνται από ειδικά καταρτισμένα στελέχη του, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοι της επιχείρησης . Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου και στην πρόταση βελτιώσεων, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες (Οικονομικός Ταχυδρόμος, 2004).

Εξωτερικοί, είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι δεν έχουν καμιά σχέση εξαρτημένης εργασίας, υπαλληλική ιδιότητα με την οικονομική μονάδα, την οποία καλούνται να ελέγξουν μετά από πρόσκληση των μετόχων αυτής.

Μικτοί έλεγχοι, Οργανώνονται και συντονίζονται από το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργούνται με τη συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών.

2.7.2 Ειδικοί και γενικοί έλεγχοι

Ανάλογα με την έκτασή τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε ειδικούς και γενικούς.

Ειδικοί, είναι αυτοί που έχουν ως διερεύνηση ένα συγκεκριμένο τομέα ή αντικείμενο, όπως προμήθειες, εισπράξεις, πληρωμές, εκχώρηση δανείων, πωλήσεις, παραγωγή, διαχείριση αποθεμάτων, επισφάλεια πελατών, διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας, παραλαβή έργων και μια σειρά δραστηριοτήτων του οργανισμού.

Γενικοί, είναι εκείνοι που εκτείνονται σε ολόκληρη τη διαχείριση μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Ένα τέτοιο είδος ελέγχου είναι ο έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσης που διενεργείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές.

2.7.3 Προληπτικοί και κατασταλτικοί έλεγχοι

Ανάλογα με το σκοπό τους οι έλεγχοι διακρίνονται σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

Προληπτικοί, είναι οι έλεγχοι που έχουν ως στόχο την πρόληψη του κινδύνου και διενεργούνται από τις ίδιες τις υπηρεσίες των τμημάτων. Πρόκειται για το γνωστό “Control”, που την τελική έγκριση την έχει ο προϊστάμενος του τμήματος.

Κατασταλτικοί, είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται αποκλειστικά από τους εσωτερικούς ελεγκτές εκ των υστέρων. Αποσκοπούν στην εξακρίβωση εφαρμογής των διαδικασιών και στην επιβεβαίωση ότι οι στόχοι επιτεύχθηκαν στο ακέραιο με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Επίσης αποβλέπουν στην αποκάλυψη και καταστολή λαθών και παραλήψεων, ατασθαλίες, κλοπών και κακή διαχείριση των μέσων και πόρων.

2.7.4 Μόνιμοι, τακτικοί και έκτακτοι έλεγχοι

Ανάλογα με τη διάρκεια τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους (Παπαστάθης, 2003):

Μόνιμοι ή Διαρκείς, είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά την εκτέλεση της οικονομικής πράξης, συναλλαγής και παραγωγικής λειτουργίας. Με άλλα λόγια, πρόκειται για τους προληπτικούς

ελέγχους που αναφέρθηκαν παραπάνω, που διενεργούνται από τα ίδια τα τμήματα και τους προϊσταμένους αυτών.

Τακτικοί ή Περιοδικοί, είναι οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται κατά τακτές χρονικές περιόδους όπως παραδείγματος χάρη μια φορά το μήνα μέσα στο εξάμηνο ή μέσα στο έτος. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται αποκλειστικά από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Έκτακτους ή Περιστασιακούς, που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις είτε με πρωτοβουλία του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου είτε με εντολή της διοίκησης ή κατόπιν συγκεκριμένων καταγγελιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

3.1 Επάγγελμα λογιστή

Λογιστής - Φοροτεχνικός είναι ο κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος, ο οποίος ασχολείται κατ' επάγγελμα ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας με λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών ή και άλλων φυσικών προσώπων. Έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών, η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων, η ενημέρωση και η τήρηση των φορολογικών βιβλίων, η κατάρτιση και η υπογραφή οικονομικών καταστάσεων, ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσεως επιχειρήσεων και οργανισμών, η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων προς τις Δημόσιες Υπηρεσίες καθώς και μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας.

Για την άσκηση του επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού απαιτείται ειδική άδεια η οποία χορηγείται από την Κεντρική Διοίκηση του Ο.Ε.Ε. ή την αρμόδια Τοπική Διοίκηση Περιφερειακού Τμήματος του Ο.Ε.Ε. Στους κατόχους της ως άνω άδειας χορηγείται δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας, το οποίο ανανεώνεται κατ' έτος. Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα. Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού διακρίνεται σε άδεια Λογιστή – Φοροτεχνικού Α', Β', Γ' και _' τάξεως. Η εν λόγω άδεια είναι σε ισχύ εφόσον ανανεώνεται ετησίως το δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας. Για την μετάταξη σε ανώτερη τάξη απαιτείται πιστοποίηση παρακολούθησης

επιμορφωτικών σεμιναρίων που διοργανώνει το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος για την αναβάθμιση της άδειας και προϋπηρεσία.

Τάξεις Λογιστών Αρμοδιότητες

Δ΄ Φορολογικές δηλώσεις, λογιστικές εργασίες Α – Β κατηγορίας έως 100.000 €

Γ΄ Φορολογικές δηλώσεις, λογιστικές εργασίες Α – Β κατηγορίας έως 1.000.000 €

Β΄ Φορολογικές δηλώσεις, λογιστικές εργασίες Α – Β -Γ κατηγορίας έως 1.400.000 €

Α΄ Φορολογικές δηλώσεις, λογιστικές εργασίες Α – Β -Γ κατηγορίας απεριόριστο ύψος €

3.2 Διαδικασία διορισμού Ορκωτού Ελεγκτή

Οι ορκωτοί ελεγκτές διορίζονται από την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων, που λαμβάνει χώρα κατά την διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, για τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών τους καταστάσεων. Μπορούν να επαναπροσδιορίζονται όχι όμως για περισσότερες από πέντε συνεχόμενες εταιρικές χρήσεις. Μεταγενέστερος επαναπροσδιορισμός δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα αν δεν έχουν παρέλθει δύο πλήρεις χρήσεις. Τα μέλη του Δ.Σ. ευθύνονται έναντι της εταιρείας αλλά και κατά τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2190/1920 για την παράλειψη διορισμού ορκωτών ελεγκτών, αν δεν συγκάλεσαν εγκαίρως την τακτική γενική συνέλευση. Ο διορισμός των ορκωτών ελεγκτών γνωστοποιείται σε αυτούς από την εταιρεία. Οι ορκωτοί ελεγκτές θεωρούνται ότι αποδέχτηκαν τον διορισμό τους εφόσον δεν τον αποποιηθούν εντός πέντε εργάσιμων ημερών. _εν επιτρέπεται μεταβίβαση της αρμοδιότητας των ελεγκτών.

Υποχρεούνται να εκτελέσουν τα καθήκοντά τους αυτοπροσώπως, δεν κωλύονται όμως να προσλαμβάνουν, με δική τους ευθύνη, βοηθούς στην εκτέλεση του έργου τους. Οφείλουν κατά τη διάρκεια της χρήσης να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας και έχουν το δικαίωμα να λάβουν γνώση

οποιοδήποτε βιβλίου, λογαριασμού ή εγγράφου ακόμα και των πρακτικών του Δ.Σ. και της Γ.Σ. Υποχρεούνται να κάνουν κάθε αναγκαία υπόδειξη προς το Δ.Σ. και στην περίπτωση που διαπιστώνουν παράβαση των διατάξεων του νόμου ή του καταστατικού, να αναφέρονται στον Υπουργό Εμπορίου που ασκεί την εποπτεία.

3.3 Η ίδρυση του ΣΟΛ, 1955

Η ανυπαρξία ουσιαστικού ελέγχου επί των ανωνύμων εταιρειών συνέχισε να προκαλεί έντονη κριτική από διαπρεπείς νομικούς. Για παράδειγμα, ο καθηγητής Τσιριντάνης (1960, σελ. 151) περιέγραψε συνοπτικά την κατάσταση στον έλεγχο των Α.Ε. ως εξής:

«... Εγγυτέρα ... εξέτασις του θέματος δεικνύει ότι ο έλεγχος τον οποίον δια τόσων διευκολύνσεων υποβοηθεί ο νόμος είναι εν τη πράξει σκιώδης. Τούτο δια τον απλούστατον λόγον ότι πρόκειται περί ελεγκτών οι οποίοι εκλέγονται υπό της γενικής συνελεύσεως, δηλαδή υπ' αυτής της ελεγχόμενης πλειονοψηφίας. Επειδή δε της πλειονοψηφίας ταύτης τα συμφέροντα συμπίπτουν συνήθως προς τα των μελών του διοικητικού συμβουλίου, δια αυτό εν τη πράξει έλεγχος εκ μέρους των ελεγκτών της πλειονοψηφίας σημαίνει ότι το διοικητικό συμβούλιο ελέγχει εαυτό δια προσώπων της εμπιστοσύνης του, την εκλογή των οποίων επιτυγχάνει κατ' αρεσκείαν. Και πρέπει να συντρέξουν ειδικαί όλως περιπτώσεις διενέξεων ... δια να μη αποτελεί ο έλεγχος αυτός τύπος κενού περιεχομένου. Ας ελπίσωμεν, ότι η εφαρμογή του θεσμού των ορκωτών λογιστών θα φέρει βελτιώσεις εν προκειμένω».

Ο Αναστασιάδης (1949, σελ. 382) τόνισε ότι «... ουχί σπανίως οι διοριζόμενοι ελεγκτές περιορίζουν την δράσιν αυτών εις την υπογραφήν της υπό του διοικητικού συμβουλίου ετοιμασθείσης εκθέσεως, ενίοτε δε άνευ αναγνώσεως ταύτης». Το θέμα της αργομισθίας έθιξε και ο Τσουτρέλης (1953, σελ. 53): «Ως ... έχει διαμορφωθεί (έλεγχος), δεν ευρίσκομεν να έχη άλλην χρησιμότητα παρά να παρέχη την ευ- καιρίαν εις τους Διοικούντας Συμβούλους να ανταμείβουν φιλικά των πρόσωπα, άτινα εξυπηρέτησαν ή εξυπηρετούν την εταιρείαν».

Εν τω μεταξύ, η γερμανική κατοχή 1940 - 1944 και ο εμφύλιος πόλεμος 1945 - 1949 που ακολούθησε, κατέστρεψαν σχεδόν ολοκληρωτικά τις κάθε είδους υποδομές του κράτους. Αρχικά, με την αποχώρηση των γερμανικών στρατευμάτων το 1944, οι Βρετανοί ανέλαβαν, όχι μόνο την πολιτικο-στρατιωτική στήριξη των κεντροδεξιών πολιτικών δυνάμεων, αλλά και την οικονομική και διοικητική στήριξη του κράτους. Στα πλαίσια αυτά είχε εγκατασταθεί από το 1946 στην Αθήνα ομάδα Βρετανών ορκωτών λογιστών για να βοηθήσουν προσφέροντας λογιστικές υπηρεσίες στη διαχείριση της βοήθειας και στη βελτίωση των διοικητικών δομών του κράτους (βλέπε Caramanis and Dedoulis, 2005).

Το έτος 1949 η ελληνική κυβέρνηση συνέστησε επιτροπή με σκοπό την υποβολή προτάσεων για τη δημιουργία Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Στην επιτροπή συμμετείχε η ομάδα των Βρετανών ορκωτών λογιστών και Έλληνες ανώτεροι κρατικοί λειτουργοί. Ωστόσο, η επιτροπή είχε δυσκολία να καταλήξει σε κοινές προτάσεις, καθώς οι Βρετανοί σύμβουλοι πρότειναν το Σώμα αυτό να δημιουργηθεί με βάση το αγγλο-σαξονικό μοντέλο της ελεύθερης αγοράς, ενώ οι Έλληνες τεχνοκράτες προτιμούσαν το επάγγελμα να είναι υπό κρατική εποπτεία, δεδομένης και της αποτυχίας προηγούμενων προσπαθειών. Οι συμβιβαστικές προτάσεις που τελικά υπέβαλε η επιτροπή τον Μάρτιο του 1952 δεν κρίθηκαν αρκετά φιλελεύθερες από το νέο Υπουργό Συντονισμού, Σ. Μαρκεζίνη, ο οποίος ζήτησε από τους Βρετανούς να υποβάλουν ξεχωριστά τις δικές τους προτάσεις.

Πράγματι, οι Βρετανοί υπέβαλαν νέες προτάσεις τον Ιανουάριο του 1953 για τη δημιουργία ενός αυτοδιοικούμενου Σώματος ελεύθερου από κρατική εποπτεία (free market model). Με βάση τις προτάσεις αυτές προετοιμάσθηκε σχετικό νομοσχέδιο τον Ιούλιο του 1954. Ωστόσο, στα τέλη του ίδιου έτους, ο Σ. Μαρκεζίνης αντικαταστάθηκε στο Υπουργείο Συντονισμού από τον Παναγή Παπαληγούρα. Ο νέος υπουργός, αλλά και άλλα συναρμόδια μέλη της κυβέρνησης, διαφωνούσαν με το νομοσχέδιο, καθώς προτιμούσαν το Σώμα να είναι υπό κρατική εποπτεία.

Οι απόψεις αυτές τελικά υπερίσχυσαν και στις 21 Απριλίου 1955 ψηφίστηκε από τη Βουλή το Νομοθετικό Διάταγμα 3329/1955 με το οποίο γεννήθηκε το ελληνικό ελεγκτικό επάγγελμα.

3.4 Η απελευθέρωση του επαγγέλματος και η ίδρυση του ΣΟΕΛ, 1992

Σύντομα μετά την ίδρυση του ΣΟΛ, και συγκεκριμένα στα μέσα της δεκαετίας του 1960, ξεκίνησε μια όλο και εντονότερη διαμάχη για την αγορά των υποχρεωτικών ελέγχων. Στη διαμάχη αυτή, εκτός από το ΣΟΛ, δύο άλλες επαγγελματικές ενώσεις έλαβαν μέρος. Αρχικά το ΕΠΕΛ και στη συνέχεια το ΣΕΛΕ, το οποίο διαδραμάτισε τον κύριο ρόλο στην ενδοεπαγγελματική διαμάχη. Το ΕΠΕΛ ιδρύθηκε το 1968 και ήταν το προσωπικό δημιούργημα ενός πρώην μέλους του ΣΟΛ. Αντίθετα το ΣΕΛΕ ιδρύθηκε το 1979 από εταίρους ελεγκτικών εταιρειών συνδεδεμένων με τις μεγάλες πολυεθνικές ελεγκτικές εταιρείες (Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Peat Marwick κ.λπ.) Οι ελεγκτικές αυτές εταιρείες είχαν εγκατασταθεί στην Ελλάδα από τη δεκαετία του 1960, ακολουθώντας τη σημαντική εισροή ξένων επενδύσεων στη χώρα την εποχή εκείνη. Τόσο τα μέλη του ΕΠΕΛ, όσο και τα μέλη του ΣΕΛΕ ασχολούνταν με την παροχή γενικών λογιστικών, συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών προς τους πελάτες τους, κυρίως ελληνικές θυγατρικές ξένων πολυεθνικών επιχειρήσεων. Οι δύο λοιπόν αυτές οργανώσεις επιθυμούσαν διακαώς την απελευθέρωση του ελεγκτικού επαγγέλματος για να μπουν στην αγορά των εκ του νόμου υποχρεωτικών ελέγχων.

Για να επιτύχουν το σκοπό τους, οι αντιμαχόμενες επαγγελματικές ομάδες χρησιμοποίησαν, τόσο πολιτικά (σε εσωτερικό και εξωτερικό), όσο και νομικά όπλα. Στα πολιτικά μέσα συμπεριλαμβάνονταν η πίεση στην κυβέρνηση, κινητοποίηση άλλων πολιτικών δυνάμεων (πολιτικών κομμάτων) και κοινωνικών εταίρων (οργανώσεις εργοδοτών, όπως ο ΣΕΒ και εργαζομένων, όπως η ΓΣΕΕ, το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος και άλλοι συνδικαλιστικοί φορείς), ανακοινώσεις στον Τύπο, παραστάσεις στα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε άλλους διεθνείς οργανισμούς ή και ξένες κυβερνήσεις κ.λπ. Στο νομικό πεδίο,

οι ανταγωνιζόμενες επαγγελματικές ομάδες προσέφυγαν στη ελληνική δικαιοσύνη, αλλά και στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο.

Στις δεκαετίες του 1970 και 1980 το ΣΟΛ κατάφερε, όχι μόνο να αντεπεξέλθει στις επιθέσεις των ανταγωνιστών του και να ξεπεράσει τη σκόπελο της ενσωμάτωσης της Όγδοης Ευρωπαϊκής Οδηγίας, αλλά και να αυξήσει τη δικαιοδοσία του. Όμως, στα τέλη της δεκαετίας του 1980 άρχισε να επηρεάζει την πολιτική των ελληνικών κυβερνήσεων η διεθνής κίνηση για την απελευθέρωση των αγορών που εμφανίστηκε ήδη από τις αρχές της δεκαετίας του 1980 στις ΗΠΑ και τη Μεγάλη Βρετανία. Οι ιδέες αυτές για την απελευθέρωση των αγορών κατέστησαν η κυρίαρχη αντίληψη τη δεκαετία του 1990, όπως και παραμένουν σε παγκόσμιο επίπεδο σήμερα. Τότε λοιπόν, στη δεκαετία του 1990, βρέθηκε η κατάλληλη συγκυρία για την απελευθέρωση του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος και την ευθυγράμμιση της λειτουργίας του με τον τρόπο οργάνωσης του διεθνούς ελεγκτικού επαγγέλματος.

Ύστερα από έντονη αντιπαράθεση στη Βουλή και στον Τύπο, τελικά το Σεπτέμβριο του 1991 ψηφίστηκε από τη Βουλή ο νόμος 1969/1991, το άρθρο 75 του οποίου προέβλεπε την κατάργηση του ΣΟΛ και την ίδρυση μιας νέας επαγγελματικής οργάνωσης, του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ). Κατ

Τα βασικά χαρακτηριστικά των αλλαγών που επήλθαν στη δομή και την οργάνωση του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος ύστερα από τις παρεμβάσεις της δεκαετίας του 1990 μπορεί να συνοψισθούν ως εξής:

α) Τα μέλη του ΣΕΛΕ πέτυχαν επαγγελματική αναγνώριση, δηλαδή το δικαίωμα να διενεργούν τους υποχρεωτικούς εκ του νόμου τακτικούς ελέγχους των επιχειρήσεων.

β) Όλοι οι αναγνωρισμένοι ελεγκτές είναι μέλη μιας επαγγελματικής ένωσης, του ΣΟΕΛ και μπορούν να παρέχουν ελεγκτικό έργο, είτε ατομικά, ως φυσικά

πρόσωπα ή, όπως είναι ο κανόνας, οργανωμένοι σε ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες.

γ) Η αμοιβή του ελέγχου ουσιαστικά προσδιορίζεται με συμφωνία ελεγκτή και ελεγχόμενου, αν και ο νόμος προβλέπει την υποβολή προσφορών και τυπικά απαγορεύει τη διαπραγμάτευση.

δ) Οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις έχουν πλήρη ελευθερία στην επιλογή του ορκωτού ελεγκτή.

3.5 Σκοπός του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΠΔ 226/1992, η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποβλέπει στην:

- άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής (ιδρύματος, εταιρίας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούμενων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική νομοθεσία.

- Προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής Επιστήμης.

3.6 Σύνθεση του Σ.Ο.Ε.Λ.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποτελείται από Ορκωτούς Ελεγκτές, Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές και Ασκούμενους Ελεγκτές. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές έχουν πλήρη τα δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και ασκούν ελευθέρως και υπό ίδια ευθύνη το ελεγκτικό έργο. Οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ελεγκτές βοηθούν τους Ορκωτούς Ελεγκτές στην εκτέλεση του

έργου τους, ενεργούντες πάντοτε επ' ονόματι, για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή.

3.7 Αρμοδιότητες Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές στη χώρα μας, συμφωνά με το άρθρο 3 του ΠΔ 226/92, είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως και των οικονομικών καταστάσεων:

- Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην δήμων και κοινοτήτων.
- 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.
- Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.
- Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερόρρυθμων κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42α του Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών. Συγκεκριμένα, οι στο προηγούμενο εδάφιο αναφερόμενες οικονομικές μονάδες, όταν πληρούν (στο εκάστοτε ισχύον ύψος) δύο από τις εξής τρεις προϋποθέσεις: α) αριθμό εργαζόμενων, β) ύψος πωλήσεων και γ) ύψος ενεργητικού, υποχρεούνται σε ετήσιο έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές. Αν δεν πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις, τότε ελέγχονται από ελεγκτές όχι ορκωτούς, αλλά απλούς αποφοίτους οικονομικών σχολών.
- Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν όλο ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.

- Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που, με βάση διατάξεις νόμου, υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών.
- Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ.1 του Ν. 2190/20 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

3.8 Ανεξαρτησία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Τα ελεγκτικά πρότυπα και οι επαγγελματικές ενώσεις των ορκωτών ελεγκτών ορίζουν ότι οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Επίσης οι εταιρίες και οι κοινοπραξίες ορκωτών ελεγκτών λογιστών πρέπει να έχουν και αυτές οικονομική και λειτουργική αυτοτέλεια και ανεξαρτησία από τον ελεγχόμενο. Η αναλυτική παρουσίαση λόγω της κεφαλαιώδους σημασίας της έννοιας της ανεξαρτησίας για το μέλλον της ελεγκτικής γίνεται στο επόμενο κεφάλαιο. Στις επόμενες παραγράφους παρουσιάζεται το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο διασφάλισης της ανεξαρτησίας των ελλήνων ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Πιο συγκεκριμένα, η ελληνική πολιτεία επιχειρεί να θωρακίσει την απαραίτητη ανεξαρτησία των ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών με τη θέσπιση

- α) απαγορεύσεων, ασυμβίβαστων και περιορισμών
- β) της επιλογής του ορκωτού ελεγκτή από την προς έλεγχο επιχείρηση και
- γ) τον καθορισμό της αμοιβής του ελεγκτή.

3.8.1 Απαγορεύσεις, Ασυμβίβαστα και Περιορισμοί

Με το άρθρο 12 του πρόσφατου Ν. 3148/ 2003 θεσπίζονται αυστηρά και εκτεταμένα ασυμβίβαστα για όλους τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες. Η ισχύς των ασυμβίβαστων αυτών, με τα οποία περιορίζεται το παραδοσιακό έργο των ορκωτών ελεγκτών λογιστών μόνο στο ελεγκτικό έργο,

αρχίζει μετά δύο έτη από την ημερομηνία (5.6.2003) δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Σύμφωνα με το άρθρο 12 του νόμου:

(α) Δεν επιτρέπεται η πρόσληψη ορκωτού ελεγκτή λογιστή ως συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρεία που ελέγχθηκε από αυτόν κατά την τελευταία διετία πριν από την πρόσληψη του. Η απαγόρευση αίρεται εάν προηγηθεί και ολοκληρωθεί ποιοτικός έλεγχος, χωρίς επιβαρυντικό αποτέλεσμα για αυτόν που πρόκειται να προσληφθεί. Η δαπάνη βαρύνει την εταιρεία που προσλαμβάνει,

(β) 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. παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων,

ιζ. παροχή υπηρεσιών συμβούλου επενδύσεων,

ιη. παροχή υπηρεσιών εκκαθαριστού,

ιθ. παροχή υπηρεσιών εκτάκτου οικονομικού ελέγχου σε περίπτωση εισαγωγής της εταιρείας στο Χ.Α.Α..

3.8.2 Αμοιβή Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Η ελληνική νομοθεσία για την αποφυγή δημιουργίας κλίματος αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των ορκωτών ελεγκτών λογιστών διαμόρφωσε ένα πλαίσιο καθορισμού της αμοιβής τους και των ωρών απασχόλησης τους το οποίο διασφαλίζει κατά το μέτρο του δυνατού διαφάνεια και ανεξαρτησία. Πιο συγκεκριμένα το τροποποιημένο άρθρο 18 του Π.Λ. 226 ορίζει τα ακόλουθα:

(α) Το ανώτατο όριο απασχόλησης κάθε ορκωτού ελεγκτή λογιστή και του προσωπικού του, καθώς και το ελάχιστο μέσο ενιαίο ωρομίσθιο για την απασχόληση τους καθορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. Κάθε

διαφοροποίηση βέβαια του μέσου ενιαίου ωρομισθίου από εταιρία ή κοινοπραξία, γνωστοποιείται στο Εποπτικό Συμβούλιο και ισχύει για όλους τους μελλοντικούς ελέγχους της εταιρίας,

(β) Η αμοιβή του υπό ανάληψη ελέγχου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα δέκατο του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εταιρία ή η κοινοπραξία ελεγκτών κατά τη διάρκεια της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου.

(γ) Το Εποπτικό Συμβούλιο καθορίζει κατ' έτος τις ελάχιστες ώρες πραγματοποίησης του τακτικού ελέγχου της κάθε οικονομικής μονάδας ή κατηγορίας ομοειδών οικονομικών μονάδων. Το ίδιο συμβούλιο παρακολουθεί τις τιμολογούμενες αμοιβές και ερευνά τις περιπτώσεις έκπτωσης ή επιστροφής της ελάχιστης αμοιβής ελέγχου,

(δ) Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, υποβάλλει στο εποπτικό συμβούλιο ανάλυση του χρόνου απασχόλησης του ιδίου και του βοηθητικού ελεγκτικού προσωπικού που απαιτήθηκε για κάθε τακτικό έλεγχο. Η συνολική απασχόληση βέβαια των ασκούμενων ελεγκτών σε κάθε συγκεκριμένο έλεγχο δεν μπορεί να υπερβαίνει το σύνολο των ωρών απασχόλησης του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και του λοιπού προσωπικού του στον ίδιο έλεγχο.

3.9 Πλεονεκτήματα απορρέοντα από την χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών

Οι επιχειρήσεις ωφελούνται πολλαπλώς από τη χρησιμοποίηση των ορκωτών λογιστών. Τα οφέλη αυτά που αποκομίζει μια επιχείρηση δικαιολογούν απόλυτα το σημαντικό κόστος αυτής της επιλογής τους. Επιπρόσθετα όλων των ήδη προαναφερθέντων πλεονεκτημάτων που δημιουργεί για τις επιχειρήσεις η χρησιμοποίηση των ορκωτών ελεγκτών, όπως είναι η νομιμότητα και εγκυρότητα των οικονομικών καταστάσεων, η συνεχής βελτίωση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Οι ανώνυμες εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών,

απολαύουν των κατά το άρθρο 37α του Κ.Ν. 2190/1920, και του άρθρου 14 του Π.Δ. 226/1992, πλεονεκτημάτων, τα σημαντικότερα των οποίων είναι τα εξής:

(α) Ο κατά τα άρθρα 40α έως 40ε του Κ.Ν. 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχειρίσεως των ανωνύμων εταιρειών ανατίθεται υποχρεωτικώς σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

(β) Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή, 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.

(γ) Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει την φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπ' όψη του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή 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 σχετικού νόμου. Στην περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κάθε πληροφορία ή εξήγηση την οποία ο 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.

Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές στη χώρα μας έχουν οργανώσει και λειτουργούν ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες ελεγκτών. Στην ελληνική αγορά

δραστηριοποιούνται σήμερα περισσότερες από 30 ελεγκτικές εταιρίες. Μετά την κατάργηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών τα περισσότερα μέλη του ίδρυσαν την εταιρία Σ.Ο.Λ. Α.Ε. ενώ ιδρύθηκαν από άλλα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και άλλες μικρότερες σε αριθμό ελεγκτών εταιρίες. Ελεγκτικές υπηρεσίες προσφέρουν στη χώρα μας και οι μεγαλύτερες πολυεθνικές εταιρίες του κόσμου όπως είναι η Price Waterhouse Coopers, η Ernst & Young, η Deloitte & Touche, η Moore Stephens, η Grand Thornton κ.α.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΑ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΕΥΡΩΠΑΙΟ ΟΡΚΩΤΟ ΛΟΓΙΣΤΗ

4.1 Ελεγκτικά Πρότυπα

“Τα Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν τις βασικές κατευθυντήριες οδηγίες τις οποίες πρέπει να ακολουθεί ο εξωτερικός ελεγκτής προκειμένου να εξασφαλίσει την ορθολογικότητα και τη νομιμότητα του έργου του.”²⁴ Πρέπει να χαρακτηρίζονται από εύλογη συνέπεια, να είναι ευκολοκατανόητα από τους χρήστες τους και να τα διακρίνει η αποτελεσματικότητα του κόστους τους.

Τα Ελεγκτικά Πρότυπα καθιερώνονται από τις επαγγελματικές οργανώσεις των εξωτερικών ελεγκτών κάθε χώρας ή από διεθνείς οργανισμούς. Στην θέσπιση και καθιέρωση των Ελεγκτικών Προτύπων σημαντικό ρόλο διαδραμάτισαν οι επαγγελματικές ενώσεις των ελεγκτών της Αγγλίας, της Ουαλίας (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) καθώς και των Ηνωμένων Πολιτειών (The American Institute of Certified Public Accountants-A.I.C.P.A.). Στην χώρα μας το έργο της καθιέρωσης των ελεγκτικών προτύπων το έχει αναλάβει το Σ.Ο.Ε.Λ.

4.2 Τα Ελεγκτικά Πρότυπα Του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.)

Τα ελεγκτικά πρότυπα τα οποία κατηύθυναν τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων στην χώρα μας μέχρι και τις 26.10.2004 ήταν τα Πρότυπα του Σ.Ο.Λ. Τα Πρότυπα αυτά παρά το γεγονός ότι πλέον δεν εφαρμόζονται, είναι ενδιαφέρουσα μία συνοπτική αναφορά τους, μιας και αποτέλεσαν “την ζωντανή ιστορία της συντριπτικής πλειοψηφίας των ελέγχων στην χώρα μας”.

Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. ενέκρινε ως Πρότυπα (standards) του Σ.Ο.Ε.Λ. τα “Βασικά Πρότυπα” και τα “Πρότυπα Καλής Εκτελέσεως” που δημοσιεύθηκαν στο ΦΕΚ τ.Β'1119/18-12-1979 (τεύχος 2) και 126/1993.

Σύμφωνα με το Σ.Ο.Λ, οι δοκιμασμένες και καθιερωμένες πρακτικές, έννοιες, μέθοδοι και αντιλήψεις οι οποίες επί χρόνια εφαρμόζονταν κατά τους ελέγχους αποτελούσαν και τα Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά αφορούσαν πρωταρχικά τους τακτικούς ελέγχους των Ανωνύμων Εταιριών και των μεγάλων Οργανισμών, είχαν όμως εφαρμογή και επί των λοιπών εξωτερικών ελέγχων με εξαίρεση τους φορολογικούς ελέγχους και τις ειδικές πραγματογνωμοσύνες.

Τα πρότυπα αυτά ήταν ομαδοποιημένα στις παρακάτω ενότητες:

α. Τα βασικά Πρότυπα που αναφέρονται γενικά στους σκοπούς των ελέγχων, στα προσόντα και στις ευθύνες του ελεγκτή.

β. Τα Πρότυπα Καλής Εκτελέσεως που αφορούν την τεχνική του εξωτερικού ελέγχου.

γ. Τα Πρότυπα Εκθέσεων που πραγματεύονται τη σύνταξη και το περιεχόμενο της έκθεσης και του πιστοποιητικού ελέγχου.

δ. Τα Πρότυπα Επαγγελματικής Δεοντολογίας που αφορούν τη γενικότερη συμπεριφορά του ελεγκτή.

4.3 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

“Πρόθεση και επιδίωξη της συντριπτικής πλειοψηφίας των Ελλήνων Ελεγκτών είναι η διενέργεια ελέγχων που να ανταποκρίνονται σε προδιαγραφές διεθνούς παραδοχής. Ο στόχος αυτός μπορεί να επιτευχθεί μόνο αν υπάρχει μια κοινή συναντίληψη ως προς το τι συνθέτει “επαρκή έλεγχο”. Τούτο είναι απαραίτητο και για την άσκηση, κατά τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό, ποιοτικού ελέγχου επί του έργου των ελεγκτών.”

Με το ΦΕΚ 1589 καθιερώθηκαν τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ) τα οποία σαν στόχο έχουν, αφενός να βοηθηθούν οι Έλληνες ελεγκτές στην άσκηση του ελεγκτικού έργου τους και αφετέρου να γίνει δυνατή η αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου με τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι διαμορφωμένα στα πλαίσια των +ιεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants-I.F.A.C.), όπως άλλωστε επιτάσσει η Ελληνική νομοθεσία με το άρθρο 137 του ν. 2190/1920.

Αναπτύχθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) μετά από την εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. στις 9 Ιουνίου 2004.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα εγκρίθηκαν από τον Γενικό Γραμματέα του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών στις 5 Οκτώβρη και εν τέλει δημοσιεύτηκαν στις 22 Οκτωβρίου 27 ΦΕΚ 1589 τ. Β', 22.10.2004 2004 με το Φ.Ε.Κ. 1589.Αποτελούν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σύνολο κανόνων, το οποίο κατευθύνει τους ελέγχους, οι οποίοι διενεργούνται από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), είτε οι έλεγχοι αυτοί είναι υποχρεωτικοί είτε προαιρετικοί. Στόχος της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι η άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί το έργο των ελεγκτών και μέσα στα πλαίσια της προσπάθειας αυτής εντάσσεται και η ανάπτυξη, η καθιέρωση και η γενική παραδοχή των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων. Αυτό βεβαίως προϋποθέτει τη συνεχή παρακολούθηση των εξελίξεων στο διεθνή χώρο και, ιδιαίτερα, στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και παράλληλα την προσαρμογή των προτύπων σε αυτές τις εξελίξεις.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ) είναι εδραιωμένα εξ ολοκλήρου πάνω στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (+ΕΠ), όμως πρόθεση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων είναι η σταδιακή περαιτέρω ανάπτυξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (ΕΕΠ), μέσα στα πλαίσια πάντα των σχετικών εξελίξεων στον ευρύτερο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Τέλος να προσθέσουμε ότι τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ) ακριβώς επειδή βασίζονται στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (+ΕΠ) παρέχεται η δυνατότητα στους ελεγκτές της επικουρικής επίκλησης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων

(+ΕΠ), είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς συμπλήρωσης των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (ΕΕΠ).

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα ομαδοποιούνται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Εισαγωγικά Θέματα (Ε.Ε.Π. 1100, 1110, 1120)
- Γενικές Αρχές και Ευθύνες (Ε.Ε.Π. 2200, 2210, 2220, 2230, 2240, 2250, 2260)
- Αξιολόγηση και Αντιμετώπιση του Ελεγκτικού Κινδύνου (Ε.Ε.Π. 3300, 3310, 3315, 3320, 3330, 4400, 4401, 4402)
- Ελεγκτική Μαρτυρία (Ε.Ε.Π. 5500, 5501, 5505, 5510, 5520, 5530, 5540, 5545, 5550, 5560, 5570, 5580)
- Χρησιμοποίηση της Εργασίας των Τρίτων (Ε.Ε.Π. 6600, 6610, 6620)
- Ελεγκτικά Συμπεράσματα και Πιστοποιητικά (Ε.Ε.Π. 7700, 7710, 7720)
- Εξειδικευμένοι Στόχοι (Ε.Ε.Π. 8800).

4.4 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Οι ραγδαία μεταβαλλόμενες οικονομίες των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και διεθνώς, έχουν δημιουργήσει πολλές ευκαιρίες για μια άνευ προηγουμένου ανάπτυξη των επιχειρήσεων μέσω της τεχνολογίας και της φιλελευθεροποίησης του εμπορίου.

Η παγκοσμιοποίηση αυτή, όμως, έχει δημιουργήσει τέτοιους οικονομικούς και επιχειρηματικούς δεσμούς που η οικονομική αλληλεξάρτηση μεταξύ των χωρών έχει αυξηθεί σημαντικά. Τα δεδομένα αυτά καθιστούν επιβεβλημένη την εφαρμογή διεθνών προτύπων τα οποία να διασφαλίζουν υψηλής ποιότητας οικονομική πληροφόρηση η οποία να είναι συγκρίσιμη και κατανοητή, ανεξάρτητα από τη χώρα προέλευσής της.

Για το σκοπό αυτό, η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accounting Committee-I.F.A.C.), έθεσε σαν στόχο την ανάπτυξη και βελτίωση ενός συντονισμένου παγκόσμιου λογιστικού επαγγέλματος με εναρμονισμένα

λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Έτσι λοιπόν δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (+ΛΠ) και τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (+ΕΠ).

Η έκδοση των Ελεγκτικών Προτύπων και των Οδηγιών για τον έλεγχο πραγματοποιείται από μια υποεπιτροπή της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants- I.F.A.C), την επιτροπή +ιεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International auditing Practise Committee- I.A.P.C.), η οποία είναι μία μόνιμη επιτροπή του Συμβουλίου της I.F.A.C. Η I.A.P.C, επιλέγει θέματα για λεπτομερή μελέτη και αναθέτει σε άλλες υποεπιτροπές τη μελέτη και την υποβολή σχεδίου.

Τα εθνικά πρότυπα ελέγχου τα οποία εκδίδει η κάθε χώρα, διαφέρουν όπως είναι αναμενόμενο σε μορφή και περιεχόμενο. Η I.A.P.C. λαμβάνοντας υπόψη αυτές τις διαφορές εκδίδει τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ), τα οποία και προορίζονται για διεθνή αποδοχή. Να αναφέρουμε σε αυτό το σημείο ότι τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ) δεν παρακάμπτουν τους κανονισμούς που διέπουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σε κάθε χώρα.

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα περιέχουν βασικές αρχές, διαδικασίες καθώς και άλλες οδηγίες με μορφή επεξηγηματικού και άλλου υλικού. Τα ΔΕΠ προβλέπουν, μεταξύ άλλων, τη συνολική «ποσοτικοποίηση» των παρατηρήσεων που σημειώνει ο ορκωτός ελεγκτής στην έκθεσή του. Δηλαδή, πώς θα διαμορφώνονταν τα κέρδη ή οι ζημιές μίας εταιρείας, αλλά και η καθαρή θέση, εάν είχαν ληφθεί υπόψη τα ποσά που αναγράφονται στις σημειώσεις.

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αναφέρονται, επίσης, σε ένα πλήθος παραγόντων που επηρεάζουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο. Όπως για παράδειγμα, η ετήσια περιοδική αμοιβή που εισπράττει ένας ελεγκτικός φορέας από μια εταιρεία δεν πρέπει να αποτελεί ουσιαστικό ποσοστό των συνολικών ετήσιων ελεγκτικών αμοιβών του ελεγκτικού φορέα. Αν και δεν προσδιορίζονται ακριβή ποσοστά από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, υπάρχουν ωστόσο θεσμικοί

φορείς στο εξωτερικό (π.χ. Αμερικανική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς) που έχουν προχωρήσει σε ακριβή προσδιορισμό τους.

Στα βασικά πλεονεκτήματα των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων συμπεριλαμβάνεται και η ύπαρξη πολλών διαφορετικών προτύπων εκθέσεων ελέγχου (τακτικός έλεγχος, ειδικός έλεγχος, επισκόπηση, διαχειριστικός έλεγχος κ.λ.π.), καθώς και μεθόδων για την προσαρμογή των ελέγχων σε πολύπλοκα μηχανογραφικά συστήματα που επιτρέπουν τη χρήση σύγχρονων στατιστικών μοντέλων.

Μέχρι και το Δεκέμβριο του 2009 ίσχυαν δύο πρότυπα για τον ποιοτικό έλεγχο, 31 ελεγκτικά πρότυπα, δύο πρότυπα επισκόπησης, δύο λοιπών ελεγκτικών εργασιών, δύο για μη ελεγκτικές εργασίες και οκτώ οδηγοί για πρακτική εφαρμογή. Συνολικά δηλαδή υπήρχαν 47 κείμενα. Στο παρελθόν έχουν καταργηθεί τέσσερα ελεγκτικά πρότυπα και επτά οδηγοί για πρακτική εφαρμογή, που είχαν εκδοθεί, δηλαδή συνολικά έντεκα κείμενα.

Από το Δεκέμβρη του 2009 καταργήθηκαν τα 31 ελεγκτικά πρότυπα και τα δύο πρότυπα για τον ποιοτικό έλεγχο, δηλαδή 33 κείμενα συνολικά και αντικαταστάθηκαν από δύο αναδιατυπωμένα πρότυπα για τον ποιοτικό έλεγχο και 35 ελεγκτικά πρότυπα που συνήθως αντικαθιστούν παλαιότερα και σε ορισμένες περιπτώσεις συμπληρώνουν. Εκδόθηκαν δηλαδή 37 νέα κείμενα.

4.5 Τα Ελεγκτικά Πρότυπα του Αμερικανικού Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών

Τα ελεγκτικά πρότυπα του Αμερικάνικου Ινστιτούτου αναπτύχθηκαν στις Η.Π.Α. το 1947 και ισχύουν από τότε με μικρές τροποποιήσεις. Είναι τα πλέον αποδεκτά πρότυπα μιας και τυγχάνουν της γενικής αποδοχής από τους επαγγελματίες Ορκωτούς Λογιστές όλων των Πολιτειών της Αμερικής αλλά και από τις περισσότερες ξένες ελεγκτικό-λογιστικές επιχειρήσεις που λειτουργούν τόσο σε διεθνές επίπεδο όσο και στην χώρα μας. Δεν είναι σχεδιασμένα για να κατευθύνουν τις καθημερινές ελεγκτικές διαδικασίες αλλά συνθέτουν ένα πλαίσιο

αρχών και κανόνων που αποτελούν την βάση της ελεγκτικής διαδικασίας και επιπροσθέτως επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό την διαμόρφωση των εθνικών προτύπων. Τα Πρότυπα αυτά διακρίνονται στις εξής κατηγορίες :

Γενικά Πρότυπα.(General Standards)

α. Ο ελεγκτής πρέπει να έχει πλήρη επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση και εμπειρία.

β. Ο ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος στη σκέψη σε όλα τα θέματα που αφορούν το ελεγκτικό του έργο.

γ. Ο ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει εύλογη επαγγελματική επιμέλεια κατά τη διενέργεια του ελέγχου και την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

Πρότυπα Ελεγκτικής Εργασίας. (Standards of Fieldwork)

α. Η ελεγκτική εργασία πρέπει να προγραμματίζεται ορθολογικά και το ελεγκτικό προσωπικό να εποπτεύεται αποτελεσματικά.

β. Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να μελετάται και η αποτελεσματικότητά του να αξιολογείται ώστε να αποτελεί τη βάση καθορισμού του βάθους και της εκτάσεως του εξωτερικού ελέγχου.

γ. Το απαιτούμενο αποδεικτικό υλικό πρέπει να είναι επαρκές και κατάλληλο και να εξασφαλίζεται μέσω κριτικών επισκοπήσεων, παρατηρήσεων , υποβολής ερωτημάτων, επιβεβαιώσεων και απογραφής για να αποτελέσει τη βάση τεκμηρίωσης της γνώμης του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων.

Πρότυπα Έκθεσης Πορίσματος (Standards of reporting)

α. Η έκθεση (πιστοποιητικό) ελέγχου πρέπει να αναφέρει ότι η κατάρτιση και η παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι σύμφωνες ή όχι με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

β. Η έκθεση ελέγχου πρέπει να αναφέρει ότι η επιχείρηση ακολούθησε στην παρούσα όπως και την προηγούμενη χρήση τις ίδιες λογιστικές αρχές.

γ. Οι επεξηγηματικές υποσημειώσεις στις λογιστικές καταστάσεις πρέπει να θεωρούνται εύλογα ικανοποιητικές εκτός και εάν ο ελεγκτής έχει διατυπώσει διαφορετική γνώμη.

δ. Η έκθεση πρέπει να περιέχει είτε τη γνώμη του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων στο σύνολο τους, είτε τους λόγους για τους οποίους δεν εκφράζει γνώμη. Πρέπει επίσης να περιέχει το βαθμό της ευθύνης που αναλαμβάνει ο ελεγκτής και μια σαφή ένδειξη του χαρακτήρα του ελέγχου που διενεργηθεί.

4.6 Τα Αναδιατυπωμένα ή Αναθεωρημένα Ελεγκτικά Πρότυπα της I.F.AC

Οι κατηγορίες των αναδιατυπωμένων Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Standards Of Auditing-ISA), όπως αυτά ισχύουν από τον Δεκέμβριο του 2009, είναι οι εξής:

ISA 200: Γενικοί στόχοι του ελεγκτή και ο τρόπος διενέργειας ο τρόπος διενέργειας ελέγχων σύμφωνα με τα +ΕΠ.

ISA 210: Συμφωνία των όρων εργασιών ελέγχου.

ISA 220: Ποιοτικός έλεγχος για ελέγχους ιστορικών οικονομικών καταστάσεων.

ISA 230: Τεκμηρίωση του ελέγχου.(αναδιατυπωμένο)

ISA 240: Η ευθύνη του ελεγκτή για τον εντοπισμό απατών για έναν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.(αναδιατυπωμένο)

ISA 250: Εφαρμογή νόμων και νομικών ρυθμίσεων σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

ISA 260:Επικοινωνία για τα ευρήματα του ελέγχου με τους αρμόδιους για την εταιρική διακυβέρνηση (αναθεωρημένο και αναδιατυπωμένο)

ISA 265:Επικοινωνία για τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου με την εταιρική διακυβέρνηση.

ISA 300:Σχεδιασμός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων.

ISA 315:Κατανόηση της ελεγχόμενης μονάδας και τους περιβάλλοντός της και εκτίμηση των κινδύνων για σημαντικά λάθη.

ISA 320:Σημαντικότητα, σχεδιασμός και εκτέλεση του ελέγχου.

ISA 330:Ελεγκτικές διαδικασίες και εκτιμημένοι κίνδυνοι.

ISA 402: Προσέγγιση του ελέγχου για ελεγχόμενες μονάδες που χρησιμοποιούν εταιρίες παροχής υπηρεσιών.

ISA 450: Αξιολόγηση των λαθών στις οικονομικές καταστάσεις, που εντοπίστηκαν από τον έλεγχο.

ISA 500: Ελεγκτικές Αποδείξεις.

ISA 501: Ελεγκτικές Αποδείξεις για ειδικά θέματα.

ISA 505: Εξωτερικές επιβεβαιώσεις.

ISA 510: Πρώτος έλεγχος και Ισολογισμός Ανοίγματος.

ISA 520: Αναλυτικές διαδικασίες.

ISA 530: Δειγματοληπτικός έλεγχος.

ISA 540: Έλεγχοι λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των εκτιμήσεων για εύλογες αξίες και των σχετικών γνωστοποιήσεων. (αναθεωρημένο και αναδιατυπωμένο)

ISA 550: Συνδεδεμένα μέρη.

ISA 560: Μεταγενέστερα γεγονότα.

ISA 570: Συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης.

ISA 580: Γραπτές διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση.

ISA 600: Ειδικά θέματα: Έλεγχοι ενοποιημένων καταστάσεων. (περιλαμβανομένης της εργασίας συνεργαζόμενων ελεγκτών) (αναθεωρημένο και αναδιατυπωμένο)

ISA 610: Χρησιμοποίηση του έργου του τμήματος εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας.

ISA 620: Χρησιμοποίηση από τον ελεγκτή, εμπειρογνώμονα.

ISA 700: Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων.

ISA 705: Διαφοροποιημένη γνώμη στις εκθέσεις ελέγχου.

ISA 706: Ζητήματα έμφασης και άλλα ζητήματα στις εκθέσεις ελέγχου.

ISA 710: Συγκρίσιμη πληροφόρηση: Αντίστοιχα ποσά και συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις.

ISA 720: Η ευθύνη του ελεγκτή σε σχέση με άλλα έγγραφα στα οποία περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις. (αναδιατυπωμένο)

ISA 800: Ειδικά θέματα: Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί με λογιστικά πλαίσια ειδικού σκοπού.

ISA 805: Ειδικά θέματα: Έλεγχοι ξεχωριστών καταστάσεων και ειδικών στοιχείων, λογαριασμών ή αντικειμένων οικονομικών καταστάσεων.

ISA 810: Έλεγχοι συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων.

ISQC 1 (International Standard on Quality Control) : Ποιοτικός έλεγχος για εταιρίες που ασκούν ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικών οικονομικών καταστάσεων και άλλες σχετικές εργασίες.

4.7 Εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στην Ελλάδα

Με το νόμο 3229/2004 (ΦΕΚ 38/Α/ 10.2.2004)31, “Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις”, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εισήλθαν στην χώρα μας.

Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα εισάγονται με το άρθρο 137 του ν. 3229/2004 “Ελεγκτές και Πιστοποιητικά Ελέγχου”, και συγκεκριμένα στην παράγραφο 1 αναφέρεται ότι, οι εταιρίες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις καταστάσεις αυτές σε έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ενώ οι Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου τριμήνου της χρήσεως, όταν επιβάλλεται η σύνταξη τους, υποβάλλονται σε επισκόπηση από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης δημοσιεύεται, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 135, μαζί με τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

Στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου αναφέρονται τα εξής, οι αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου ή Επισκόπησης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ορίζονται με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ύστερα από σχετική εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μέσα στα πλαίσια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants).

Επιπλέον τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όπως αναφέραμε και παραπάνω χρησιμοποιήθηκαν σαν βάση για την διαμόρφωση των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (ΕΕΠ), και παράλληλα μπορούν να αποταθούν σε αυτά οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, κατά την εκτέλεση του ελεγκτικού τους έργου.

4.8 Κώδικας Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (Δ.Ο.Λ.- International Federation of Accountants-I.F.A.C.)

Τον Κώδικα Δεοντολογίας της Δ.Ο.Λ. έχει επεξεργαστεί η Επιτροπή Δεοντολογίας (Ethics Committee) της ομοσπονδίας. Η τελευταία αναθεώρηση έγινε το 2005, με ημερομηνία έναρξης ισχύος τις 30 Ιουνίου του 2006. Στην έκδοση αυτή παρουσιάστηκε ένα πλαίσιο με βάση το οποίο κάθε λογιστής οφείλει να εντοπίζει, να αξιολογεί και να αντιμετωπίζει κατάλληλα περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τις βασικές αρχές που ο Κώδικας θέτει (principle-based code). Ο επαγγελματίας λογιστής ασκεί κάθε φορά επαγγελματική κρίση ανάλογα με τις περιστάσεις. Βάσει του Κώδικα, εθνικές οργανώσεις του επαγγέλματος που είναι μέλη της Δ.Ο.Λ. σε κάθε χώρα οφείλουν να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του. Ωστόσο ο τρόπος εισαγωγής κανόνων δεοντολογίας σε διάφορες χώρες μπορεί να ποικίλλει. Σε ορισμένες χώρες όπως για παράδειγμα η Μεγάλη Βρετανία, ο Καναδάς και οι Η.Π.Α. οι κανόνες δεοντολογίας επαφίενται στο ελεγκτικό επάγγελμα, ενώ σε άλλες χώρες όπως για παράδειγμα η Ιαπωνία και η Γαλλία, οι κανόνες δεοντολογίας έχουν εισαχθεί στη νομοθεσία.

Ο Κώδικας αποτελείται από τρία μέρη, εκ των οποίων το πρώτο μέρος αναφέρεται σε πέντε βασικές αρχές δεοντολογίας και θέτει το ευρύτερο πλαίσιο εφαρμογής αυτών των αρχών από τους επαγγελματίες λογιστές. Το δεύτερο και το τρίτο μέρος του Κώδικα εξηγούν πως το πλαίσιο και οι βασικές αρχές πρέπει να εφαρμόζονται σε συγκεκριμένες περιστάσεις.

Ο Κώδικας της Δ.Ο.Λ. στηρίζεται σε πέντε βασικές αρχές δεοντολογίας, οι οποίες είναι:

Ακεραιότητα.

Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να είναι έντιμος και δίκαιος στην παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών και γενικότερα στις επαγγελματικές του σχέσεις.

Αντικειμενικότητα.

Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μην επιτρέπει προκατάληψη ή μεροληψία, σύγκρουση συμφερόντων ή επιρροή από άλλους, να επηρεάζουν την αντικειμενικότητα της κρίσης του.

Επαγγελματική ικανότητα και επιμέλεια.

Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να προσφέρει τις υπηρεσίες του με την απαιτούμενη ικανότητα, φροντίδα και επιμέλεια και οφείλει να συντηρεί τις γνώσεις του και τις δεξιότητες του στο επίπεδο που απαιτείται ώστε ο πελάτης του να λαμβάνει άριστης ποιότητας υπηρεσίες.

Εχεμύθεια.

Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να τηρεί εχεμύθεια σχετικά με πληροφορίες που λαμβάνει γνώση κατά την διάρκεια της εκτέλεσης της εργασίας του και δεν πρέπει να αποκαλύπτει τις πληροφορίες αυτές, εκτός εάν είναι νομικό ή επαγγελματικό του δικαίωμα ή υποχρέωση να το κάνει. Ομοίως ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μη χρησιμοποιεί τις γνώσεις που απέκτησε λόγω της επαγγελματικής του σχέσης για ίδιον όφελος ή για όφελος τρίτων προσώπων.

Επαγγελματική Συμπεριφορά.

Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να ενεργεί με τρόπο αρμόζοντα στην καλή φήμη και την κοινωνική θέση του επαγγέλματος και να αποφεύγει κάθε συμπεριφορά η οποία θα μπορούσε να δυσφημήσει το επάγγελμα.

4.9 Ορκωτός λογιστής εκτός Ελλάδας

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, υπάρχουν πέντε λογιστικοί οργανισμοί που εγκρίνονται από Τμήμα εμπορίου και βιομηχανίας κάτω από τις πράξεις επιχειρήσεων Ένα μέλος αυτών των οργανισμών θα είναι γνωστό γενικά ως διαβαθμισμένο μέλος αφού πρώτα περάσει όλους τους απαραίτητους διαγωνισμούς και γίνει έπειτα Συνεταίρος ή συνεργάτης. Πρέπει να έχει εκπαιδευθεί από ένα αναγνωρισμένο όντας κατάλληλο σώμα (RQB) όπως Ένωση των διεθνών λογιστών (AIA), Ίδρυμα ορκωτών λογιστών της Σκωτίας (ICAS), Ίδρυμα ορκωτών λογιστών στην Αγγλία & την Ουαλία (ICAEW), Ίδρυμα ορκωτών λογιστών στην Ιρλανδία ή Ίδρυμα ορκωτών επικυρωμένων λογιστών. Η αρχική αρχή είναι Νόμος επιχειρήσεων ενώ η παραδοσιακή αρχή είναι ένας βασιλικός χάρτης που χορηγείται από τη μεγαλειότητά της τη βασίλισσα. Εκτός από την προτίμηση εμπορικών σημάτων, και οι πέντε εγγραμμένοι ελεγκτές είναι με την ίση θέση βάσει του νόμου, ιδιαίτερα από την αναφορά στις οδηγίες της ΕΕ για την αμοιβαία αναγνώριση με τους ελεγκτές και των είκοσι πέντε κρατών μελών της ΕΕ. ([http : // Wikipedia.gwika.com/en2el/chartered_accountant](http://Wikipedia.gwika.com/en2el/chartered_accountant))

Στη Μεγάλη Βρετανία, ICAS είναι το παλαιότερο και το μικρότερο αυτών των οργανώσεων. AIA είναι το νεώτερο με ακριβώς περίπου 76 έτη. Από την άποψη του αριθμού μελών, ICAEW είναι το μεγαλύτερο στην Αγγλία και την ΕΕ ενώ ACCA είναι το βρετανικό μεγαλύτερο σφαιρικό σώμα λογιστικής. Και οι πέντε βρετανικοί εγγραμμένοι ελεγκτές αναγνωρίζονται για να είναι μέλος του ιδρύματος του Χογκ Κογκ επικυρωμένων δημόσιων λογιστών (HKICPA) υπό τον όρο ορισμένων απαιτήσεων. Υπό αυτήν τη μορφή, "Αγγλικά αντίτιμα ορκωτών λογιστών" στο UK είναι AIA και ACCA, αναγνωρισμένος από το DTI, και με την αμοιβαία συμφωνία αναγνώρισης με HKICPA, Κίνα (ως Χογκ Κογκ ήταν στο παρελθόν βρετανικό κράτος τα προ- 1997).HKICPA είναι το μόνο σώμα λογιστικής που κέρδισε τις απαλλαγές από Ίδρυμα της Κίνας επικυρωμένων δημόσιων λογιστών, Πεκίνο (CICPA) και με αμοιβαίο με έξι ορκωτούς λογιστές.

Οι καταναλωτές ή οι εργοδότες μπορούν να συγχεθούν με τη στάση των ορκωτών λογιστών (CA) στις διάφορες αρμοδιότητες. Τρία CAs στο UK και εκείνοι στη βρετανική Κοινοπολιτεία μπορούν να μην είναι ανταλλάξιμοι ή να θεωρηθούν ως ισοδύναμα πρότυπα. Πολλές αρμοδιότητες έχουν τα προγράμματα πιστοποίησής τους για την αποδοχή ξένου ή από τους κρατικούς λογιστές για την εξασφάλιση ποιότητας.

Ομοίως στην Δημοκρατία της Ιρλανδίας, υπάρχουν πέντε οργανισμοί λογιστικού ελέγχου κάτω από Ιρλανδικό νόμο επιχειρήσεων: Ίδρυμα επικυρωμένου δημόσιου λογιστή στην Ιρλανδία, Ίδρυμα ενσωματωμένων δημόσιων λογιστών, Ίδρυμα ορκωτών λογιστών στην Ιρλανδία, ACCA, και ICAEW, τρία των οποίων είναι ο ίδιος στο UK. "Ιρλανδικά αντίτιμα ορκωτών λογιστών" στη Δημοκρατία της Ιρλανδίας είναι CPA (Ιρλανδία) και IPA.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Ιρλανδία, υπάρχουν άλλοι οργανισμοί λογιστικής που έχουν λάβει το βασιλικό χάρτη ή τη βασιλική κάλυψη των όπλων όπως CIPFA, CIMA και ICEA αλλά που δεν εγκρίνονται ακόμα από το DTI για να είναι εγγραμμένοι ελεγκτές. Φαίνεται ότι τέτοιοι οργανισμοί θα συγχωνεύσουν με άλλους εγγραμμένους ελεγκτές στα ερχόμενα έτη. ([http : // Wikipedia.gwika.com/en2el/chartered_accountant](http://Wikipedia.gwika.com/en2el/chartered_accountant))

4.9.1 Λογιστές Ε.Ε.

Ανεξάρτητα από την προτίμηση εμπορικών σημάτων ή οποιουσδήποτε παραδοσιακών περιορισμούς, οι νομικοί ελεγκτές και των 27 εθνών της ΕΕ είναι υποχρεωμένοι για την απόλυτη αμοιβαία αναγνώριση στο πλαίσιο των οδηγιών της ΕΕ. Για τα έθνη έξω από την ΕΕ, Οι ελεγκτές της ΕΕ πρέπει να λάβουν τη δίκαιη αναγνώριση σύμφωνα με τη θέση του σε όλη την ΕΕ.

4.9.2 Ορκωτοί λογιστές στον Καναδά

Στον Καναδά, υπάρχουν τρεις αναγνωρισμένοι λογιστικοί οργανισμοί.

Καναδικό ίδρυμα ορκωτών λογιστών : είναι παλαιότερος και ο μεγαλύτερος, οργανισμός ακολουθούμενο από CGA (Επικυρωμένη γενική ένωση λογιστών του Καναδά), και CMA (Κοινωνία των διοικητικών λογιστών του Καναδά).

Τα δικαιώματα ελέγχου ρυθμίζονται από τις επαρχιακές κυβερνήσεις. Βρετανική Κολούμπια, και ο νόμος επιχείρησης ορίζει ότι μόνο CAs, CGAs, ή καθένας που έχει χορηγηθεί μια άδεια λογιστικής από το επαρχιακό ρυθμιστικό σώμα μπορεί να ελέγξει τις δημόσιες επιχειρήσεις. ([http : // Wikipedia.gwika.com/en2el/chartered_accountant](http://Wikipedia.gwika.com/en2el/chartered_accountant))

4.9.3 Σώμα ορκωτών Λογιστών στην Νότια Αφρική

Στη Νότια Αφρική μόνο ένα σώμα λογιστικής διαχειρίζεται τον έλεγχο των επιχειρήσεων και ποιο συγκεκριμένα το SAICA (νοτιοαφρικανικό ίδρυμα ορκωτών λογιστών). Αυτοί οι ορκωτοί λογιστές ειδικεύονται στην οικονομική διαχείριση και σχεδόν αποκλειστικά ενεργούν ως οικονομικοί διευθυντές ή διευθυντές για τις μεγάλες εταιρίες.

Οι διάφοροι άλλοι οργανισμοί λογιστικής διαδραματίζουν έναν ρόλο στη Νότια Αφρική. Από αυτούς οι προσδιορισμοί CFA και CPA είναι το καλύτερο γνωστό. Αυτοί οι λογιστές ενεργούν κυρίως ως ανώτεροι υπάλληλοι λογιστικής για τις στενές εταιρίες (νομικό πρόσωπο Α σαν μια επιχείρηση, αλλά με τα λιγότερα regulatory μέτρα). κανένα πρόσωπο εκτός από ένα πρόσωπο προσδιορισμούς που κρατά και τους του ασβεστίου (SA) & raa δεν μπορεί να ενεργήσει ως ελεγκτής για τις επιχειρήσεις. ([http : // Wikipedia.gwika.com/en2el/chartered_accountant](http://Wikipedia.gwika.com/en2el/chartered_accountant))

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ ΣΗΜΕΡΑ

5.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό θα προσπαθήσουμε να αναδείξουμε το ποσό σημαντικός είναι ο ρόλος του ορκωτού Λογιστή για την επιχείρηση και όχι μόνο και πως μπορεί να επηρεάσει την πορεία της.. θα γίνει αναφορά στις βασικές αρμοδιότητες του και τις ευθύνες του και επίσης θα αναφερθούμε στις βασικές αλλαγές του επαγγέλματος σήμερα σε σχέση με το παρελθόν .

5.2 Ο Ρόλος του ορκωτού Λογιστή

Στην πορεία των εργασιών, κάθε επιχείρηση αναλαμβάνει διάφορες δεσμεύσεις και υποχρεώσεις προς τρίτους π.χ. μετόχους της, πιστωτές, εργαζόμενους, επενδυτικό και καταναλωτικό κοινό κ.α. Για παράδειγμα, αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαχειριστεί κατά τρόπο αποδοτικό τα κεφάλαια που της εμπιστεύονται οι μέτοχοι και οι δανειστές, να παράγει προϊόντα και να προσφέρει υπηρεσίες που ικανοποιούν τις ανάγκες του κοινωνικού συνόλου και να λειτουργεί μέσα στα πλαίσια που ορίζουν οι σχετικοί νόμοι και τα συναλλακτικά ήθη και έθιμα.

Εννοείται ότι οι τρίτοι επιζητούν να γνωρίζουν πόσο ικανοποιητική είναι η εκπλήρωση των υποχρεώσεων κάθε επιχείρησης προς αυτούς. Για το λόγο αυτό, επιδιώκουν να έχουν τακτική και έγκυρη ενημέρωση σχετικά με την πορεία των εργασιών της αλλά και των προοπτικών της.

Στην πράξη, οι επιχειρήσεις ενημερώνουν τους τρίτους σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μια φορά το χρόνο, καταρτίζοντας και δημοσιοποιώντας εκθέσεις – απολογισμούς, οι πιο γνωστές από τις οποίες είναι οι λογιστικές καταστάσεις. Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με

τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της, τις προοπτικές της και την ικανότητα της να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις και να τηρεί τις δεσμεύσεις της έναντι των τρίτων.

Είναι όμως αξιόπιστες οι πληροφορίες που περιέχουν οι λογιστικές καταστάσεις; Μήπως οι ισχυρισμοί της διοίκησης δεν είναι ειλικρινείς; Μήπως η επιχείρηση επέτυχε τους σκοπούς της θέτοντας σε κίνδυνο τις προοπτικές ανάπτυξης της ή και ακόμη τη δυνατότητα να επιβιώσει στο άμεσο μέλλον; Μήπως η βελτιωμένη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης είναι αποτέλεσμα παράνομων ενεργειών της; Μήπως η όλη λειτουργία της αντιβαίνει προς το κοινωνικό συμφέρον;

Απάντηση σε όλα αυτά τα ερωτήματα καλείται να δώσει ο ορκωτός Λογιστής. Ο τελευταίος διενεργεί τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων και εκφέρει γνώμη για το βαθμό της αξιοπιστίας τους, την ειλικρίνεια των ισχυρισμών των μελών της διοίκησης και για τις προοπτικές της επιχείρησης.

Η εκ μέρους του ορκωτού Λογιστή επαλήθευση ή διάψευση των ισχυρισμών της διοίκησης συμβάλλει ουσιαστικά στην προστασία των συμφερόντων:

α) Του κοινωνικού συνόλου, γιατί δημοσιοποιεί περιπτώσεις παράβασης νόμων, μόλυνσης του περιβάλλοντος, παραπλάνησης του καταναλωτικού κοινού κ.λπ.,

β) Του Δημοσίου, γιατί εντοπίζει απόκρυψη φορολογητέων κερδών, μη απόδοση των παρακρατηθέντων φόρων κ.λπ.,

γ) Του προσωπικού της καθώς ενημερώνει τους ενδιαφερόμενους για τη μη καταβολή έστω και των κατώτατων μισθών και ημερομισθίων, τη μη απόδοση των κρατήσεων των εργαζομένων στους ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λπ.,

δ) Των μετόχων, των δανειστών και των προμηθευτών καθώς δημοσιοποιεί αποκλίσεις των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων από την πραγματικότητα

και επιτρέπει την άντληση αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τη ρευστότητα και την αποδοτικότητα της επιχείρησης,

ε) Των μελλοντικών επενδυτών, γιατί τους ενημερώνει εκτός των άλλων και για τις δεσμεύσεις της επιχείρησης που δεν αναγράφονται στις λογιστικές καταστάσεις της, παρόλο ότι η έκβαση τους επηρεάζει σημαντικά τις προοπτικές της.

5.3 Σημασία του επαγγέλματος του ορκωτού Λογιστή

Τα πλήρως τεκμηριωμένα πορίσματα του εξωτερικού ελέγχου, τα οποία γίνονται γνωστά στο ευρύτερο κοινό με τη δημοσίευση του πιστοποιητικού ελέγχου, συμβάλλουν στην:

α) Ενίσχυση της θέσης των επιχειρήσεων ανάμεσα στους άλλους φορείς της κοινωνίας,

β) Ορθολογικότερη κατανομή και εκμετάλλευση των οικονομικών πόρων,

γ) Δημιουργία ευκαιριών επένδυσης και οικονομικής ανάπτυξης καθώς ενισχύουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις επιχειρηματικές μονάδες και διευρύνουν το ρόλο των αγορών χρήματος και κεφαλαίου,

δ) Ανάπτυξη εκείνων των οικονομικών μονάδων που είναι οργανωμένες ορθολογικά και λειτουργούν αποδοτικά,

ε) Διεύρυνση της αγοράς των προϊόντων και των υπηρεσιών που προσφέρουν οι επιχειρήσεις.

Η σπουδαιότητα του ρόλου του ορκωτού λογιστή δεν μπορούσε να διαφύγει της προσοχής του νομοθέτη. Έτσι, στη χώρα μας, οι μεγάλες ανώνυμες εταιρίες είναι υποχρεωμένες από το νόμο να υποβάλλουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σε τακτικό έλεγχο από ορκωτούς λογιστές. Σε άλλες χώρες με οργανωμένες αγορές

κεφαλαίου, τον τακτικό έλεγχο των λογιστικών βιβλίων επιζητούν οι ίδιοι οι μέτοχοι.

Ο ρόλος του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός σήμερα που καταργούνται τα σύνορα και οι φραγμοί στην κίνηση κεφαλαίων από μια χώρα στην άλλη. Έτσι, οι θετικές διαβεβαιώσεις του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων επιτρέπουν, για παράδειγμα, στις ελληνικές επιχειρήσεις να αντλούν κεφάλαια από διεθνείς χρηματαγορές, να επεκτείνουν τις εξαγωγές τους σε αγορές άλλων χωρών, να συγχωνεύουν τις παραγωγικές δραστηριότητες τους με αυτές ξένων εταιριών κ.λπ. Τη συμβολή του εξωτερικού ελέγχου στη διευκόλυνση της κίνησης κεφαλαίων και στην ανάπτυξη της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς έχει αναγνωρίσει και η Ευρωπαϊκή Ένωση. Τα αρμόδια όργανα της επιδιώκουν την εναρμόνιση του ελεγκτικού επαγγέλματος στις χώρες μέλη της ώστε να αναβαθμιστεί η θέση του ελεγκτή και να ενισχυθεί το κύρος του διεθνώς.

Από τα ανωτέρω συνεπάγεται ότι αυτή η ίδια η σπουδαιότητα της θέσης του ελεγκτή επιβάλλει όπως αυτός διαθέτει ιδιαίτερα προσόντα, υψηλό ήθος και εξαιρετη επαγγελματική και επιστημονική κατάρτιση. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των προσόντων του εξαρτώνται από το οικονομικό, κοινωνικό και πολιτιστικό περιβάλλον της χώρας στην οποία ασκεί το επάγγελμά του.

5.4 Προσόντα του Ελεγκτή

Τα ελάχιστα προσόντα που πρέπει να έχει ο εξωτερικός ελεγκτής για να είναι σε θέση να ασκήσει το έργο του στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορίζονται από την Όγδοη Οδηγία του Συμβουλίου της. Αυτά συνοψίζονται

α)στη θεωρητική και επιστημονική κατάρτιση του φυσικού προσώπου (υποψήφιου ελεγκτή),

β) στην ικανότητα του να εφαρμόζει τις θεωρητικές του γνώσεις κατά τρόπο ορθολογικό κατά την άσκηση του ελέγχου και

γ) στο ανεπίληπτο ήθος του.

Η αναγνώριση αυτών των προσόντων επιβεβαιώνεται με τη χορήγηση από την Πολιτεία άδειας ελέγχου. Στη χώρα μας, άδεια διενέργειας εξωτερικού ελέγχου χορηγείται σε όσους έχουν τα προσόντα του ορκωτού ελεγκτή. Είναι δηλαδή μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.).

Ένα φυσικό πρόσωπο για να γίνει ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να έχει άρτια θεωρητική και επαγγελματική κατάρτιση, αξιόλογη επιμόρφωση, πλούσια πείρα, αναμφισβήτητη αναγνώριση της ακεραιότητας του χαρακτήρα του και να είναι ενήμερος των πρόσφατων εξελίξεων στους τομείς της αρμοδιότητας του. Ορισμένα προσόντα επαληθεύονται με εξετάσεις, ενώ άλλα αξιολογούνται από τους ανώτερους της ιεραρχία ελεγκτές.

5.5 Ο ρόλος του ορκωτού λογιστή σήμερα σε σχέση με το παρελθόν

Στις προηγούμενες ενότητες αναφέραμε την σημασία και το ρόλο του ορκωτού λογιστή για την επιχείρηση και όχι μόνο. Η εξέλιξη του επαγγέλματος είναι παρά πολύ μεγάλη στην πορεία των χρόνων.

Στο παρελθόν ο αριθμός των εταιρειών που ήταν υποχρεωμένες να προβούν σε έλεγχο ο ορκωτό λογιστή ήταν πολύ μικρότερος σε σχέση με την σημερινή κατάσταση . Η κοινωνία δεν είχε την γνώση και την θέληση θα μπορούσαμε να πούμε να ασχοληθεί με την επένδυση χρημάτων μέσα από μια εταιρεία . Παράλληλα θα μπορούσαμε να πούμε ότι και οι ίδιες οι εταιρείες δεν είχαν συνειδητοποιήσει το ποσό σημαντικό ρολό έπαιζε για αυτές η μεγαλύτερη συμμετοχή πολλών στην εταιρεία τους .

Σαν βασικό στοιχείο που άλλαξε κατά την γνώμη μας την σημασία και τον ρόλο του ορκωτού λογιστή, ήταν η μεγάλη ανάπτυξη του χρηματιστηρίου και η ενασχόληση όλο και περισσότερων ανθρώπων με την επένδυση χρημάτων μέσα από επιχειρήσεις

Με δεδομένο ότι μια από τις βασικές πηγές πληροφόρησης των εν δυνάμει μετοχών είναι οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι εταιρίες (ισολογισμός, ΚΑΧ, Κατάσταση Διάθεσης κερδών), η σημασία της πληροφόρησης που δίνεται από τους ορκωτούς λογιστές μέσα από το προσάρτημα που υποβάλλεται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις, είναι πολύ μεγάλη. Μέσα από αυτό μπορούν να πληροφορηθούν, για την γενική πορεία της επιχείρησης, αλλά και το ποιο σημαντικό ίσως να δουν αν τα στοιχεία που εμφανίζονται είναι ορθά, η υπάρχει παραποίηση οικονομικών καταστάσεων.

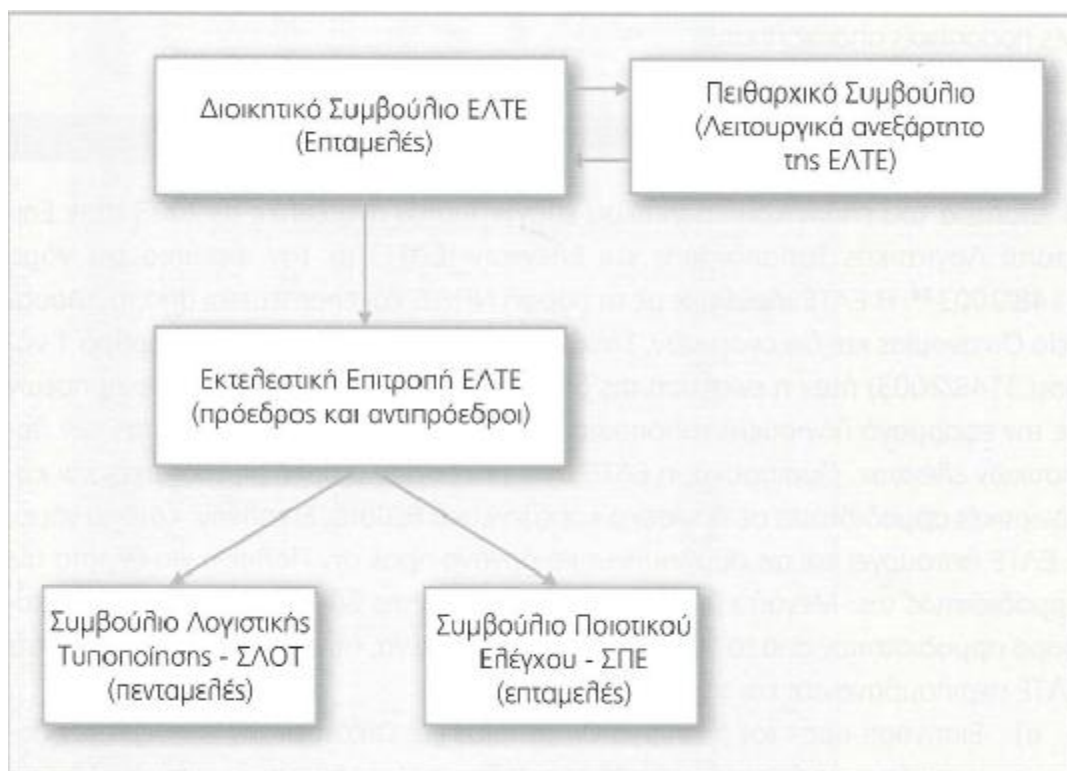
Κατά συνέπεια ο ορκωτός λογιστής σήμερα, πρέπει να είναι αμερόληπτος και ίσως και «ψυχρός» στην απεικόνιση των παρατηρήσεων του σε σχέση με την πορεία μια εταιρείας. Στις επόμενες ενότητες παρουσιάζουμε τις βασικές ευθύνες του επαγγέλματος, καθώς επίσης και τις σημαντικές αλλαγές που έχουν γίνει τα τελευταία χρόνια.

5.6 Η εποπτεία Του επαγγέλματος

Η εποπτεία του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος ανατέθηκε το 2003 στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με τον ιδρυτικό της νόμο 3148/2003. Η ΕΛΤΕ ιδρύθηκε με τη μορφή ΝΠΔΔ και εποπτεύεται από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών. Στόχος της ίδρυσης της ΕΛΤΕ (βλέπε άρθρο 1 νόμου 3148/2003) ήταν η ενίσχυση της διαφάνειας της λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων. Ουσιαστικά, η ΕΛΤΕ είναι μια δημόσια αρχή με εποπτικές και κανονιστικές αρμοδιότητες σε λογιστικά και ελεγκτικά θέματα. Επιπλέον, κατά το νόμο, η ΕΛΤΕ λειτουργεί και ως συμβουλευτικό όργανο προς την Πολιτεία για θέματα της αρμοδιότητάς της. Μεγάλο μέρος του αντικειμένου της ΕΛΤΕ προέρχεται από μεταφορά αρμοδιοτήτων από το ΣΟΕΛ. Πιο συγκεκριμένα, στην κύρια αρμοδιότητα της ΕΛΤΕ περιλαμβάνονται και τα εξής:

- Εισήγηση προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων (ελεγκτικά πρότυπα, λογιστικά πρότυπα και λογιστικά σχέδια).
- Γνωμοδότηση προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης του ιδιωτικού και δημοσίου τομέα.
- Άσκηση εποπτείας στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σχετικά με την τήρηση των κανόνων άσκησης του ελέγχου και μέριμνα για τον ποιοτικό έλεγχο των διενεργούμενων από τους ελεγκτές υποχρεωτικών ελέγχων,
- θέσπιση, ύστερα από εισήγηση του ΣΟΕΛ, κανόνων δεοντολογίας για την άσκηση ίου έργου των ορκωτών ελεγκτών και ίων ελεγκτικών εταιρειών και έλεγχος της τήρησης των κανόνων αυτών.

Η διοικητική οργάνωση της ΕΛΤΕ συνοψίζεται στο παρακάτω διάγραμμα.
 Διάγραμμα 3.2: Το οργανόγραμμα της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)



Η ΕΛΤΕ διοικείται από επταμελές Διοικητικό Συμβούλιο το οποίο αποτελείται από τον πρόεδρο, δύο αντιπροέδρους και τέσσερα μέλη. Ο πρόεδρος και οι αντιπρόεδροι επιλέγονται από την κυβέρνηση από πρόσωπα με κύρος, γνώση και εμπειρία σε λογιστικά θέματα, σύμφωνα με την επιταγή του νόμου. Η επιλογή μάλιστα του προέδρου υπόκειται στην έγκριση της Βουλής. Τα τέσσερα μέλη υποδεικνύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, το Σύνδεσμο Βιομηχάνων και το Σύνδεσμο Βιομηχάνων Βορείου Ελλάδος. Όλα τα μέλη της ΕΛΤΕ διορίζονται με τριετή θητεία.

5.7 Νομική ευθύνη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Η Νομική Ευθύνη των Ελεγκτών διακρίνεται σε τρεις υποκατηγορίες και αυτές είναι:

Αστική Ευθύνη

Γενικά η αστική ευθύνη, αφορά την ευθύνη αποζημίωσης προς ζημιωθέντα πρόσωπα. Θεωρείται ως η πλέον σημαντική μορφή ευθύνης κυρίως στις περισσότερο ανεπτυγμένες χώρες και ιδιαίτερα στη Μ. Βρετανία, στις Η.Π.Α., στον Καναδά και στην Αυστραλία. Στις περισσότερες χώρες εξακολουθεί να είναι εις ολόκληρο και σε πολλές από αυτές απεριόριστη. Με τον όρο «εις ολόκληρο ευθύνη» εννοούμε, πως όταν για μία ζημία ευθύνονται δύο ή περισσότερα πρόσωπα τότε ο ζημιωθείς έχει την δυνατότητα διεκδίκησης της αποζημίωσης από οποιονδήποτε από τους ευθυνόμενους και άσχετα από την εμπλοκή του καθενός.

Το θέμα της ευθύνης των Ελεγκτών το κατοχυρώνει το άρθρο 37 του νόμου 2190/192060, βάσει του οποίου οι ελεγκτές ευθύνονται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους για οποιοδήποτε πταίσμα και υποχρεούνται αποζημίωσης στην εταιρία. Αυτή η ευθύνη δεν μπορεί να αποκλεισθεί ή να τροποποιηθεί. Η αξίωση της εταιρίας για αποζημίωση, όμως παραγράφεται μετά από το πέρας δύο ετών.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική και όχι συλλογική, ακόμη και αν τον έλεγχο τον διενήργησαν δύο ή και περισσότεροι ελεγκτές. Ευθύνη παρόλα αυτά καταλογίζεται στον εκάστοτε ελεγκτή μόνο όταν υπάρχει παράβαση καθήκοντος, πταίσμα και ζημία. Παράβαση θεωρούμε ότι υφίσταται, όταν ο Ελεγκτής δεν εκπληρώνει ή εκπληρώνει πλημμελώς την υποχρέωση την οποία έχει αναλάβει απέναντι στην ελεγχόμενη εταιρία, να διεξάγει δηλαδή τον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων με επιμέλεια.

Γίνεται αποδεκτό, ότι ένας Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ασκεί με επιμέλεια τα καθήκοντα του, εάν:

- Επιδεικνύει την επιδεξιότητα και την κατάρτιση που θα επιδείκνυε οποιοσδήποτε άλλος εξίσου ικανός ελεγκτής κατά την άσκηση του συγκεκριμένου ελέγχου.
- Ακολουθεί τα ελεγκτικά πρότυπα, τους κανόνες και τις οδηγίες του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.
- Διερευνά εμπεριστατωμένα τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγει, και αξιολογεί με ιδιαίτερη προσοχή την αποδεικτική τους ισχύ.
- Δεν δέχεται να αναλάβει τον έλεγχο, γιατί φρονεί ότι τα προσόντα του και η γενική εμπειρία του δεν επαρκούν για το έργο αυτό.
- Φροντίζει ώστε οι συνεργάτες του να επιδεικνύουν εύλογη επιμέλεια.

Ο Ελεγκτής όμως, ευθύνεται και έναντι των τρίτων των οποίων τα συμφέροντα έβλαψε με την παράβαση των ελεγκτικών του καθήκοντων και ιδίως του καθήκοντος της εχεμύθειας και των παρεπόμενων υποχρεώσεων του. Για παράδειγμα, αξίωση για αποζημίωση από τον ελεγκτή μπορεί να έχουν οι επενδυτές που προέβησαν σε επίσημες επενδύσεις βασιζόμενοι σε ψευδή έκθεση.

Ακολούθως το ίδιο μπορούν να πράξουν οι μέτοχοι και οι ομολογιούχοι οι οποίοι ζημιώθηκαν από την παράβαση του ελεγκτή για απόλυτη εχεμύθεια. Ο ελεγκτής ευθύνεται για αποζημίωση τρίτων, μετόχων, πιστωτών, επενδυτών των οποίων τα συμφέροντα έβλαψε με έλλειψη επιμέλειας και εχεμύθειας, όπως αναφέραμε και

παραπάνω. Με βάση τα άρθρα 914 και 919 του Αστικού Κώδικα, ορίζεται ότι «ο παρά τον νόμον ζημιώσας άλλον υπαιτίως υποχρεούται εις αποζημίωσιν».

Ποινική Ευθύνη

Με βάση τα άρθρα 63β και 63γ του νόμου 2190/1920, οροθετείται η ποινική ευθύνη του ελεγκτή όταν αυτός παραβαίνει το καθήκον της μη παράνομης θεώρησης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, της εχεμύθειας και της δήλωσης κολλήματος διορισμού του ως ελεγκτή.

Συγκεκριμένα με το άρθρο 63β του νόμου 2190 ορίζεται ότι:

«Ελεγκτές ανωνύμων εταιριών...αν από αμέλεια ως νομίμως έχοντα, ισολογισμό που καταρτίστηκε παρά τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών και με χρηματική ποινή.....ευρώ ή με μία από τις ποινές αυτές. Σε περίπτωση όμως δόλου τιμωρούνται με βάση τις ποινές του άρθρου 57»

Με το άρθρο 63γ του νόμου 2190/1920 ορίζεται ότι:

«Τιμωρείται διά φυλακίσεως μέχρι τριών μηνών πας ελεγκτής ανωνύμων εταιρειών, όστις δεν ήθελε τηρήσει απόλυτον εχεμύθεια, περί των παρ' αυτού παρατηρηθέντων εν τη λειτουργία της εταιρίας..»

Αναφορά σχετικά με την ποινική ευθύνη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών γίνεται και στο Π.+ 226/92 το οποίο ορίζει ότι:

« Ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται να τηρεί απόλυτη εχεμύθεια περί των όσων λαμβάνει γνώση κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Την υποχρέωση έχουν επίσης τόσο το ελεγκτικό όσο και το λοιπό προσωπικό που απασχολεί ο Ορκωτός Ελεγκτής...»

Όπως αναφέρει και ο Παππάς στο βιβλίο του «Εισαγωγή στην ελεγκτική», ο ελεγκτής έχει σοβαρή υποχρέωση να είναι εχέμυθος σχετικά με τα όσα παρατηρεί

κατά την άσκηση του ελέγχου. Πολλές από τις πληροφορίες που συλλέγει είναι ζωτικής σημασίας για την επιβίωση της επιχείρησης και τυχόν κοινοποίηση τους θα είχε σοβαρές επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητα της.

Τέλος ο ελεγκτής φέρει ποινική ευθύνη όταν δεν δηλώσει κώλυμα διορισμού του, δηλαδή όταν αποσιωπήσει λόγω εξαίρεσης του, για παράδειγμα είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή υπάλληλος της υπό έλεγχο επιχείρησης.

Πειθαρχική Ευθύνη

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του Π.+ 226/9264, υπάρχει πειθαρχική ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή όταν αυτός:

α. Ασκεί πλημμελώς τα καθήκοντα του.

β. Επιδεικνύει ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.

γ. Προβεί σε παράβαση νόμου, κανονιστικής διάταξης ή δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτή.

Ο ελεγκτής που έχει υποπέσει σε πειθαρχικό παράπτωμα παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου στο Πειθαρχικό Συμβούλιο του Σώματος.

5.8 Ευθύνη των ελεγκτών στην Ελλάδα

Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Π.+226/9268, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ευθύνεται για κάθε ελεγκτικά πρότυπα », ζημία από ενέργεια ή παράλειψη του κατά τη διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση της εκθέσεως ελέγχου, εφόσον η ενέργεια ή η παράλειψη αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια. Ως προϋπόθεση για την στοιχειοθέτηση ευθύνης αποζημίωσης ο νόμος απαιτεί η ζημία αυτή να προκλήθηκε από τη χρήση της εκθέσεως ελέγχου.

Ως ανώτατο όριο αποζημίωσης, το παραπάνω άρθρο θέτει το πενταπλάσιο του εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του συγκεκριμένου Ορκωτού Ελεγκτή κατά το προηγούμενο έτος, εφόσον το δεύτερο ποσό είναι μεγαλύτερο.

Ακόμη το άρθρο 19, καθιστά υποχρεωτική την ασφαλιστική κάλυψη των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών σε ασφαλιστική επιχείρηση. Το ποσό της ασφαλιστικής κάλυψης ορίστηκε ως ελάχιστο όριο στο 150% του συνόλου των αμοιβών τις οποίες ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρία ή η κοινοπραξία ελεγκτών έλαβαν κατά την προηγούμενη χρήση.

Τέλος, όταν οι ζημίες που προκλήθηκαν οφείλονται σε ελαφρά αμέλεια του ελεγκτή, τότε τα πρόσωπα τα οποία ζημιώθηκαν μπορούν να προσφύγουν επικαλούμενα τις διατάξεις του άρθρου 914 του Αστικού Κώδικα. Με βάση το άρθρο 914, δημιουργείται ευθύνη αποζημίωσης για ζημία που προκλήθηκε παράνομα και υπαίτια, ακόμα και από ελαφρά αμέλεια.

5.9 Η Καθιέρωση του Ποιοτικού Ελέγχου

Το 2001 η ενεργειακή εταιρία Enron και η ελεγκτική εταιρία Arthur Andersen, μια εκ των πέντε κορυφαίων ελεγκτικών εταιριών για εκείνη την περίοδο, ενεπλάκησαν σε ένα τεράστιο οικονομικό σκάνδαλο εξαιτίας αμφιλεγόμενων λογιστικών πρακτικών που είχαν ακολουθηθεί, τόσο από την διοίκηση όσο και από την ελεγκτική εταιρία. Άλλες παρόμοιες παρατυπίες κυρίως στις Η.Π.Α. την περίοδο 2001-2002, όπως οι εξής περιπτώσεις: AOL, Bristol-Myers, Squibb, Cendant, Computer Associates (CA), Consec, Dynergy, WorldCom. Αλλά και στην Ευρώπη υπήρξαν εταιρίες οι οποίες είχαν εμπλακεί σε διάφορες λογιστικές απάτες την ίδια χρονική περίοδο, όπως η ComRoad AG (Γερμανία), η Lernout & Hauspie Speech Products (Βέλγιο), η Parmalat (Ιταλία) και η Royal Ahold (Ολλανδία).

Στα «Θύματα- Θύτες» των παραπάνω σκανδάλων περιλαμβάνονταν μια σειρά από εμπλεκόμενα μέρη, μεταξύ των οποίων ήταν παγκοσμίου φήμης ινστιτούτα

και οργανισμοί, καθώς επίσης τράπεζες, ελεγκτικές εταιρίες, μανάτζερς, υψηλόβαθμα στελέχη, αναλυτές αγορών, ελεγκτές και το εργατικό προσωπικό.

Ο συνδυασμός των παραπάνω γεγονότων είχε ως αποτέλεσμα την θέσπιση νέων αυστηρότερων νομοθετικών κανόνων και ελεγκτικών μηχανισμών, τόσο στις Η.Π.Α. όσο και στην Ευρωπαϊκή Ένωση, με σκοπό τον αυστηρότερο έλεγχο τόσο των εισηγμένων επιχειρήσεων όσο και των ελεγκτικών εταιριών, ώστε να υπάρξει μεγαλύτερη διαφάνεια και αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις και να αποτραπούν στο μέλλον παρόμοια φαινόμενα λογιστικής απάτης. Έτσι λοιπόν καθιερώθηκε ο ποιοτικός έλεγχος των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών από θεσμοθετημένες αρχές.

5.10 Διεθνές Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου

Το Διεθνές Πρότυπο Ποιοτικού Ελέγχου ISQC 1 αναφέρεται στον ποιοτικό έλεγχο των εταιριών που διεκπεραιώνουν ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και άλλες αναθέσεις διασφαλιστικών και συναφών υπηρεσιών. Σκοπός του προτύπου είναι:

_ Να καθιερώσει βασικές αρχές.

_ Να καθιερώσει διαδικασίες.

_ Να παράσχει οδηγίες.

Σχετικά με τις ευθύνες μιας ελεγκτικής εταιρίας απώτερος σκοπός του προτύπου είναι να υιοθετηθεί ένα επαρκές και αποτελεσματικό σύστημα ποιοτικού ελέγχου για ελέγχους, επισκοπήσεις ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και για άλλες αναθέσεις διασφαλιστικών και συναφών υπηρεσιών.

Κάθε ελεγκτική εταιρία θα πρέπει να καθιερώσει με ευθύνη της διοίκησης ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου κατάλληλα σχεδιασμένου ώστε να παρέχει σε αυτήν εύλογη διασφάλιση ότι τηρούνται τα επαγγελματικά πρότυπα καθώς και οι

διοικητικές και νομικές απαιτήσεις του επαγγέλματος και ότι οι εκθέσεις ελέγχου που εκδίδονται είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις.

5.11 Στοιχεία Συστήματος Ποιοτικού Ελέγχου

Τα στοιχεία του συστήματος, στο οποίο στηρίζεται ο ποιοτικός έλεγχος είναι τα εξής:

- Ευθύνες καθοδήγησης για ποιότητα μέσα στην ελεγκτική.
- Δεοντολογικές απαιτήσεις.
- Ανεξαρτησία.
- Αποδοχή και διατήρηση ελεγκτικού έργου και συναφών υπηρεσιών.
- Ανθρώπινο Δυναμικό.
- Ανάθεση ευθυνών σε ελεγκτικές μονάδες.
- Διεκπεραίωση ελεγκτικού έργου.
- Συνεννόηση.
- Ποιοτικός έλεγχος του ελεγκτικού έργου.
- Παρακολούθηση.
- Παράπονα.
- Τεκμηρίωση.

Το σύστημα ποιοτικού ελέγχου πρέπει να είναι καταγεγραμμένο και να γνωστοποιείται στο προσωπικό. Επιπλέον, το προσωπικό της ελεγκτικής εταιρίας θα πρέπει να έχει ενημερωθεί για τους επιδιωκόμενους στόχους, το μήνυμα της προσωπικής ευθύνης για την ποιότητα κάθε έργου και να ενθαρρύνει για υποβολή προτάσεων και απόψεων σε θέματα ποιοτικού ελέγχου.

5.12 ΔΕΠ 240: Η Ευθύνη του Ελεγκτή στη Διαπίστωση Απάτης ή Λάθους κατά τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων

Ευθύνη Διοίκησης

Η ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης ή σφάλματος βαρύνει τη Διοίκηση της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, η οποία πρέπει να εφαρμόζει κατάλληλα συστήματα λογιστικής και εσωτερικού ελέγχου. Τα συστήματα αυτά μειώνουν αλλά δεν εξαλείφουν την πιθανότητα απάτης ή σφάλματος. Ο ελεγκτής οφείλει να λάβει γραπτή διαβεβαίωση από τη Διοίκηση ότι αναγνωρίζει την ευθύνη αυτή.

Ευθύνη Ελεγκτή

Σύμφωνα με τις οδηγίες του προτύπου αυτού, ο ελεγκτής οφείλει:

- Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών, να αξιολογήσει τον κίνδυνο ύπαρξης ουσιωδών ανακρίβειών επί των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλονται σε απάτη ή σφάλμα.
- Να διατηρεί στάση «επαγγελματικού σκεπτικισμού» σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου, αναγνωρίζοντας την πιθανότητα ότι θα μπορούσε να υπάρξει ουσιώδης ανακρίβεια λόγω απάτης ή λάθους, παρά την ενδεχόμενη εμπειρία του, σχετικά με την τιμιότητα και ακεραιότητα της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας και των ατόμων που είναι επιφορτισμένα με την εταιρική διακυβέρνηση της. Επίσης, τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας πρέπει να συζητούν την επιρρέπεια των οικονομικών καταστάσεων σε ουσιώδη λάθη και παραλείψεις, λόγω ενεργειών απάτης.
- Κατά τη διαδικασία της γνώσης της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας και του περιβάλλοντος της, να υποβάλλει ερωτήματα προς τη Διοίκηση σχετικά με την εκτίμηση της για τον κίνδυνο ύπαρξης λαθών στις οικονομικές καταστάσεις και τις ακολουθούμενες διαδικασίες για τον εντοπισμό των κινδύνων αυτών. Επίσης, την επικοινωνίας της με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με την εταιρική διακυβέρνηση της οικονομικής μονάδας, σχετικά με τις διαδικασίες εντοπισμού κινδύνων απάτης, και την επικοινωνία με το προσωπικό για τη γνωστοποίηση της πολιτικής της, των επιχειρησιακών πρακτικών και της ηθικής συμπεριφοράς τους.

- Να υποβάλλει ερωτήματα προς τη Διοίκηση σχετικά με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, για να διακριβώσει κατά πόσο έχει γνώση οποιασδήποτε πιθανής απάτης.
- Να κατανοήσει τον τρόπο με τον οποίο, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με την εταιρική διακυβέρνηση της οικονομικής μονάδας, εξετάζουν τις διαδικασίες της Διοίκησης για τον εντοπισμό των κινδύνων απάτης.
- Να υποβάλλει ερωτήματα σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με την εταιρική διακυβέρνηση της οικονομικής μονάδας, για οποιοδήποτε θέμα κρίνει απαραίτητο.
- Να εξετάσει εάν οι πληροφορίες που λαμβάνονται ή τυχόν ασυνήθιστες σχέσεις δείχνουν εμφάνιση παραγόντων κινδύνου απάτης.
- Να αξιολογήσει και να προσδιορίσει τους κινδύνους παρείσφρησης ουσιωδών ανακρίβειών στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω ενεργειών απάτης. Εάν οι κίνδυνοι που θα εντοπίσει είναι σημαντικοί, να αξιολογήσει τις σχετικές δικλείδες ασφαλείας και να διαπιστώσει εάν εφαρμόζονται όπως έχουν καθοριστεί.
- Να εξετάσει την κατανομή ευθυνών και την επίβλεψη του προσωπικού, τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται καθώς και τους προβλέψιμους παράγοντες κατά την επιλογή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών.
- Όταν εντοπίσει μια ανακρίβεια, να εξετάσει εάν αυτή μπορεί να είναι ένδειξη απάτης, καθώς και τις επιπτώσεις της.
- Όταν διαπιστώσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι σημαντικά ανακριβείς λόγω απάτης ή λάθους, να εξετάσει τις επιπτώσεις στον έλεγχο.
- Να λάβει έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη Διοίκηση η οποία:
 - να αναγνωρίζει την ευθύνη της για την εφαρμογή και εξασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας δικλείδων ασφαλείας του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου που να στοχεύουν στην παρεμπόδιση της εμφάνισης απάτης ή λάθους

- να αποκαλύπτει στον ελεγκτή τα αποτελέσματα των εκτιμήσεων της ως προς τον κίνδυνο να περιέχονται ουσιώδη λάθη στις οικονομικές καταστάσεις που είναι απόρροια διάπραξης ενεργειών απάτης

- Εάν εντοπίσει απάτη που έγινε από τη Διοίκηση, τους υπαλλήλους που έχουν σημαντικό ρόλο στον εσωτερικό έλεγχο ή λοιπούς, όπου η απάτη αυτή να οδηγεί σε μια σημαντική ανακρίβεια στις οικονομικές καταστάσεις, να κοινοποιήσει τα στοιχεία αυτά στα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με την εταιρική διακυβέρνηση της οικονομικής μονάδας το συντομότερο δυνατό.
- Να ενημερώσει, το συντομότερο δυνατό, τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με την εταιρική διακυβέρνηση και τη Διοίκηση, για ουσιώδεις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- Εάν αντιμετωπίζει δυσκολίες σχετικά με τη δυνατότητα να συνεχίσει τον έλεγχο, να εξετάσει τις επαγγελματικές και νομικές ευθύνες που ισχύουν κατά περίπτωση, το ενδεχόμενο παραίτησης καθώς και τους λόγους που τον οδήγησαν σε αυτήν την απόφαση.
- Όταν ο ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ενδεχομένως να υπάρχει κίνδυνος ουσιώδους ανακρίβειας, λόγω απάτης που σχετίζεται με την καταχώρηση εσόδου πρέπει να τεκμηριώσει τους λόγους για τους οποίους κατέληξε σε αυτό το συμπέρασμα.

5.13 Νόμος Sarbanes – Oxley

Αναμφισβήτητα τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα αποτελούν ένα από τα πιο σημαντικά εργαλεία που έχει στη διάθεση της η διεθνής χρηματοοικονομική κοινότητα για την καταπολέμηση και τον περιορισμό της εταιρικής και χρηματιστηριακής κατάχρησης και απάτης.

Ξεχωριστή περίπτωση νομοθετήματος που ασχολείται σε εκτεταμένο βαθμό με τη χρηστή και αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων των ελεγκτών αποτελεί ο Νόμος του Αμερικανικού Κογκρέσου του 2002 για την Αναμόρφωση των

Διαδικασιών Λογιστικού Ελέγχου Ανώνυμων Εταιρειών και την Προστασία των Επενδυτών, γνωστός ως ο νόμος Sarbanes-Oxley από τους Paul Sarbanes και Michael Oxley

Μια από τις κυριότερες βελτιώσεις που εισήγαγε η νομοθεσία αυτή ήταν η ισχυροποίηση μιας ανεξάρτητης ελεγκτικής επιτροπής (internal audit committee), η οποία αποτελείται από ανεξάρτητα μέλη του διοικητικού συμβουλίου έχει ως στόχο την συλλογή πληροφοριών από τη διεύθυνση της επιχείρησης, την υποστήριξη των εσωτερικών ελέγχων και τη συνεργασία με τους εξωτερικούς ελεγκτές, με γνώμονα το συμφέρον των μετόχων. Η επιτροπή ουσιαστικά έχει αρμοδιότητες επίβλεψης, δίνοντας έτσι την αίσθηση ότι η εταιρεία ανεξαρτητοποιείται από τη διοίκηση και δεν χειραγωγείται από αυτήν.

Με βάση τη συγκεκριμένη νομοθεσία, οι εταιρείες πλέον οφείλουν να ακολουθούν τις νέες οδηγίες όσον αφορά στις πληροφορίες που υποχρεούνται να δημοσιοποιήσουν, όμως οι επενδυτές στερούνται του δικαιώματος τους να προσλαμβάνουν οι ίδιοι δικηγόρους για να μηνύσουν τις εταιρείες, όταν τίθεται ζήτημα παρανομίας ή απάτης. Αντίθετα, πρέπει να περιμένουν το Υπουργείο Δικαιοσύνης να κινήσει τις αγωγές εκ μέρους τους. Βρίσκονται όμως σε πλεονεκτικότερη θέση σε σχέση με το παρελθόν, όπου ήταν δύσκολο να αναδειχθούν τα ελεγκτικά σκάνδαλα, αφού τώρα η εφαρμογή των άρθρων του SOX χαρίζει μεγαλύτερη διαφάνεια στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις.

Επίσης, ο SOX προέβλεψε και τη δημιουργία του Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) – Συμβούλιο Επίβλεψης Απολογισμών Δημόσιων Εταιρειών, με στόχο τη θέσπιση προτύπων γύρω από την ηθική, τη σύγκρουση συμφερόντων, αλλά και την πειθαρχία των λογιστών σε συνδυασμό με τη διεξαγωγή ετήσιων αξιολογήσεων σε μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες. Πλέον οι εταιρείες αυτές απαγορεύεται να παρέχουν υπηρεσίες όπως τήρηση λογιστικών βιβλίων, σχεδιασμό πληροφοριακών συστημάτων και συμβουλές επενδύσεων στους πελάτες τους.

Τέλος, οι Διευθύνοντες και οι Οικονομικοί Σύμβουλοι των εταιρειών έχουν υποχρέωση και ευθύνη, επί ποινή, να πιστοποιούν γραπτώς ότι οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις δημοσιοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις και χρηματοοικονομικές εκθέσεις είναι ακριβείς. Σε περίπτωση που οι αναφορές της επιχείρησης κρίνεται ότι πρέπει να αναθεωρηθούν, τα συγκεκριμένα πρόσωπα πέρα από τις ποινικές διώξεις που Εξωτερικός Έλεγχος – Η Ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή αντιμετωπίζουν, έχουν και την υποχρέωση να επιστρέψουν τις πρόσθετες αμοιβές τους (bonus) για την κάλυψη του κόστους αυτού.

Σε γενικές γραμμές σύμφωνα με τους Rittenberg και Miller (2005), ο νόμος Sarbanes- Oxley έχει πέντε βασικούς στόχους :

- να βελτιώσει την ποιότητα των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων
- να ενισχύσει την ανεξαρτησία των ελεγκτικών εταιρειών
- να βελτιώσει την αντικειμενικότητα των ερευνών
- να ενισχύσει την εταιρική διακυβέρνηση
- να τονίσει την ανάγκη επιβολής των ομοσπονδιακών νόμων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΕ ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

6.1 Εισαγωγή

Μέσα από το κεφάλαιο αυτό θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε ποια είναι εκείνα τα στοιχεία που θα πρέπει να ελέγχει ο ορκωτός λογιστής σε μια επιχείρηση . Σκοπός μας είναι να αποτελέσει εργαλείο σε κάποιον που ξεκινάει το επάγγελμα του ορκωτού λογιστή σήμερα , και θέλει να πραγματοποιήσει έλεγχο σε κάποια επιχείρηση.

Παρακάτω θα αναφέρουμε τα βασικά μέρη που θα πρέπει να ελεγχθούν από τον ορκωτό λογιστή

6.2 Έλεγχος Παγίων

Η υποχρέωση του ελέγχου, είναι η διαπίστωση της ύπαρξης των πάγιων στοιχείων που είναι καταχωρημένα στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου και των παγίων που αποκτήθηκαν κατά της διάρκεια αυτής. Ο έλεγχος αποβλέπει στη διασφάλιση από το ενδεχόμενο της πώλησης των παγίων χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Στη συνέχεια ερευνάται, αν τα πάγια στοιχεία που αγοράστηκαν μέσα στην ελεγχόμενη χρήση καλύπτονται από κανονικά τιμολόγια, διότι έχει διαπιστωθεί η λήψη και η χρησιμοποίηση πολλών πλαστών ή εικονικών τιμολογίων. Επομένως, επιβάλλεται η άμεση προσωπική επαλήθευση από τον ελεγκτή, της ύπαρξης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αναγράφονται στα τιμολόγια των προμηθευτών και η επαλήθευση της τιμής κτήσης τους.

Η αξία κτήσης και οι βελτιώσεις προκύπτουν από τα τιμολόγια αγοράς των παγίων, οι αποσβέσεις εκτιμούνται με την εφαρμογή των ετήσιων συντελεστών

απόσβεσης που υπολογίζονται πάνω στην αξία κτήσης και τις βελτιώσεις (Παπαδόπουλος, 1998).

6.3 Έλεγχος Αποθεμάτων

Ο έλεγχος των αποθεμάτων είναι από τα σημαντικότερα καθήκοντα του φορολογικού ελέγχου, αφού ερευνάται η χρέωση και η πίστωση των λογαριασμών «Εμπορεύματα» και «Πρώτες Ύλες».

Το βασικό εργαλείο για τον έλεγχο είναι το βιβλίο αποθήκης. Όμως είναι περιορισμένος ο αριθμός των επιχειρήσεων που τηρούν τέτοιο βιβλίο και έτσι σε σπάνιες περιπτώσεις το βιβλίο υπάρχει στη διάθεση του ελέγχου. Επομένως ο ελεγκτής θα πρέπει να βρει άλλα στοιχεία ώστε να τον διευκολύνουν στη συνέχιση του έργου του. Ο έλεγχος των αποθεμάτων όπως και οι μέθοδοι φοροδιαφυγής εκτείνονται σε διάφορες κατευθύνσεις (Παπαδόπουλος, 1998).

Ο ελεγκτής που αναλαμβάνει να ελέγξει την επιχείρηση για τα προηγούμενα οικονομικά έτη, έχει την υποχρέωση να διενεργήσει ορισμένους ελέγχους ώστε να διαπιστώσει την τωρινή κατάσταση της επιχείρησης. Με αυτό τον τρόπο σχηματίζει τη δική του γνώμη, για την ειλικρίνεια της επιχείρησης και δημιουργεί, τις προϋποθέσεις που θα τον βοηθήσουν για τη σωστή διεκπεραίωση της ελεγκτικής διαδικασίας.

Πρώτη ενέργεια του ελέγχου είναι η θεώρηση των βιβλίων αμέσως μετά την τελευταία εγγραφή. Όμοια θεώρηση θα γίνει στο πίσω μέρος του τελευταίου στοιχείου που έχει εκδοθεί μέχρι τη στιγμή που γίνεται η θεώρηση (τιμολόγιο - Δ.Α., τιμολόγιο, δελτίο αποστολής κ.α). Αμέσως μετά ο ελεγκτής ξεχωρίζει, κατά τη δική του γνώμη, τα πιο πρόσφορα ή ύποπτα είδη, για τα οποία θα ενεργήσει τον ποσοτικό έλεγχο.

6.4 Έλεγχος Πιστωτικού Υπολοίπου Ταμείου

Η έννοια του Πιστωτικού Υπολοίπου του Ταμείου συνιστάται στο ότι ένας επιτηδευματίας δεν μπορεί να πληρώνει τις υποχρεώσεις του από το επαγγελματικό του ταμείο, περισσότερα από αυτά που έχει ήδη.

Με βάση λοιπόν τα παραπάνω, η ύπαρξη πιστωτικού υπολοίπου του ταμείου, ή “κόκκινο ταμείο” όπως ονομάζεται υποδηλώνει τις ακόλουθες πράξεις:

- Ανακρίβεια απογραφής.
- Αγορά ή λήψη υπηρεσιών με τιμολόγια που έχουν υπερτιμολογηθεί.
- Λήψη εικονικών παραστατικών δαπανών τα οποία καταχωρήθηκαν σαν πληρωμές στον λογαριασμό Ταμείο.
- Ανάμιξη προσωπικών χρημάτων του επιτηδευματία ή του ταμιά, με τα χρήματα του ταμείου.
- Απόκρυψη εισπραξής εσόδων χωρίς την έκδοση αποδεικτικού στοιχείου.

Για να βρεθεί το πιστωτικό υπόλοιπο του ταμείου είναι αναγκαίο να υπάρχει στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών η ένδειξη «εξοφλήθηκε» ή απόδειξη ή γραμμάτιο εισπραξής που να επιβεβαιώνει την εκτέλεση της ταμειακής συναλλαγής. Ακόμα πρέπει να τονιστεί ότι όλες οι πράξεις που καταχωρούνται στο λογαριασμό Ταμείο γίνονται πάντα με μετρητά (Παπαδόπουλος, 1998).

6.5 Έλεγχος Φ.Π.Α.

Ο φορολογικός έλεγχος του Φ.Π.Α. θα πρέπει να γίνεται ταυτόχρονα μαζί με τον γενικό έλεγχο για τη διαπίστωση της ειλικρινούς τήρησης των βιβλίων και στοιχείων για τη φορολογία του εισοδήματος. Όταν γίνονται δύο έλεγχοι συγχρόνως τότε εξοικονομείται χρόνος εφόσον οι ελεγκτικές επαληθεύσεις είναι όμοιες μεταξύ τους.

Όταν υπάρχουν περισσότεροι από ένα συντελεστή Φ.Π.Α. τότε χρειάζεται να εξεταστεί η σχέση κατά συντελεστή φόρου πραγματοποίησης των ακαθάριστων

εσόδων. Επίσης απαραίτητο είναι να συντάσσεται κατηγοριοποίηση των κατά είδος αγαθών και υπηρεσιών ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α.

Πριν όμως ξεκινήσουν οι επαληθευτικές ελεγκτικές ενέργειες είναι σημαντικό να γνωρίζει ο ελεγκτής τα τμήματα των συναλλαγών στα οποία θα γίνουν οι εξακριβώσεις (Τερζάκης, 2001).

Τα τμήματα αυτά διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- Τμήμα αγορών και πωλήσεων. (εισροών, εκροών).
- Τμήματα αυτοπαράδοσης αγαθών και αυτοπαροχής υπηρεσιών .
- Τμήμα έκπτωσης φόρου και διακανονισμού των φόρων.

6.6 Έλεγχος Απόδοσης Φ.Π.Α. και Παρακρατούμενων Φόρων

Σκοπός των ελέγχων απόδοσης του Φ.Π.Α. και των παρακρατούμενων φόρων είναι η άμεση είσπραξη των φόρων που δεν έχουν αποδοθεί στο Δημόσιο. Μεταξύ των άλλων φόρων είναι ο οφειλόμενος Φ.Π.Α., οι λοιποί φόροι, τέλη ή εισφορές που δεν έχουν παρακρατηθεί

Η μη παρακράτηση των φόρων ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων δημιουργεί ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας με δυσμενείς συνέπειες ([http://www.pavlosnet.gr./](http://www.pavlosnet.gr/)).

6.7 Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

Ειδικές επαληθεύσεις υπόκεινται και τα βιβλία της Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. αυτές αναφέρονται ως εξής (Παπαδόπουλος, 1998) :

- Πρέπει να γίνει έλεγχος του ταμείου όπως και των αξιόγραφων, για να διαπιστωθεί αν υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο ή διαφορών.

- Εάν στην επιχείρηση όπου τηρούνται τα βιβλία υπάρχει αποθηκευτικός χώρος και τηρείται βιβλίο αποθήκης, πραγματοποιείται έλεγχος ποσοτικής καταμέτρησης σε δύο το λιγότερο βασικά είδη.
- Για κάθε διαχειριστική χρήση που βρίσκεται σε εκκρεμότητα, εκτελείται κλειστή αποθήκη σε δύο τουλάχιστον είδη, με βάση την τιμή μονάδος ή την ποσότητα ή την συνολική αξία.
- Ελέγχεται εάν αποτιμήθηκαν ορθά τα απογραφέντα αποθέματα στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου, σε δύο συγκεκριμένα είδη με βάση την τιμή μονάδος ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία για κάθε αποθηκευτικό χώρο.
- Επιβεβαιώνεται εάν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου αποθήκης, επιλεκτικά για τρία είδη, με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία συμφωνούν με τις ποσότητες που έχουν απογραφεί στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης.
- Επαληθεύετε η ορθή καταχώρηση των υπολοίπων των αποτελεσματικών λογαριασμών από το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά στους λογαριασμούς «Γενικής Εκμετάλλευσης» και «Αποτελεσμάτων Χρήσης».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

7.1 Βασικά συμπεράσματα για τον ορκωτό λογιστή

Οι ορκωτοί ελεγκτές θα πρέπει να είναι άμεμπτου ηθικής, να ελέγχουν την υπό έλεγχο εταιρεία σε βάθος και να επισημαίνουν τα λάθη και τις ανακρίβειες στις οικονομικές της καταστάσεις με απώτερο σκοπό την μελλοντική βελτίωσή της και την προώθηση της γενικότερης οικονομικής ευημερίας. Σε αντίθετη περίπτωση τα αποτελέσματα διαστρεβλώνονται με συνέπεια την ολοκληρωτική κατάρρευση της ελεγχόμενης εταιρείας στο μέλλον. Άλλωστε, η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων είναι άμεσα συνδεδεμένη τόσο με τον εσωτερικό όσο και με τον εξωτερικό έλεγχο, σε σημείο μάλιστα που ορισμένες φορές να μην νοείται ποιότητα οικονομικών καταστάσεων χωρίς την ύπαρξη εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Γι' αυτό το λόγο θα πρέπει ο εξωτερικός έλεγχος να είναι πραγματικός, αξιόπιστος, αμερόληπτος, μη πλασματικός και να αντικατοπτρίζει τα πραγματικά αποτελέσματα της επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο πραγματοποιούνται ταυτόχρονα πολλοί στόχοι όπως αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, ορθή ενημέρωση των εν δυνάμει μελλοντικών επενδυτών και κατ' επέκταση αποφυγή της αισχροκέρδειας.

Σε όλα τα επαγγέλματα, που απαιτείται ειδική εμπειρία, είναι αυτονόητο ότι ο προσφέρων τις υπηρεσίες του, δημοσίως, δεν μπορεί να υποσχεθεί ότι το έργο που αναλαμβάνει θα το διεκπεραιώσει με απόλυτη επιτυχία χωρίς σφάλματα ή παραλείψεις. Αναλαμβάνει, όμως, την υποχρέωση να εκτελέσει την ανατιθέμενη εργασία με ευσυνειδησία, αμεροληψία και υπευθυνότητα, χωρίς να αποκλείονται, ωστόσο, και τυχόν λάθη κατά την εκτέλεση της.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής προσφέρει τις υπηρεσίες του στο κοινωνικό σύνολο. Συνεπώς, οφείλει να έχει μεν τη συνήθη γνώση και εμπειρία που έχουν οι

άλλοι συνάδελφοι όχι μόνο στη χώρα του αλλά και διεθνώς, αλλά κυρίως το ήθος που αρμόζει, καθώς το ελεγκτικό έργο αποτελεί δημόσιο λειτούργημα.

Σήμερα, υπάρχει έντονα η πεποίθηση, ότι η κρίση που μαστίζει τη διεθνή οικονομία, έχει κύριο χαρακτηριστικό την έλλειψη εμπιστοσύνης. Το σύστημα έχει προσβληθεί από αλληπάλληλα σκάνδαλα που υπονομεύουν το παρόν και το μέλλον του, ενώ πολλοί από τους βασικούς θεσμούς της λειτουργίας του αδυνατούν να εφαρμοστούν.

Επιπρόσθετα, τα σκάνδαλα έχουν οδηγήσει σε κλονισμό της εμπιστοσύνης των εμπλεκόμενων φορέων (επενδυτές, μέτοχοι, κτλ) στη λειτουργία της αγοράς. Όπως έχουν πιστέψει οι ανά τον κόσμο επενδυτές, με πρωτοπόρους τους Αμερικανούς, το καπιταλιστικό σύστημα είναι «built on trust», στηρίζεται δηλαδή στην εμπιστοσύνη, που προϋποθέτει τη διαφάνεια, τη διαφύλαξη του κύρους των επιχειρήσεων και των στελεχών και την ακεραιότητα των ελεγκτικών μηχανισμών. Αυτή η αξία είναι τελικά και η καλύτερη άμυνα για την διασφάλιση της ακεραιότητας του χρηματοπιστωτικού συστήματος.

Η μελέτη αυτή περί ακεραιότητας και επιτυχίας των ελεγκτικών μηχανισμών για την ασφάλεια των επιχειρήσεων και του επενδυτικού κοινού, εγείρει σημαντικά ερωτήματα που χρήζουν περαιτέρω έρευνας: μπορεί να βελτιωθεί ο μηχανισμός εξωτερικού ελέγχου και πώς, μπορεί να εξασφαλισθεί η μη παραβίαση των αρχών δεοντολογίας και των προτύπων, ποια είναι τα επιπλέον μέτρα αντιμετώπισης κινδύνων για παραβίαση των αρχών, είναι δυνατή η συνεχής ανανέωση των ελεγκτικών προτύπων, με ποιους τρόπους μπορεί να επιτευχθεί η αποκατάσταση της εμπιστοσύνης στο κοινό;

7.2 Προσεγγίσεις Ελαχιστοποίησης της Νομικής Ευθύνης

Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι, η ραγδαία ανάπτυξη του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή λογιστή συνοδεύτηκε, τα τελευταία χρόνια, από μία αντίστοιχη αύξηση των εις βάρος τους αστικών, ποινικών και πειθαρχικών υποθέσεων. Τα περισσότερα κράτη σήμερα για τη διασφάλιση της τάξης και της ευταξίας της

οικονομικής τους ζωής, μεταξύ των άλλων εκχωρούν στους ορκωτοί: ελεγκτές το προνόμιο της διενέργειας ενός ευρύτερου φάσματος ελέγχων. Ταυτόχρονα στα κράτη αυτά διαμορφώνονται συνθήκες ισχυρής προστασίας όλων όσων χρησιμοποιούν τα αποτελέσματα του ελεγκτικού έργου.

Οι ορκωτοί ελεγκτές γίνεται όλο και περισσότερο δεκτό ότι θα πρέπει να φέρουν το βάρος της ζημιάς που προκύπτει από ελεγκτικές πράξεις ή παραλείψεις, γιατί αυτοί είναι οι πλέον ικανοί να λάβουν όλα εκείνα τα μέτρα που μπορούν να αποτρέψουν οποιαδήποτε αμέλεια ή δόλο, για να αποφύγουν τυχόν αρνητικές συνέπειες. Είναι ιδιαίτερα χρήσιμο να τονισθεί ότι, στα πρώτα στάδια της ανάπτυξης του ελεγκτικού επαγγέλματος, η επικρατούσα δικαστική άποψη αναγνώριζε ότι οι ελεγκτές, για να επιζήσουν και να μπορούν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, θα έπρεπε να μην εκτίθενται σε δικαστικές διεκδικήσεις. Διαχρονικά η αντίληψη αυτή άλλαξε άρδην με συνέπεια σήμερα οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές να αναγκάζονται να καταβάλλουν αποζημιώσεις, οι οποίες, σε ένα βαθμό, μπορεί να είναι μοιραίες για την επιβίωση των ελεγκτικών εταιριών. Αποτέλεσμα των τελευταίων αυτών εξελίξεων είναι πολλές εταιρίες ορκωτών ελεγκτών λογιστών, για τη διαφύλαξη του κύρους και των συμφερόντων τους, να εφαρμόζουν πολιτικές μείωσης του κινδύνου ανάληψης ελεγκτικών εργασιών. Σύμφωνα με τις πολιτικές αυτές οι ελεγκτικές εταιρίες αποφεύγουν την ανάληψη ελέγχου εταιριών που λειτουργούν σε συγκεκριμένους κλάδους ή εταιριών που θεωρούνται ως υψηλού κινδύνου.

Για την ελαχιστοποίηση της νομικής ευθύνης των ελεγκτών έχει υποστηριχθεί η λήψη των παρακάτω μέτρων σε επίπεδο επαγγελματικής οργάνωσης των ελεγκτών αλλά και σε επίπεδο ελεγκτικής εταιρίας, κοινοπραξίας ή μεμονωμένου ελεγκτή.

Σε Επίπεδο Επαγγέλματος

Σε επίπεδο επαγγελματικών ενώσεων και ανεξάρτητων φορέων η μείωση των αρνητικών συνεπειών από τη νομική ευθύνη των ελεγκτών μπορεί να επιτευχθεί με τη:

- α. Θέσπιση αποτελεσματικότερων ελεγκτικών προτύπων και την αναθεώρηση ελεγκτικών προτύπων τα οποία δημιούργησαν προβλήματα εφαρμογής,
- β. Ενημέρωση των χρηστών των εκθέσεων ελέγχου, έτσι ώστε να αντιληφθούν την πραγματική έκταση της ευθύνης των ελεγκτών και ιδιαίτερα σε θέματα που σχετίζονται με τη συνέχιση της δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης στο προβλεπτό μέλλον, την ανακάλυψη απάτης, παράνομων ενεργειών κ.λ.π.
- γ. Τη συνεχή βελτίωση και τον εμπλουτισμό του κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας και την τιμωρία των μελών που δεν συμμορφώνονται με αυτόν.

Σε Επίπεδο Ελεγκτικής Εταιρίας ή Ελεγκτή

Από την ανάλυση των δικαστικών υποθέσεων προκύπτει ότι οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, με τη λήψη μιας σειράς προληπτικών μέτρων, είναι δυνατόν να αποτρέψουν τυχόν εμπλοκές τους σε δικαστικούς αγώνες. Ενδεικτικά αναφέρονται τα πιο κάτω μέτρα:

- α. Προσεκτική αξιολόγηση της ακεραιότητας των υποψήφιων πελατών,
- β. Ενίσχυση του συστήματος ελέγχου ποιότητας με απόδοση ιδιαίτερης έμφασης στην ποιότητα του ελεγκτικού έργου και στην πραγματοποίηση ελέγχων ποιότητας.
- γ. Πλήρης συμμόρφωση προς τα πρότυπα και τις κατευθυντήριες οδηγίες της ελεγκτικής και πιστή τήρηση των γενικώς αποδεκτών αρχών της λογιστικής.
- δ. Διασφάλιση της ανεξαρτησίας των ελεγκτών σε όλες τις φάσεις του ελεγκτικού έργου.

ε. Άμεση εξέταση, αξιολόγηση και αξιοποίηση των πρόδρομων σημείων ύπαρξης κινδύνων που οδηγούν σε δικαστικές διεκδικήσεις.

στ. Εξαιρετική προσοχή σε όλες τις φάσεις της ελεγκτικής διαδικασίας.

ζ. Επιμελής σχεδιασμός και τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία από τις πιο σημαντικές λειτουργίες μέσα στην επιχείρηση. Αποτελεί την ανεξάρτητη, αντικειμενική, διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα η οποία στοχεύει στη σωστή σχεδίαση και βελτίωση των λειτουργιών του οργανισμού. Εφαρμόζοντας τις κατάλληλες μεθόδους και έχοντας ένα καλό σύστημα εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνεται η αποτελεσματικότητα της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

Εξίσου σημαντικός είναι και ο εξωτερικός έλεγχος ο οποίος διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες οι οποίοι έχουν ανεπίληπτο ήθος, άρτια επιστημονική κατάρτιση και την απαιτούμενη εμπειρία για να εφαρμόσουν τις γνώσεις τους στην πράξη. Κύριο χαρακτηριστικό του εξωτερικού ελέγχου είναι ότι διενεργείται από εξωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι δεν έχουν καμία εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση σε αντίθεση με τους εσωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι είναι υπάλληλοι της ελεγχόμενης επιχείρησης. Με τον εξωτερικό έλεγχο πιστοποιείται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης και έτσι αυξάνεται το ενδιαφέρον των επενδυτών προς αυτή.

Γενικά με τη διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών (εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου) επιτυγχάνεται η πρόληψη και η καταστολή απρόβλεπτων γεγονότων, εντοπίζονται οι αδυναμίες της ελεγχόμενης επιχείρησης, γίνεται ορθολογικότερη διαχείριση των πόρων της επιχείρησης, οι οικονομικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη αξιοπιστία και αυξάνεται η αποδοτικότητα της.

Βέβαια, κατά τη διενέργεια του ελέγχου μπορεί να εντοπιστούν κάποιες ανακρίβειες, λόγω απροσεξίας του ελεγκτή ή έλλειψης χρόνου, είτε επειδή δεν είχε τους απαιτούμενους πόρους και την εμπειρία που χρειάζεται για να ανταπεξέλθει στις προσδοκίες της επιχείρησης. Ακόμα, κάποιες ανακρίβειες – παραβάσεις οφείλονται σε καταδολιεύσεις, ανειλικρίνεια, απάτες. Ένας ακόμη λόγος που εμφανίζονται κάποιες ανακρίβειες είναι ότι οι ελεγκτές δεν εξετάζουν όλους τους λογαριασμούς ξεχωριστά αλλά παίρνουν ένα δείγμα.

Σίγουρα αυτά που προσφέρει η ελεγκτική υπερισχύουν κάποιων αρνητικών φαινομένων που δημιουργούνται όπως τα λάθη που αναφέραμε παραπάνω και αυτό διότι λαμβάνοντας τα κατάλληλα μέτρα μπορούν και αυτά να αντιμετωπιστούν.

Μέσα στην πολύπλοκη και ραγδαίως εξελισσόμενη σημερινή οικονομική πραγματικότητα, ο ρόλος του ελεγκτή αποκτά μία συνεχώς αυξανόμενη σημασία .Ο έλεγχος των μεγάλων οικονομικών μονάδων, που συγκεντρώνουν συνήθως αξιόλογο πλούτο καθίσταται σήμερα όλο και πιο επιτακτικός .Ο πειρασμός για ατασθαλίες ,καταχρήσεις ,απόκρυψη στοιχείων και λοιπές κακές διαχειρίσεις είναι μεγάλος προκειμένου να απολάβουν διάφορα άτομα οικονομικά οφέλη . Παράλληλα, η ανάγκη για να διασαφηνιστούν πλήρως οι δραστηριότητες της επιχείρησης, επιβάλλει τον έλεγχο από τους Ορκωτούς Λογιστές οι οποίοι έχουν ως κατευθυντήρια γραμμή τα ελεγκτικά πρότυπα και αρχές .Είναι αξιοσημείωτο να αναφερθεί ότι ο έλεγχος ασκείται μέσα από καθορισμένα κριτήρια ανάλογα με το περιβάλλον της κάθε επιχείρησης και τη φιλοσοφία της έκτασης και του βάθους που οροθετείται . Επιπλέον δεν θα πρέπει να αγνοηθεί και η νομική ευθύνη που απορρέει από την υπογραφή των εκθέσεων ελέγχου ,έπειτα από εξέταση επιλεγμένων αποδεικτικών στοιχείων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Σταματιάδης Φίλιππος – Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Ανάλυση, Αθήνα 2007

Παπαδάτου Θεοδώρα, Εσωτερικός και Εξωτερικός έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών, Σάκκουλα 2005.

Κωνσταντίνος Καραμάνης (2008), «Σύγχρονη ελεγκτική: θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα », εκδόσεις Ο.Π.Α.

Χρήστος Καζαντζής (2006), «Ελεγκτική και εσωτερικός έλεγχος», Αθήνα: Business Plus.

Σώμα Ορκωτών Λογιστών(1989), «Ελεγκτικές Οδηγίες Νο 1-12 της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας Ελεγκτών» , Αθήνα: Σώμα Ορκωτών Λογιστών Τεχνικό γραφείο.

Γαγάνης, Ζοπουνίδης (2009), «Αναγνώριση Παραποιημένων Λογιστικών Καταστάσεων», Αθήνα: Κλειδάριθμος

ΕΕΠ 2240, «Η ευθύνη του ελεγκτή να διερευνήσει, στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, το ενδεχόμενο εκούσιων και ακούσιων λαθών», Ε.τ.Κ. τεύχος Β΄/22.10.2004

Νικόλαος Ηρειώτης Αναπληρωτής Καθηγητής Λογιστικής Εθνικού & Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών , Αθήνα 2007

Παπαδόπουλος Επ. (1998) “Φοροδιαφυγή-Φορολογική Λογιστική-Ελεγκτική”, Αθήνα.

Τερζάκης Ε. (2001) “Εφαρμοσμένη Φορολογική Ελεγκτική των Εμπορικών και Βιομηχανικών Επιχειρήσεων”, Αθήνα

Φλιτούρης Αθ. (2007) “Ελεγκτική”, σημειώσεις μαθήματος «Ελεγκτική», ΤΕΙ Σερρών, Θεσσαλονίκη.

Ρογδάκη Ε. (2004) Πανεπιστημιακές Σημειώσεις Εσωτερικού Ελέγχου, Πανεπιστήμιο Αιγαίου, Χίος

INTERNET

- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) - www.soel.gr
- International Federation of Accountants (IFAC) - www.ifac.org
- Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) - www.elte.org.gr
- Το Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης - www.eur-lex.europa.eu
- Taxheaven - www.taxheaven.gr
- <http://www.dntzanatos.gr>
- <http://www.hcmc.gr>
- <http://gosuccess.eu/2012>
- <http://www.pavlosnet.gr>.
- <http://andreaskoutoupis.blogspot.gr>
- <http://www.drogalas.gr/uploads/dissertations>

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΝΟΜΟΣ Σ.Ο.ΕΛ. – ΕΛΤΕ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

Άρθρο 1

Αντικείμενο

Ο παρών νόμος έχει ως αντικείμενο την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 (ΕΕL157 της 9.6.2006) και τη συνεπαγόμενη, λόγω της προαναφερόμενης εναρμόνισης, συμπλήρωση και μεταβολή του νομοθετικού πλαισίου, που διέπει τον ελεγκτικόλογιστικό θεσμό, όπως, κυρίως, το νομοθετικό αυτό πλαίσιο έχει ρυθμισθεί από το ν. 3148/2003 «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 136 Α’/5.6.2003).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ

ΧΟΡΗΓΗΣΗ ΑΔΕΙΑΣ, ΣΥΝΕΧΗΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΚΑΙ ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Άρθρο 3

Χορήγηση άδειας στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία

1. Δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια).
2. Αρμόδια αρχή για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία ορίζεται η ΕΛΤΕ. Η χορήγηση ή μη επαγγελματικής άδειας γίνεται με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου.
3. Για τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας σε νόμιμους ελεγκτές πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 4 και 6 έως 10 του παρόντος νόμου.
4. 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) Το ελεγκτικό γραφείο να πληροί την προϋπόθεση που ορίζεται στο Άρθρο 4.

Άρθρο 4

Εντιμότητα

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

Άρθρο 5

Ανάκληση της επαγγελματικής άδειας

1. Η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται προσωρινά ή οριστικά με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου.

2. Η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή και του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται σε περίπτωση σοβαρής αμφισβήτησης της εντιμότητάς τους και εφόσον δεν υλοποιηθούν από τον νόμιμο ελεγκτή, μέσα σε χρονικό διάστημα που καθορίζεται από την ΕΛΤΕ, τα μέτρα που θα τους υποδειχθούν από την ΕΛΤΕ, για να αποκατασταθεί η αμφισβήτηση αυτή.

3. Σε περίπτωση ανάκλησης της επαγγελματικής άδειας του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, η ΕΛΤΕ έχει υποχρέωση να γνωστοποιήσει το γεγονός και τους λόγους ανάκλησης στις αρμόδιες αρχές των κρατών-μελών οι οποίες έχουν και αυτές χορηγήσει επαγγελματική άδεια. Τα στοιχεία των αρμόδιων αρχών στις οποίες γίνεται η προαναφερόμενη γνωστοποίηση, καταχωρούνται στο Δημόσιο Μητρώο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Άρθρου 13 του παρόντος νόμου κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο στοιχείο (γ) της παραγράφου 1 του Άρθρου 14 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 6

Προσόντα

Για να χορηγηθεί σε φυσικό πρόσωπο επαγγελματική άδεια νόμιμου ελεγκτή θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά στο πρόσωπο του υποψηφίου οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Επιτυχής ολοκλήρωση του θεσπισμένου βαθμού εκπαίδευσης (δευτεροβάθμια εκπαίδευση) για την εισαγωγή του σε εκπαιδευτικό ίδρυμα ανώτατης εκπαίδευσης.
2. Απόκτηση των αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων στα γνωστικά αντικείμενα του Άρθρου 8 του παρόντος νόμου, η οποία αποδεικνύεται με την επιτυχία του υποψηφίου στις επαγγελματικές εξετάσεις, επιπέδου τέλους πανεπιστημιακών σπουδών ή ισοδυνάμου επιπέδου, που αναφέρονται στο Άρθρο 7 του παρόντος νόμου.
3. Ολοκλήρωση της πρακτικής άσκησης που προβλέπεται από το Άρθρο 10 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 12

Χορήγηση άδειας σε νόμιμους ελεγκτές από άλλα κράτη--μέλη

Οι νόμιμοι ελεγκτές που έχουν λάβει επαγγελματική άδεια σε οποιοδήποτε κράτος - μέλος έχουν δικαίωμα να λάβουν επαγγελματική άδεια στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση ότι θα επιτύχουν σε ειδικές επαγγελματικές εξετάσεις, που διενεργούνται στην Ελληνική γλώσσα, μέσα στα πλαίσια που ορίζονται από το Άρθρο 4 της Οδηγίας 89/48/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 21ης Δεκεμβρίου 1988, στα γνωστικά αντικείμενα που αναφέρονται στο Ελληνικό νομοθετικό και γενικότερα ρυθμιστικό πλαίσιο, που διέπει τους υποχρεωτικούς ελέγχους και την εργασία των νόμιμων ελεγκτών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ

ΕΓΓΡΑΦΗ ΣΕ ΜΗΤΡΩΟ

Άρθρο 13

Δημόσιο Μητρώο

1. Η ΕΛΤΕ είναι αρμόδια να τηρεί δημόσιο μητρώο (Μητρώο Ελεγκτών) για την εγγραφή των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων στα οποία έχει

χορηγηθεί επαγγελματική άδεια. Με Κανονιστική Πράξη της η ΕΛΤΕ αναθέτει τα διαδικαστικά θέματα τηρήσεως του μητρώου σε αρμόδιο επαγγελματικό φορέα.

2. Το Μητρώο Ελεγκτών τηρείται σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στα άρθρα 14 και 15 του παρόντος νόμου.

3. Με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ δύνανται να περιορίζονται οι γνωστοποιήσεις που απαιτείται να παρέχονται από το Μητρώο Ελεγκτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Άρθρου και του Άρθρου 14, στις περιπτώσεις και κατά την έκταση που τούτο είναι αναγκαίο για να περιορισθεί άμεση και σημαντική απειλή της ασφάλειας των εγγεγραμμένων νόμιμων ελεγκτών και των φυσικών προσώπων που απασχολούνται στα ελεγκτικά γραφεία.

4. Η εγγραφή στο Μητρώο Ελεγκτών κάθε νόμιμου ελεγκτή και κάθε ελεγκτικού γραφείου γίνεται με διακεκριμένη αρίθμηση (αριθμός μητρώου).

5. Το Μητρώο Ελεγκτών τηρείται σε ηλεκτρονική μορφή, η πρόσβαση σε αυτό γίνεται με ηλεκτρονικά μέσα και είναι προσιτό στο κοινό.

6. Σε κάθε εγγραφή στο Μητρώο Ελεγκτών γίνεται σαφής μνεία των στοιχείων της ΕΛΤΕ ως αρμόδιας αρχής για: α) τη χορήγηση επαγγελματικής άδειας, β) τη διασφάλιση της ποιότητας της εργασίας κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο Άρθρο 27 του παρόντος νόμου, γ) τη διενέργεια ερευνών και επιβολής κυρώσεων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο Άρθρο 28 του παρόντος νόμου,

δ) την άσκηση δημόσιας εποπτείας κατά τα οριζόμενα στο Άρθρο 30 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 14

Εγγραφή των νόμιμων ελεγκτών στο Μητρώο Ελεγκτών

1. Κάθε εγγραφή νόμιμου ελεγκτή στο Μητρώο Ελεγκτών περιέχει τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία: α) όνομα, πλήρη στοιχεία της επαγγελματικής και ατομικής διεύθυνσης και αριθμό μητρώου,

β) το όνομα και το διακριτικό τίτλο καθώς και τα πλήρη στοιχεία της επαγγελματικής διεύθυνσης και της διαδικτυακής διεύθυνσης του ελεγκτικού γραφείου, στο οποίο ή για λογαριασμό του οποίου ο νόμιμος ελεγκτής παρέχει τις υπηρεσίες του, ανεξάρτητα από τη νομική σχέση με την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές, γ) πλήρη στοιχεία της εγγραφής του νόμιμου ελεγκτή στο Μητρώο Ελεγκτών

άλλων κρατών - μελών ή και της εγγραφής του ως ελεγκτή τρίτης χώρας, με σαφή μνεία του αριθμού μητρώου του και του ονόματος της αρμόδιας, για την εγγραφή αυτή, αρχής.

2. Για τους ελεγκτές τρίτης χώρας που εγγράφονται στο Μητρώο Ελεγκτών σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 41 του παρόντος νόμου, στη σχετική εγγραφή υπάρχει σαφής μνεία της ιδιότητάς τους αυτής με σαφή αντιδιαστολή της εγγραφής τους από τις εγγραφές των νόμιμων ελεγκτών.

3. Η ΕΛΤΕ έχει δικαίωμα να ζητήσει οποιαδήποτε διευκρίνιση κρίνει αναγκαία για την ενημέρωση του Μητρώου Ελεγκτών ή να ζητήσει πρόσθετα στοιχεία για την ενημέρωσή του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑ, ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ, ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ, ΕΜΠΙΣΤΕΥΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

Άρθρο 19

Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας

Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία οφείλουν να συμμορφώνονται με τον ισχύοντα Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants), εκτός των περιπτώσεων που η Επιτροπή, σύμφωνα με τη κανονιστική διαδικασία στην οποία παραπέμπει το Άρθρο 48 παράγραφος 2 της Οδηγίας 2006/43/Ε.Κ., θεσπίσει μέτρα εφαρμογής βασισζόμενα επί των αρχών της επαγγελματικής δεοντολογίας.

Άρθρο 22

Η ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών όταν οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου

1. Στην περίπτωση που υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου, οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη μετόχου ή εταίρου ή ιδιοκτήτη ή μέλους της διοίκησης ή μέλους του εποπτικού οργάνου του ελεγκτικού γραφείου θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του νόμιμου ελεγκτή, τιμωρείται, πέραν των λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις υφιστάμενες διατάξεις, με ανάκληση της επαγγελματικής άδειας του ελεγκτικού γραφείου, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον έξι μηνών.

2. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ αναπροσαρμόζονται οι κυρώσεις, που επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου αυτού.

Άρθρο 23

Αμοιβή υποχρεωτικών ελέγχων

1. Η συμφωνία για λήψη αμοιβής για υπηρεσίες από νόμιμο ελεγκτή ή και ελεγκτικό γραφείο υπό οποιαδήποτε αίρεση ή προθεσμία συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα. Επίσης πειθαρχικό παράπτωμα συνιστά και συμφωνία για λήψη αμοιβής για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο, που εξαρτάται ή επηρεάζεται από την παροχή άλλων υπηρεσιών που παρέχονται στην ελεγχόμενη οντότητα ή σε θυγατρική της ή σε συγγενή της ή σε από κοινού ελεγχόμενη οντότητα, από τον νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο ή από συνδεδεμένο μέρος του ελεγκτικού γραφείου ή από νόμιμο ελεγκτή ή και ελεγκτικό γραφείο που ανήκει στο ίδιο δίκτυο με αυτούς.

2. Τα πειθαρχικά παραπτώματα της παραγράφου 1 του παρόντος Άρθρου συνεπάγονται, πέραν των λοιπών κυρώσεων, και την αποβολή των νόμιμων ελεγκτών ή και των ελεγκτικών γραφείων από το σύστημα δημόσιας εποπτείας και οποιαδήποτε ελεγκτική εργασία διενεργείται από αυτούς δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Άρθρο 24

Ελεγκτικά Πρότυπα

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

A) τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing),

B) τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements),

Γ) 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).

3. 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.

Άρθρο 25

Υποχρεωτικοί έλεγχοι ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

1. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο που έχει αναλάβει τον υποχρεωτικό έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, φέρει την πλήρη και αποκλειστική ευθύνη όσον αφορά όλα τα οικονομικά δεδομένα και τις πληροφορίες που περιέχονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και κατά συνέπεια είναι πλήρως και αποκλειστικός υπεύθυνος για την έκθεση ελέγχου, στην οποία διατυπώνεται η επαγγελματική του γνώμη για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

2. Στα πλαίσια της ευθύνης που καθιερώνεται από την παράγραφο 1 του παρόντος Άρθρου, ο ελεγκτής ομίλου οικονομικών μονάδων έχει υποχρέωση να επισκοπεί κριτικά και να αξιολογεί την εργασία των ελεγκτών και των ελεγκτικών οντοτήτων τρίτων χωρών, καθώς και των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, που διενεργούν εργασία για τους σκοπούς του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής ομίλου έχει υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς και κατάλληλα τη διενέργεια της προαναφερόμενης επισκόπησης και αξιολόγησης. Η καταλληλότητα και επάρκεια της τεκμηρίωσης κρίνεται από τη δυνατότητα που παρέχεται στην ΕΛΤΕ να διενεργήσει ποιοτικό έλεγχο στην εργασία του ελεγκτή ομίλου.

3. Στην περίπτωση που, για τους σκοπούς του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, έχει διενεργηθεί ελεγκτική εργασία από ελεγκτή ή ελεγκτική οντότητα τρίτης χώρας με την οποία η ΕΛΤΕ δεν έχει συνάψει συμφωνία συνεργασίας κατά τα προβλεπόμενα στο Άρθρο 42 του παρόντος νόμου, ο ελεγκτής ομίλου έχει υποχρέωση να παραδώσει στην ΕΛΤΕ τα φύλλα εργασίας ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο ανήκει ή φυλάσσεται από τον ελεγκτή και την ελεγκτική οντότητα τρίτης χώρας, το οποίο, κατά την κρίση της ΕΛΤΕ, είναι απαραίτητο για τη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου της εργασίας του. Εάν νομικά ή άλλα κωλύματα παρεμποδίζουν τη διαβίβαση των εγγράφων ελέγχου από μια Τρίτη χώρα στον ελεγκτή του ομίλου, τα αποδεικτικά έγγραφα που διατηρεί ο ελεγκτής του ομίλου αποτελούν απόδειξη ότι προέβη σε κατάλληλες ενέργειες, προκειμένου να αποκτήσει πρόσβαση στα αποδεικτικά έγγραφα του ελέγχου και, σε περίπτωση εμποδίων πέραν εκείνων της νομοθεσίας της χώρας, αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τα εμπόδια αυτά.

Άρθρο 26

Έκθεση Ελέγχου

Η Έκθεση Ελέγχου υπογράφεται από τον νόμιμο ελεγκτή που διενήργησε την εργασία και σε περίπτωση που η εργασία διενεργήθηκε στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου, από τον κύριο εταίρο, με σαφή μνεία των στοιχείων του ελεγκτικού γραφείου στο όνομα και για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκε ο υποχρεωτικός έλεγχος.