



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

ΕΞΕΛΙΞΗ - ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: Δοξαστάκη Καλλιόπη

ΛΑΒΑΝΤΣΙΩΤΗΣ ΑΠ. ΚΩΝ/ΝΟΣ



ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΚΡΗΤΗΣ - ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2014

*αφιερώνεται στους γονείς
και τον αδερφό μου*

Πίνακας περιεχομένων

<i>ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ</i>	5
<i>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</i>	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	
<i>1.1 Ορισμός της Ελεγκτικής</i>	7
<i>1.2 Κατηγορίες Ελέγχου</i>	10
<i>1.3 Κατηγορίες Ελεγκτών</i>	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	
<i>2.1 Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC)</i>	13
<i>2.2 Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Πρακτικών (IAPC)</i>	13
<i>2.3 Αρχές Κώδικα Δεοντολογίας της IFAC</i>	14
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ	
<i>3.1 Ελεγκτικά Πρότυπα</i>	16
<i>3.2 Τα Ελεγκτικά Πρότυπα Του Αμερικάνικου Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών</i>	16
<i>3.3 Τα ελεγκτικά πρότυπα του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.)</i>	18
<i>3.4 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα</i>	19
<i>3.5 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα</i>	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	
<i>4.1 Ιστορική Εξέλιξη της Ελεγκτικής</i>	23
<i>4.2 Ιστορική εξέλιξη της οργανωτικής δομής και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα</i>	23
<i>4.3 Περίοδος μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το έτος 1957</i>	24
<i>4.4 Περίοδος λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (1957 -1992)</i>	25
<i>4.5 Απελευθέρωση του επαγγέλματος και η ίδρυση του ΣΟΕΛ, 1992</i>	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ	
<i>5.1 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)</i>	31
<i>5.2 Οργανωτική Δομή</i>	33

5.2.1 Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης	35
5.2.2 Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου	36
5.2.3 Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων	38
5.3 Αρμοδιότητες Ε.Λ.Τ.Ε.	40

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

6.1 Το Επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή – Λογιστή	42
6.1.1 Ορκωμοσία	42
6.1.2 Έλεγχος	42
6.1.3 Θεμελιώδεις Αρχές	43
6.2 Πλεονεκτήματα	43
6.3 Έργο	45
6.4 Ασυμβίβαστα – Περιορισμοί	46
6.5 Άρνηση παροχής υπηρεσιών	50
6.6 Κωλύματα Διορισμού	50
6.7 Εκπαίδευση	51
6.7.1 Εξετάσεις	52
6.7.2 Έλεγχος θεωρητικών γνώσεων και πρακτικής εφαρμογής τους	52
6.7.3 Αποχώρηση από το επάγγελμα	54
6.8 Ποιες Α.Ε. υποχρεούνται να χρησιμοποιούν Ορκωτούς Ελεγκτές	55
6.8.1 Αμοιβές Ελεγκτών Α.Ε.	57
6.9 Πειθαρχικός Έλεγχος	58

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

7.1 Κανονισμός επαγγελματικής δεοντολογίας	60
7.2 Σκοπός κανονισμού επαγγελματικής δεοντολογίας	60
7.3 Έκταση εφαρμογής και εννοιολογικοί προσδιορισμοί	62
7.4 Παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών	63
7.5 Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα	64
7.6 Εχεμύθεια	66
7.7 Ποιοτική επάρκεια εργασιών ελέγχου	67
7.8 Διαφήμιση – Αθέμιτος Ανταγωνισμός	69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΟΟ

8.1 Σχέσεις με Συναδέλφους και Ελεγκτικούς Φορείς	70
8.2 Προστασία του κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ.	71
8.3 Ανάθεση Ειδικών Αρμοδιοτήτων κ Υποχρεώσεων - Τήρηση του παρόντος κανονισμού – Κυρώσεις	72
8.3.1 Παραγραφή	73
8.4 Ισχύς προηγούμενων Αποφάσεων και Οδηγιών	73
8.5 Ελάχιστο Όριο Αξιοπρεπούς Διαβίωσης του Σ.Ο.Ε.Λ.	74

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ

9.1 Πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου και πρόγραμμα ελέγχου	75
9.2 Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων	75
9.3 Περιεχόμενο	76
9.4 Εκδότης	77
9.5 Υπόχρεες Εταιρείες	78
9.6 Συνέπειες από την μη επιλογή Ελεγκτών	79
9.7 Έναρξη Εφαρμογής	79

Βιβλιογραφία.....	81
--------------------------	-----------

Ευχαριστίες

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου προς όλους εκείνους που συνέβαλαν στην επιτυχή ολοκλήρωση της παρούσας πτυχιακής. Πρώτα, την επιβλέπουσα Καθηγήτρια κ. Καλλιόπη Δοξαστάκη για την στήριξη και καθοδήγηση , καθώς επίσης για τις κριτικές παρατηρήσεις και διορθώσεις σε όλη τη διάρκεια της συγγραφής της πτυχιακής εργασίας. Δεύτερο, τους συμφοιτητές μου και τους φίλους μου. Τέλος, την οικογένεια μου για την ηθική και οικονομική υποστήριξη σε όλα τα χρόνια των σπουδών μου.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα τελευταία χρόνια στο χώρο της Ελεγκτικής και του Ελεγκτικού Επαγγέλματος έχουν παρατηρηθεί ταχύτατες και εντυπωσιακές αλλαγές. Οι αλλαγές αυτές έχουν προκύψει ως αποτέλεσμα μεταβολών στις δυνάμεις της αγοράς, αλλά και εξελίξεων στο ευρύτερο οικονομικό και θεσμικό πλαίσιο τόσο σε εθνικό αλλά και σε παγκόσμιο επίπεδο. Επιπλέον οι αλλαγές αυτές είναι τόσο σημαντικές που καθιστούν την ενασχόληση με το αντικείμενο εξαιρετικά ενδιαφέρονσα από διάφορες πλευρές (έρευνα, διδασκαλία, άσκηση επαγγέλματος). Λόγω του φαινομένου της παγκοσμιοποίησης, ο έλεγχος διεθνοποιείται: η υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων επεκτείνεται, εθνικές εταιρείες ελεγκτών ενσωματώνονται σε διεθνή δίκτυα και ενισχύεται ο ρόλος των μεγάλων διεθνών εταιρειών. Παράλληλα οι εξελίξεις στο χώρο της ελεγκτικής προβλέπεται να γίνουν πιο θεαματικές τα επόμενα χρόνια σε αρκετές χώρες, με την περαιτέρω διεθνοποίηση της οικονομίας και του ελέγχου, αλλά και τη εισαγωγή της πληροφοριακής τεχνολογίας στην καθημερινή ελεγκτική πράξη. Ο δρόμος του Ορκωτού Ελεγκτή απαιτεί τη γνώση ενός συγκεκριμένου επιπέδου λογιστικής με σκοπό να προσληφθούν από κάποια ιδιωτική ελέγτρια εταιρία, προκειμένου να ξεκινήσουν να αποκτούν εμπειρία και ώρες παράστασης ελέγχου. Ο ρόλος του Ελεγκτή αποκτά σημασία τόσο σε ιδιωτικό όσο και σε δημόσιο τομέα, όπως επίσης σε εθνικό και παγκόσμιο επίπεδο. Στην παρούσα Πτυχιακή Εργασία θα πραγματευτούν οι εξελίξεις στο επάγγελμα του Ορκωτού Λογιστή σε όλες τις πτυχές του, τις οργανώσεις που το αφορούν καθώς επίσης και οι κανόνες που το διέπουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1.1 Ορισμός της Ελεγκτικής

Η Ελεγκτική – «Auditing» σήμερα αποτελεί έναν από τους πιο δυνατούς κλάδους της Οικονομικής Επιστήμης. Ο θεσμός της Ελεγκτικής σχετίζεται με την ανάγκη για μετάδοση αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών που αφορούν στη δραστηριότητα των μεγάλων οικονομικών οργανισμών της κοινωνίας. Έτσι, ο σκοπός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων είναι να σχηματίσει γνώμη για την ακρίβεια, την αξιοπιστία και αμεροληψία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, και να καταστήσει αυτές της πληροφορίες διαθέσιμες στους εξωτερικούς χρήστες. Συνεπώς, το κύριο αντικείμενο του ελέγχου είναι ο ελεγκτής να δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις τους παρουσιάζουν μια εικόνα «αληθινή και δίκαιη».

Η ελεγκτική ως κλάδος της οικονομικής – διοικητικής των επιχειρήσεων είναι συγχρόνως τόσο επιστήμη όσο και τεχνική. Επιστήμη γιατί μέσα από τη διερεύνηση παρέχει συνεχώς καινούργια γνώση και τεχνική γιατί σε συνδυασμό με την παραγόμενη επιστημονική γνώση, ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου και φέρει εις πέρας την αποστολή της.

Ο έλεγχος στις επιχειρήσεις, και ιδιαίτερα στις Ανώνυμες Εταιρείες, καθίστανται αναγκαίος και υποχρεωτικός με το νόμο 2190/1920.

Οι βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι οι εξής:

- Εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών
- Διερεύνηση, αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων και απατών
- Έγκριση, ανάλυση και σχολιασμός μετά από συστηματικό έλεγχο της ακρίβειας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων

- Αξιολόγηση της σύνταξης και παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων, που συνήθως αποτελούν ενδιαφέροντα και κατατοπιστικά στοιχεία για την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν μέσα στην επιχείρηση (κύκλος εργασιών, κοστολόγια, πιστοληπτική ικανότητα, εσωτερική αξία κλπ.)
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή αν επάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή των ανάλογων χρήσιμων συμπερασμάτων
- Υπογράμμιση των ατελειών και καθορισμός των αδυναμιών στο όλο κύκλωμα της επιχειρησιακής και διαχειριστικής απεικόνισης
- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης, προκειμένου να γίνει δυνατός ο σχηματισμός των σωστών προβλέψεων

Στην ελληνική βιβλιογραφία συναντάμε διαφόρους ορισμούς της Ελεγκτικής:

«Η Ελεγκτική αποτελεί τις γενικές αρχές και τους παράγωγους κανόνες, αλλά και τις επιμέρους τεχνικές και διαδικασίες ελέγχου, που χρησιμοποιούνται στην εκπλήρωση του σκοπού της ελεγκτικής στα πλαίσια της ευρύτερης οικονομικής δραστηριοποίησης του ανθρώπου»(Κάντζος, 2006:23).

«Ελεγκτική είναι σύνολο κανόνων, αρχών και ενεργειών, με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε Λογιστικό-διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση»(Τσακλαγκάνος, 2005:8).

«Ελεγκτική των επιχειρήσεων είναι το σύνολο λογιστικών και οικονομικών ενεργειών, που έχουν ως σκοπό την εξακρίβωση θεμάτων αναγομένων στη συναλλακτική και λειτουργική δράση των επιχειρήσεων» (Τσακλαγκάνος, 2005:8).

Η Διεθνής Επιτροπή Ελεγκτικών Προτύπων (IAPC:1980) ορίζει τον έλεγχο ως «..την ανεξάρτητη εξέταση των οικονομικών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας, είτε κερδοσκοπικής ή όχι, ανεξάρτητα από το μέγεθος ή τη νομική μορφή της, όταν μια τέτοια εξέταση γίνεται με σκοπό να εκφέρει γνώμη ε 'αυτού».

Η κατηγοριοποίηση των ελέγχων μπορεί να γίνει καλύτερα με βάση το αντικείμενο στο οποίο επιλέγει να δώσει έμφαση ο κάθε έλεγχος.

Έτσι έχουμε τις ακόλουθες κατηγορίες:

- 1. Χρηματοοικονομικός έλεγχος.** Είναι ο γνωστός έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής παρουσίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μεγεθών που αφορούν στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα της δράσεως των οικονομικών μονάδων.
- 2. Λειτουργικός έλεγχος.** Σε αυτόν επιδιώκεται να αξιολογηθεί κατά πόσον μια λειτουργία, συνολική ή αποσπασματική και όχι απαραίτητα χρηματοοικονομικής φύσεως, εκτελείται σύμφωνα με κάποια δεοντολογικά ή επιστημονικά κριτήρια και αρχές του συγκεκριμένου κλάδου, αλλά και σύμφωνα με τις γενικότερες επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές(κανονισμός, ελέγχους πληροφόρησης, κλπ.).
- 3. Έλεγχος αποδοτικότητας.** Ο έλεγχος αυτός απασχολεί κυρίως, τους εσωτερικούς ελεγκτές, και ενδιαφέρεται για το αν μια διαδικασία ή λειτουργία σε έναν οργανισμό φέρνει τα αποτελέσματα για τα οποία έχει εγκαθιδρυθεί ή συμβάλλει θετικά στη λειτουργία του συνολικού συστήματος στο οποίο είναι και αυτή ενταγμένη.
- 4. Έλεγχος συμμόρφωσης.** Έχει σκοπό την διαπίστωση της συμμόρφωσης με κάποιους προσυμφωνημένους όρους ή προδιαγεγραμμένες διαδικασίες των εμπλεκόμενων μερών(πχ. συμμόρφωση προς τους όρους δανειακών συμβολαίων, κλπ.)
- 5. Ειδικοί έλεγχοι.** Ειδικός έλεγχος μπορεί να είναι κάθε έλεγχος ο οποίος δεν εμπίπτει σε μια από τις παραπάνω συγκεκριμένες.

1.2 Κατηγορίες Ελέγχου

Η σημασία του ελέγχου δεν μπορεί να κατανοηθεί αν δεν διασαφηνιστεί πλήρως η έννοια του, έτσι λοιπόν ανάλογα με το υποκείμενο του ελέγχου(το άτομο που διενεργεί τον έλεγχο) και τη σχέση εργασίας του με τον ελεγχόμενο, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- **Εσωτερικούς:** Είναι οι έλεγχοι που γίνονται από τον ίδιο τον ελεγχόμενο φορέα και συγκεκριμένα από ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη του, οι οποίοι είναι υπάλληλοι της επιχείρησης και ονομάζονται εσωτερικοί ελεγκτές.
- **Εξωτερικούς:** Είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι δεν έχουν καμιά σχέση εξαρτημένης εργασίας ή υπαλληλική ιδιότητα με την οικονομική μονάδα την οποία ελέγχουν κατόπιν πρόσκλησης από τους μετόχους της.
- **Μικτούς:** Είναι οι έλεγχοι που οργανώνονται και συντονίζονται από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου της οικονομικής μονάδας και διενεργούνται σε συνεργασία με εξωτερικούς ελεγκτές.

Στη συνέχεια, ανάλογα με την έκταση που έχουν, οι έλεγχοι διακρίνονται σε :

- **Ειδικούς:** Είναι οι έλεγχοι που έχουν ως αντικείμενο διερεύνησης ένα συγκεκριμένο τομέα ή αντικείμενο όπως για παράδειγμα τις προμήθειες, τις εισπράξεις, τις πληρωμές, τις πωλήσεις, την παραγωγή κ.ο.κ.
- **Γενικούς:** Είναι οι έλεγχοι που επεκτείνονται σε ολόκληρη την επιχειρηματική δραστηριότητα μιας χρονικής περιόδου. Παράδειγμα γενικού ελέγχου αποτελεί ο έλεγχος ισολογισμού τέλους χρήσης που διενεργείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές.

Ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο διενεργούνται, έχουμε τους εξής ελέγχους:

- **Προληπτικούς:** Δηλαδή τους ελέγχους που έχουν στόχο την πρόληψη των αρνητικών για την επιχείρηση αποκλίσεων και διενεργούνται από τις ίδιες τις υπηρεσίες των τμημάτων.
- **Κατασταλτικούς:** Δηλαδή τους ελέγχους που διενεργούνται μετά το πέρας ή την ολοκλήρωση κάποιας διαδικασίας ή γεγονότος αποκλειστικά από εσωτερικούς ελεγκτές και αποσκοπούν στη διαπίστωση εφαρμογής συγκεκριμένων διαδικασιών, στην επιβεβαίωση ότι οι στόχοι που είχαν τεθεί επιτεύχθηκαν ή όχι, και στην αποκάλυψη τυχόν λαθών, παραλείψεων, κλοπών ή κακών χειρισμών όσον αφορά υλικά μέσα ή παραγωγικούς πόρους.

Επιπρόσθετα, ανάλογα με τη διάρκεια τους, οι έλεγχοι διακρίνονται σε:

- **Μόνιμους ή διαρκείς:** Διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά την εκτέλεση της οικονομικής πράξης, συναλλαγής ή οικονομικής λειτουργίας. Οι διαρκείς έλεγχοι είναι πάντα και προληπτικοί έλεγχοι, όπως αναφέρθηκαν παραπάνω.
- **Τακτικούς ή περιοδικούς:** Πραγματοποιούνται σε κατά χρονικά διαστήματα και διενεργούνται αποκλειστικά από εσωτερικούς ελεγκτές.
- **Έκτακτους ή περιστασιακούς:** Διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις είτε κατόπιν πρωτοβουλίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου είτε κατόπιν εντολής της διοίκησης είτε κατόπιν συγκεκριμένων καταγγελιών.

Τέλος, ξεχωριστό είδος ελέγχου αποτελεί ο έλεγχος διαχείρισης, ο οποίος είναι εκείνος που μετρά το βαθμό επίτευξης των τεθέντων στόχων της επιχείρησης και θέτει ως ζήτημα την αποτελεσματική ή μη εκμετάλλευση των χρησιμοποιούμενων παραγωγικών πόρων. Ο έλεγχος διαχείρισης δεν ελέγχει απευθείας τα αποτελέσματα της επιχείρησης αλλά τις διαδικασίες και τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη αυτών των αποτελεσμάτων και εξετάζει τα επιτεύγματα της επιχείρησης σε σχέση με το εσωτερικό και εξωτερικό της περιβάλλον.

1.3 Κατηγορίες Ελεγκτών

Στην Ελλάδα όπως και στις οικονομικά αναπτυγμένες χώρες υπάρχουν αρκετές κατηγορίες ελεγκτών.

Αυτές μπορούν να ταξινομηθούν σε τέσσερις κατηγορίες, οι οποίες είναι οι εξής:

- I. Εξωτερικοί Ελεγκτές ή Ορκωτοί - Ελεγκτές Λογιστές,
- II. Εσωτερικούς Ελεγκτές,
- III. Κυβερνητικούς Ελεγκτές,
- IV. Ελεγκτές του Οικονομικού Εγκλήματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ**2.1 Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC)**

Σύμφωνα με τον Κάζαντζη (2006:67) «η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών(IFAC), ιδρύθηκε στις 7 Οκτωβρίου 1977 με σκοπό την ανάπτυξη και τη βελτίωση ενός παγκόσμια συντονισμένου λογιστικού επαγγέλματος με ομοιόμορφα πρότυπα». Όπως διατυπώνεται στο καταστατικό της IFAC σκοπός της είναι “ παγκόσμια ανάπτυξη και ανύψωση του λογιστικού επαγγέλματος με εναρμονισμένα πρότυπα, ικανού να παρέχει υπηρεσίες σταθερά υψηλής ποιότητας προς το δημόσιο συμφέρον”. Παράλληλα ο Κάζαντζης (2006:68) αναφέρει ότι «προς τη κατεύθυνση αυτής της αποστολής, το Συμβούλιο της IFAC έχει αναθέσει στην Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Πρακτικών(IAPC) να επεξεργαστεί και να εκδώσει, για λογαριασμό του Συμβουλίου, Πρότυπα και Οδηγίες για τον έλεγχο και της συναφείς υπηρεσίες. Η IAPC πιστεύει ότι η έκδοση παρόμοιων προτύπων και οδηγιών θα βελτιώσει το βαθμό ομοιομορφίας των ελεγκτικών πρακτικών και συναφών υπηρεσιών σε παγκόσμια κλίμακα». Κατά τη διενέργεια των ελέγχων της περιόδου 1993-2004, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εφαρμόζαν τα πρότυπα ελεγκτικής του πρώην Σώματος Ορκωτών Λογιστών, τα οποία υιοθετήθηκαν με σχετική απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου. Τα πρότυπα αυτά ήταν σύμφωνα με τις βασικές αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Από το έτος 2005 μέχρι και σήμερα, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εφαρμόζουν τα ΔΠΕ .

2.2 Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Πρακτικών (IAPC)

Η Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Πρακτικών (IAPC), «είναι μια μόνιμη επιτροπή του Συμβουλίου της IFAC . Η επιτροπή αυτή, επιλέγει θέματα για θέματα για λεπτομερή μελέτη μέσω μιας ειδικής υποεπιτροπής, που συστήθηκε για το σκοπό αυτό, στην οποία αναθέτει την ευθύνη της αρχικής προετοιμασίας και σχεδίασης των ελεγκτικών οδηγιών. Η υποεπιτροπή καταρτίζει σχέδια ελεγκτικών οδηγιών, τα οποία υποβάλλει στην IAPC για έγκριση, αφού προηγουμένα έχει εξετάσει κάθε σχετική

πληροφορία που υπάρχει σε εισηγήσεις, μελέτες ή πρότυπα, που εκδίδονται από επαγγελματικές ενώσεις μέλη, από τοπικές οργανώσεις ή από άλλες επαγγελματικές ενώσεις»(Κάζαντζης, 2006:68).

2.3 Αρχές Κώδικα Δεοντολογίας της IFAC

Πέντε βασικές αρχές δεοντολογίας που ο επαγγελματίας είναι υποχρεωμένος να τις ακολουθεί, ανεξάρτητα του είδους της επαγγελματικής υπηρεσία που προσφέρει και της ειδικότερες σχέσεις με την οποία προσφέρει την υπηρεσία αυτή.

Ο επαγγελματίας ελεγκτής πρέπει να τηρεί τα κατωτέρω:

Ακεραιότητα (Integrity)

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

Αντικειμενικότητα (Objectivity)

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

Επαγγελματική ικανότητα και επιμέλεια(Professional competence and due care)

Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να προσφέρει τις επαγγελματικές του υπηρεσίες 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 ή ο εργοδότης του να λαμβάνει άριστης ποιότητας υπηρεσίες.

Εμπιστευτικότητα (Confidentiality)

Οι Ελεγκτές σέβονται την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν και δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, εκτός εάν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση για να γίνει κάτι τέτοιο.

Επαγγελματική συμπεριφορά (professional behavior)

Οφείλει να ενεργεί με τρόπο αρμόζοντα στη καλή φήμη και την κοινωνική θέση του επαγγέλματος και να αποφεύγει κάθε συμπεριφορά η οποία θα μπορούσε να δυσφημήσει το επάγγελμα. Επίσης ο Ορκωτός Λογιστής δεν πρέπει να διατυπώνει υπερβολές για τα προσόντα και την εμπειρία του ή για την ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρει . Ακόμη, πρέπει να μην χρησιμοποιεί υποτιμητικές αναφορές ή μη στοιχειοθετημένες συγκρίσεις για την εργασία άλλων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3.1 Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα ελεγκτικά Πρότυπα καθιερώνονται από επαγγελματικές οργανώσεις των εξωτερικών ελεγκτών κάθε χώρας ή από διεθνείς οργανισμούς. Αποτελούν τις βασικές κατευθυντήριες οδηγίες τις οποίες πρέπει να ακολουθεί ο ορκωτός ελεγκτής(εξωτερικός) προκειμένου να εξασφαλίσει την ορθολογικότητα και την νομιμότητα του έργου του. Πρέπει να χαρακτηρίζεται από εύλογη συνέπεια, να είναι ευκολονόητα από τους χρήστες τους και να τα διακρίνει η αποτελεσματικότητά τους. Σημαντικό ρόλο διαδραμάτισαν οι επαγγελματικές ενώσεις των ελεγκτών της Αγγλίας και της Ουαλίας(The Institute of Chartered Accounts in England and Wales) καθώς και των Ηνωμένων Πολιτειών(The American institute of Certified Public-A.I.C.P.A.). Στην Ελλάδα το έργο της καθιέρωσης των ελεγκτικών προτύπων το έχει αναλάβει Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

3.2 Τα Ελεγκτικά Πρότυπα Του Αμερικάνικου Ινστιτούτου Ορκωτών Ελεγκτών

Αναπτύχθηκαν στις Η.Π.Α. το 1947 και ισχύουν από τότε με μικρές τροποποιήσεις. Είναι πλέον αποδεκτά μιας και τυγχάνουν της γενικής αποδοχής από τους επαγγελματίες Ορκωτούς Λογιστές όλων των Πολιτειών της Αμερικής . Επίσης και από τις περισσότερες ξένες ελεγκτικό-λογιστικές επιχειρήσεις που λειτουργούν τόσο σε διεθνές επίπεδο όσο και στη χώρα μας.

Δεν είναι σχεδιασμένα για να κατευθύνουν τις καθημερινές ελεγκτικές διαδικασίες αλλά συνθέτουν ένα πλαίσιο και επιπροσθέτως επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τη 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 η διενέργεια του ελέγχου και τη 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 έτσι 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 Πορισμάτων (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 αν ο ελεγκτής έχει διατυπώσει διαφορετική γνώμη.

3.3 Τα ελεγκτικά πρότυπα του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.)

Τα ελεγκτικά πρότυπα τα οποία κατεύθυναν 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 μια συνοπτική αναφορά τους, μιας και αποτέλεσαν τη “ζωντανή ιστορία της συντριπτικής πλειοψηφίας των ελέγχων στην χώρα μας”.

Το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΕΛ ενέκρινε ως Πρότυπα (standards) του ΣΟΕΛ 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 ΣΟΛ, 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 ΑΕ 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 είναι ομαδοποιημένα στις παρακάτω ενότητες:

- i. Τα βασικά Πρότυπα που αναφέρονται γενικά στους σκοπούς των ελέγχων, στα προσόντα και στις ευθύνες του ελεγκτή.
- ii. Τα Πρότυπα Καλής Εκτελέσεως που αφορούν την τεχνική του εξωτερικού ελέγχου.
- iii. Τα Πρότυπα Εκθέσεων που πραγματεύονται τη σύνταξη και το περιεχόμενο της έκθεσης και του πιστοποιητικού ελέγχου.
- iv. Τα Πρότυπα Επαγγελματικής Δεοντολογίας που αφορούν τη γενικότερη συμπεριφορά του ελεγκτή.

3.4 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

Με το ΦΕΚ 1589 καθιερώθηκαν τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΕΕΠ) τα οποία σαν στόχο έχουν, από τη μια να βοηθηθούν οι Έλληνες ελεγκτές στην άσκηση του ελεγκτικού έργου τους και από την άλλη να γίνει δυνατή η αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου με τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι διαμορφωμένα στα πλαίσια των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών(IFAC), όπως επιτάσσει η Ελληνική νομοθεσία με το άρθρο 137 του ν.2190/1920. Αναπτύχθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΠΕ) μετά από την εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΕΛ 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 του 2004 με το ΦΕΚ 1589. Αποτελούν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σύνολο κανόνων, το οποίο κατευθύνει τους ελέγχους, οι οποίοι διενεργούνται από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών(ΣΟΕΛ), είτε οι έλεγχοι είναι υποχρεωτικοί ή προαιρετικοί. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα(ΕΕΠ) είναι εδραιωμένα εξ ολοκλήρου πάνω στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα(ΔΕΠ).

Αξίζει να σημειώσουμε επίσης ότι τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα(ΕΕΠ) επειδή ακριβώς βασίζονται στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα(ΔΕΠ), παρέχεται η δυνατότητα στους ελεγκτές της επικουρική επίκλησης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων(ΔΕΠ), είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς συμπλήρωσης των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα ομαδοποιούνται στις παρακάτω ενότητες:

- Εισαγωγικά Θέματα
- Γενικές Αρχές και Ευθύνες
- Αξιολόγηση και Αντιμετώπιση Του Ελεγκτικού Κινδύνου
- Ελεγκτική Μαρτυρία

- Χρησιμοποίηση Συμπεράσματα και Πιστοποιητικά
- Εξειδικευμένοι Στόχοι

3.5 Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου εκδόθηκαν από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accounts - IFAC) το 2009 στην Αγγλική γλώσσα.

Κατηγορίες αναδιατυπωμένων Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (International Standards of Auditing - ISA) που ισχύουν από τον Δεκέμβριο του 2009, είναι οι εξής:

ΔΠΕ 200, ΓΕΝΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 210, ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 220, ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 230, ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 240, ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΠΑΤΗ ΣΕ ΕΝΑΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 250, ΕΞΕΤΑΣΗ ΝΟΜΩΝ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΜΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 260, ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

ΔΠΕ 265, ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΛΕΙΨΕΩΝ ΣΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΣΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ
ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

ΔΠΕ 300, ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 315, ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗΣ ΤΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΤΗΣ

ΔΠΕ 320, ΟΥΣΙΩΔΕΣ ΜΕΓΕΘΟΣ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 330, ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

ΔΠΕ 402, ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

ΔΠΕ 450, ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΖΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 500, ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

ΔΠΕ 501, ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ – ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ

ΔΠΕ 505, ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

ΔΠΕ 510, ΑΡΧΙΚΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΥΠΟΛΟΠΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ

ΔΠΕ 520, ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

ΔΠΕ 530, ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ

ΔΠΕ 540, ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ, ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ, ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

ΔΠΕ 550, ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

ΔΠΕ 560, ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

ΔΠΕ 570, ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

ΔΠΕ 580, ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

ΔΠΕ 600, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΟΥ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΟΥ)

ΔΠΕ 610, ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

ΔΠΕ 620, ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΔΗΜΟΝΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

ΔΠΕ 700, ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 705, ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

ΔΠΕ 706, ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΕΜΦΑΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΑΛΛΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

ΔΠΕ 710, ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ – ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΔΠΕ 720, ΟΙ ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΕ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΥΝ ΕΛΕΓΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΔΠΕ 800, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΠΛΑΙΣΙΑ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ

ΔΠΕ 805, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ή ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

ΔΠΕ 810, ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ**4.1 Ιστορική Εξέλιξη της Ελεγκτικής**

Η ιστορία του ελέγχου καθορίζεται σε μεγάλο βαθμό από την ιστορία της λογιστικής. Οι αρχαίοι πολιτισμοί της Αιγύπτου, της Μεσοποταμίας, της Ελλάδας όπως και της Ιταλίας συνδέονται με την ανάπτυξη οικονομικών συστημάτων. Όμως η καταγραφή των οικονομικών γεγονότων, κατά τη διάρκεια αυτών των περιόδων, γινόταν με το μονογραφικό σύστημα. Η τήρηση βιβλίων, ως διαδικασία για τον προσδιορισμό των κερδών ή της περιουσίας ή ως ένα σύστημα για την λήψη αποφάσεων με στόχο την επίτευξη της μεγιστοποίησης του κέρδους, ήταν ουσιαστικά άγνωστη.

4.2 Ιστορική εξέλιξη της οργανωτικής δομής και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα

Σε τρεις χρονικές περιόδους διακρίνεται η ιστορική εξέλιξη της οργάνωσης και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα:

- i. Στην περίοδο μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (από το έτος 1920-1956), δηλαδή κατά την οποία ο έλεγχος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών ήταν εντελώς τυπικός, λόγω ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος.
- ii. Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το έτος 1957 έως το έτος 1992, κατά την οποία οργανώθηκε και λειτούργησε το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με την μορφή υποχρεωτικής ένωσης προσώπων (επαγγελματιών Ελεγκτών) σε ένα Νομικό Πρόσωπο, που τα μέλη του ασκούσαν δημόσιο λειτούργημα και είχαν κατοχυρωμένη την ελευθερία έκφρασης της επαγγελματικής τους γνώμης. Στους κόλπους του νομικού αυτού προσώπου εκπαιδεύτηκαν και αναδείχθηκαν επαγγελματίες ελεγκτές υψηλού επιπέδου, που διενεργούσαν ουσιαστικό έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις των υπαγόμενων στον έλεγχό τους εταιρειών.

iii. Στην περίοδο από το έτος 1993 μέχρι και σήμερα, δηλαδή από την κατάργηση της μορφής οργάνωσης του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και την λειτουργία ελεγκτικών εταιρειών.

4.3 Περίοδος μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το έτος 1957

Μέχρι τη σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (1956) ο έλεγχος που προβλέπουν οι διατάξεις του κωδικ. νόμου 2190/1920 "περί ανωνύμων εταιρειών" να διενεργείται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών ήταν τελείως τυπικός και όλοι οι Έλληνες συγγραφείς του Εμπορικού Δικαίου είχαν αποφανθεί ότι: "ο έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας στη Χώρα μας είναι πράξη καθαρώς τυπική, αποτελούσα ειρωνεία έναντι της Πολιτείας όσον και έναντι των μετόχων και λοιπών ενδιαφερόμενων, διότι, όπως είναι γνωστό σε όλους, στην πράξη οι διοριζόμενοι από τη Γενική Συνέλευση ελεγκτές περιορίζουν τη δράση τους στην υπογραφή της υπό του Διοικητικού Συμβουλίου ετοιμασθείσης δι' αυτούς εκθέσεως".

Η χωρίς διενέργεια ελέγχου τυπική υπογραφή της Έκθεσης Ελέγχου, από τους Ελεγκτές του κωδ. Ν. 2190/1920, οφειλόταν στο ότι οι ελεγκτές αυτοί δεν ήταν επαγγελματίες ελεγκτές και ο νόμος δεν απαιτούσε κανένα προσόν, με αποτέλεσμα να διορίζονταν ελεγκτές πρόσωπα οποιουδήποτε επαγγέλματος και ανεξάρτητα την μόρφωση τους. Επιπροσθέτως, οι ελεγκτές διορίζονταν και αμείβονταν από τη Διοίκηση της εταιρείας (αφού η Γενική Συνέλευση πάντοτε απλώς επικύρωνε την εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου), τις πράξεις της οποίας καλούνταν να ελέγξουν και συνεπώς υπήρχε σοβαρή εξάρτηση του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.

4.4 Περίοδος λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (1957 -1992)

Η Πολιτεία σύστησε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, του οποίου η λειτουργία άρχισε την 19.11.1956 και στο οποίο, σταδιακά, ανέθεσε τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων αρχικά των μεγάλων και στην συνέχεια των μικρομεσαίων ανώνυμων εταιρειών για να θεραπεύσει την ανωτέρω απαράδεκτη κατάσταση και να οργανώσει ουσιαστικό διαχειριστικό έλεγχο στην ανώνυμη εταιρεία, με το Ν.Δ 3329/1955 . Ειδικότερα, με το νόμο αυτό λήφθηκαν τα εξής βασικά μέτρα:

- Απαγορεύθηκε ρητά οποιαδήποτε ανάμειξη του Ορκωτού Λογιστή στο διορισμό του ως ελεγκτή και στον καθορισμό της αμοιβής του ελέγχου, και ουδεμία σχέση ιδίου οικονομικού συμφέροντος είχε, αφού αμειβόταν με μηνιαίες πάγιες αποδοχές που καθορίζονταν από το Εποπτικό Συμβούλιο.
- Στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος, που διοριζόταν από την Πολιτεία και αποτελείτο από καθηγητές Πανεπιστημιακών Σχολών, μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τον εκλεγμένο Πρόεδρο του Σώματος κλπ, ανατέθηκαν από το νόμο οι εξής αρμοδιότητες:

1. Η πρόσληψη νέων μελών, που υποχρεωτικά γινόταν στην κατώτατη βαθμίδα (του Δόκιμου Ορκωτού Λογιστή Β΄) από πτυχιούχους πανεπιστημιακών οικονομικών σχολών και πάντοτε κατόπιν διαγωνισμού.
2. Η διενέργεια των προαγωγών και η άσκηση της πειθαρχικής εξουσίας.
3. Ο καθορισμός του ύψους των πάγιων μηνιαίων αμοιβών των μελών του Σώματος.
4. Η κατάρτιση κατ' έτος πίνακα από έξι (6) Ορκωτούς Λογιστές και η διαβίβασή του στις υπαγόμενες στον έλεγχο ανώνυμες εταιρείες για την εκλογή, από τον πίνακα αυτόν, των ελεγκτών της χρήσης. Για τους λοιπούς ελέγχους ο Ορκωτός Λογιστής οριζόταν από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από εισήγηση της Διοικούσας Επιτροπής.
5. Ο καθορισμός των αμοιβών κάθε ελέγχου, η είσπραξη και κατάθεσή τους σε ειδικό λογαριασμό της Τράπεζας Ελλάδος και η ανάληψη, από το λογ/σμό αυτό, των αναγκαίων ποσών για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας του Σώματος.

- Οι αρμοδιότητες για τα επαγγελματικά θέματα ανατέθηκαν στη Διοικούσα Επιτροπή, που αποτελείτο μόνο από εκλεγμένα μέλη του Σώματος.
- Ορίστηκε ρητά ότι: "οι "Ορκωτοί Λογισταί δεν θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι, αλλ' ασκούν δημόσιον λειτούργημα. Κατά την εκτέλεση της εργασίας των οι Ορκωτοί Λογιστές είναι ανεξάρτητοι, απαγορευομένης οποιασδήποτε παρεμβάσεως εις το έργον των .Απαγορεύεται η απ' ευθείας μεταξύ Ορκωτού Λογιστού και του ελεγχόμενου συνεννόησις δια τον καθορισμόν της αμοιβής".
- Θεσπίστηκαν αυστηρότατες διατάξεις ασυμβίβαστου του λειτουργήματος του Ορκωτού Λογιστή προς οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα και οποιαδήποτε έμμισθο ή άμισθο υπηρεσία, ώστε να αποκλείεται η δημιουργία σχέσεων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν το έργο του. Πρέπει να επισημανθεί και το ότι, η χρησιμοποίηση του ίδιου Ορκωτού Λογιστή ως ελεγκτή της ίδιας επιχείρησης δεν ήταν δυνατό να είναι μεγαλύτερη της 5ετίας.
- Θεσπίστηκαν αυστηρές προϋποθέσεις ως προς το ανεπίληπτο του ήθους, την ακεραιότητα του χαρακτήρα και την αναμφισβήτητη αρετή και απαιτούνταν υψηλά τυπικά και ουσιαστικά προσόντα.

Τα παραπάνω μέτρα εξασφάλιζαν απόλυτα την ανεξαρτησία της επαγγελματικής γνώμης του Ορκωτού Λογιστή. Επισημαίνεται ότι, τα ανωτέρω μέτρα εισηγήθηκαν Άγγλοι Ορκωτοί Λογιστές, οι οποίοι τα πρώτα χρόνια ήταν οι Τεχνικοί Σύμβουλοι του Σώματος Ορκωτών Λογιστών .Οι Άγγλοι Ορκωτοί Λογιστές δεν εισηγήθηκαν εκείνα που ίσχυαν (και ισχύουν) στη χώρα τους, γιατί πιθανόν έκριναν ότι οι συνθήκες της Ελλάδος δεν προσφέρονταν, αλλά πιθανόν να έλαβαν υπόψη τους τα τυχόν μειονεκτήματα του ελευθέρου επαγγέλματος της πατρίδας τους. Με εισήγηση των προαναφερθέντων Άγγλων Ορκωτών Λογιστών, καταρτίστηκαν πρότυπα (standards) ελεγκτικής, τα οποία βασίζονταν κυρίως στα Αγγλικά ελεγκτικά πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά αναθεωρήθηκαν το έτος 1979 και προσαρμόστηκαν στις βασικές αρχές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων, καθώς και στις ειδικές απαιτήσεις της Ελληνικής νομοθεσίας περί εταιρειών. Κατά την περίοδο αυτή επικράτησε η αντίληψη ότι το επάγγελμα του εξωτερικού

ελεγκτή - Ορκωτού Λογιστή δεν πρέπει να παραλληλίζεται με τα ελευθέρια επαγγέλματα του δικηγόρου, γιατρού κ.λπ., αλλά με το επάγγελμα του Δικαστή. Ο Ορκωτός Λογιστής δεν είναι συνήγορος της επιχείρησης, δεν υπερασπίζεται μόνο τα συμφέροντα της επιχείρησης (των μετόχων της), όπως ο δικηγόρος που υπερασπίζεται τα συμφέροντα του πελάτη του και νόμιμα επικαλείται μόνο τα υπέρ, ενώ αποσιωπά τα εναντίον του. Ο Ορκωτός Λογιστής πρέπει να ενεργεί όπως ακριβώς ο Δικαστής. Το πόρισμα του ελέγχου του Ορκωτού Λογιστή πρέπει να είναι αντικειμενικό και αμερόληπτο έναντι πάντων.

4.5 Απελευθέρωση του επαγγέλματος και η ίδρυση του ΣΟΕΛ, 1992

Το έτος 1992, επικράτησε τελικά στην Κυβέρνηση η άποψη ότι πρέπει και στην Ελλάδα να υιοθετηθεί η μορφή οργάνωσης του ελεγκτικού επαγγέλματος που επικρατεί στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή σε εταιρείες ελεγκτών. Με το Π.Δ 226/1992 "περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή", καταργήθηκαν πολλές από τις προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν, μεταξύ άλλων, ότι:

- Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο.
- Στο Ειδικό Μητρώο εγγράφονται τα ήδη υπηρετούντα μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, καθώς και τα πρόσωπα που πληρούν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από το ίδιο Π.Δ.
- Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι η Γενική Συνέλευση, το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο και το Πειθαρχικό Συμβούλιο.
- Μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές που αργότερα μετονομάστηκαν

"Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές", οι Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές, οι Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές και οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές. Εισαγωγικός βαθμός είναι η βαθμίδα του Ασκούμενου Ορκωτού Ελεγκτή, στην οποία διορίζεται ο έχων ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή και εφόσον είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικής Πανεπιστημιακής Σχολής. Η προαγωγή στις επόμενες βαθμίδες γίνεται μετά από επιτυχείς επαγγελματικές εξετάσεις.

Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας 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 διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

Η Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, αποτελείται από τους εγγεγραμμένους στο ειδικό Μητρώο Ορκωτούς Λογιστές Ελεγκτές που δεν τελούν σε αναστολή άσκησης του επαγγέλματος. Η Γενική Συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο του Σώματος και συνέρχεται τακτικώς άπαξ του έτους, εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του, και εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο. Η Γενική Συνέλευση έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- i. Αποφασίζει επί παντός θέματος που αφορά στην οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος.
- ii. Εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του Σώματος.
- iii. Εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου.

Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από εννέα(9) μέλη και τον Πρόεδρό του, που εκλέγονται ανά τριετία από τη Γενική Συνέλευση. Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί τη διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ως νομικού προσώπου και είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών. Ειδικότερα έχει τις εξής αρμοδιότητες :

- i. Διαχειρίζεται τα οικονομικά του Σώματος, συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό και τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση.
- ii. Διορίζει τους έχοντες τα νόμιμα προσόντα Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (νόμιμοι ελεγκτές) και αποφασίζει την εγγραφή τους στο ειδικό Μητρώο.
- iii. Αποφασίζει τη διαγραφή εκ του Σώματος παντός μέλους του.
- iv. Διεξάγει τις επαγγελματικές εξετάσεις για την απόκτηση της άδειας άσκησης του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.
- v. Ασκεί, δια των αρμοδίων οργάνων, εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές έργο, για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος.
- vi. Μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στη διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων.
- vii. Μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, εκδίδει γενικές οδηγίες που αφορούν το ελεγκτικό επάγγελμα.
- viii. Ασκεί κάθε άλλη αρμοδιότητα που προβλέπεται από την νομοθεσία ή ανατίθεται σ' αυτό με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης.

Το Επιστημονικό Συμβούλιο αποτελείται από τέσσερα μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται, μεταξύ των εν ενεργεία ή πρώην Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή και καθηγητών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων στα γνωστικά αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής, από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος . Το Επιστημονικό Συμβούλιο καταρτίζει ή επεξεργάζεται τους κανονισμούς, οδηγίες και άλλα επιστημονικά κείμενα της αρμοδιότητας του Εποπτικού Συμβουλίου και γνωμοδοτεί επί των παραπεμπόμενων σ' αυτό ζητημάτων. Επίσης, το Επιστημονικό Συμβούλιο είναι αρμόδιο για την εξέταση και αντιμετώπιση τεχνικών ή πρακτικών ζητημάτων σχετικών με την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Ειδικότερα, το Επιστημονικό Συμβούλιο μπορεί να

εξετάζει τα φύλλα εργασίας που στηρίζουν τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή και να υποβάλει σχετική έκθεση στο Εποπτικό Συμβούλιο αν και όποτε του ζητηθεί ή και σε περιπτώσεις που υπάρχουν επώνυμες καταγγελίες..Το έτος 2003 με σχετικό νόμο συστάθηκε η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με σκοπό τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, την γνωμοδότηση επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, καθώς και την άσκηση εποπτείας στο ΣΟΕΛ.

Το έτος 2008 με το Ν.3693 έγινε εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Ειδικότερα με τον νόμο αυτό ρυθμίζονται τα εξής βασικά θέματα:

- i.Προϋποθέσεις για την χορήγηση άδειας άσκησης του επαγγέλματος.
- ii.Διενέργεια επαγγελματικών εξετάσεων για τον έλεγχο θεωρητικών γνώσεων και πρακτικής εφαρμογής τους.
- iii.Απαλλαγές από επαγγελματικές εξετάσεις, πρακτική άσκηση και συνεχής εκπαίδευση.
- iv.Τήρηση δημοσίου μητρώου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
- v.Συμμόρφωση με τις βασικές αρχές του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της IFAC.
- vi.Τήρηση Διεθνών Προτύπων Ελέγχου.
- vii.Πειθαρχική και αστική ευθύνη.

Το ΣΟΕΛ με σχετική απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών έχει αναλάβει την οργάνωση και την εκτέλεση των επαγγελματικών εξετάσεων για την απόκτηση της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (νόμιμου Ελεγκτή). Οι εξετάσεις αυτές διενεργούνται από πενταμελή Εξεταστική Επιτροπή, διοριζόμενη με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και τελούν υπό την εποπτεία και τον έλεγχο της ΕΛΤΕ. Επίσης, με Κανονιστική πράξη της ΕΛΤΕ έχει ανατεθεί στο ΣΟΕΛ η τήρηση του δημόσιου μητρώου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ**5.1 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Και Ελέγχων(ΕΛΤΕ)**

Η ΕΛΤΕ είναι η εθνική εποπτική αρχή του ελεγκτικολογιστικού επαγγέλματος. Εποπτεύει τον Λογιστικό Θεσμό μέσω του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), τον Ελεγκτικό θεσμό μέσω του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου(ΣΠΕ) και το επάγγελμα στο σύνολο του μέσω της Επιτροπής Επαγγελματιών Εξετάσεων (ΕΕΕ). Λειτουργεί κατ' εφαρμογή της κοινοτικής νομοθεσίας(οδηγία 2006/43ΕΚ,8^η ελεγκτική οδηγία) και διέπεται από τον ν.3693/2008 (εναρμόνιση της νομοθεσίας περί υποχρεωτικών ελέγχων με την οδηγία 2006/43ΕΚ) τον ν.3142/2003(Ιδρυτικό νόμο) και το Π.Δ. 74/2009(οργανισμός της ΕΛΤΕ). Επίσης είναι αρμόδια για την θέσπιση και την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών προτύπων.

Αποστολή της είναι η συνεχής ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στη λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα. Ακόμη ασκεί εποπτεία σε νομικούς ελεγκτές που διενεργούν τακτικούς ελέγχους σε επιχειρήσεις και άλλα νομικά πρόσωπα.

Στόχοι της είναι η διασφάλιση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών και η ενίσχυση της αξιοπιστίας και διαφάνειας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Για την επίτευξη των στόχων της ασκεί (μέσω εποπτείας) τις ακόλουθες αρμοδιότητες στις εξής τρεις διακριτές περιοχές:

Α) Ελεγκτικός Θεσμός – Ελεγκτικά Πρότυπα (Auditing Standards Oversight)

Ελέγχει τη συμμόρφωση των νομικών ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

- Διενέργεια Ποιοτικών Ελέγχων στις ελεγκτικές εργασίες που πραγματοποιούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.
- Προστασία ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, χορήγηση, διατήρηση και ανάκληση άδειας

των νομικών ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων.

- Συνεργασία με τις αρχές δημόσιας εποπτείας των κρατών μελών και τρίτων χωρών.
- Είναι υπεύθυνος για τον καθορισμό και την εποπτεία του πλαισίου των επαγγελματικών εξετάσεων, τη συνεχή εκπαίδευση και ελάχιστη πρακτική άσκηση των νομικών ελεγκτών.

B) Λογιστικός θεσμός – Ελεγκτικά Πρότυπα (Accounting Standards)

Εισηγείται της θέσπισης των Λογιστικών Προτύπων της χώρας.

- Εισήγηση για τη θέσπιση, εναρμόνιση και τροποποίηση των λογιστικών προτύπων.
- Γνωμοδότηση και έκδοση οδηγιών για θέματα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων.

Γ) Εποπτεία Επαγγέλματος (Professional Oversight)

Εποπτεύει όλες τις πτυχές για την άσκηση του επαγγέλματος του νομικού ελεγκτή (επαγγελματικές εξετάσεις, πρακτική άσκηση, χορήγηση άδειας άσκησης επαγγέλματος, πειθαρχική διαδικασία).

- Χορήγηση, διατήρηση και ανάκληση αδειας άσκησης επαγγέλματος των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων.
- Καθορισμός και εποπτεία του πλαισίου επαγγελματικών εξετάσεων.
- Επάρκεια πρακτικής άσκησης των νομικών ελεγκτών.
- Καθορισμός της διάρκειας και επάρκειας των προγραμμάτων συνεχούς εκπαίδευσης και της επάρκειας των φορέων που τα παρέχουν.
- Τήρηση δημοσίου μητρώου των νομικών ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων.
- Έγκριση τη παύσης ή παραίτησης νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου.
- Καθορισμός του συστήματος πειθαρχικής διαδικασίας και ελέγχου.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. εφαρμόζει την Νομοθεσία που διέπει το ελεγκτικόλογιστικό επάγγελμα. Είναι Νομικό Πρόσωπο Δημόσιου Δικαίου και η λειτουργία της εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών. Τέλος ως εποπτική αρχή διμερείς και λεπτομερείς σχέσεις με άλλες εθνικές και διεθνείς εποπτικές αρχές για την διευκόλυνση της ανταλλαγής πληροφοριών. Και είναι ενεργό μέλος του European Group of Auditors Oversight Bodies (EGAOB).

5.2 Οργανωτική Δομή

Η ΕΛΤΕ διοικείται από το Διοικητικό Συμβούλιο και ασκεί τις αρμοδιότητες της μέσω της Εκτελεστικής Επιτροπής και των επιμέρους συμβουλίων:

το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.), το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.) και την την Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων.

Οι σχέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου της Ε.Λ.Τ.Ε. με τα επιμέρους εποπτικά συμβούλια και τα εκτελεστικά όργανα της παρατίθενται στο Οργανόγραμμα της Ε.Λ.Τ.Ε.. Επίσης σύμφωνα με την νομοθεσία οι αρμοδιότητες και τα βασικά χαρακτηριστικά του Διοικητικού Συμβουλίου και των βασικών εποπτικών συμβουλίων της Ε.Λ.Τ.Ε. παρατίθενται παρακάτω

Διοικητικό Συμβούλιο

Το Διοικητικό Συμβούλιο (ΔΣ) της ΕΛΤΕ:

- Χαράζει τη γενική πολιτική, στρατηγική και προτεραιότητες.
- Εκδίδει Κανονιστικές Πράξεις σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.
- Συντάσσει τον προϋπολογισμό και παρακολουθεί την υλοποίηση του.
- Επιβλέπει την αποτελεσματικότητα και διαφάνεια λειτουργίας της ΕΛΤΕ και των επιμέρους εποπτικών συμβουλίων της.

- Επιβλέπει μεταβολές στην οργανωτική δομή της ΕΛΤΕ.
- Επιβλέπει το έργο των επιμέρους συμβουλίων και υπηρεσιών.
- Αξιολογεί, σε ετήσια βάση, την αποδοτικότητα και πρόοδο του έργου της ΕΛΤΕ και συντάσσει σχετική απολογιστική έκθεση επί των ετήσιων δραστηριοτήτων της.

Το ΔΣ της ΕΛΤΕ είναι επταμελές και αποτελείται από τον Πρόεδρο, δυο Αντιπροέδρους και τέσσερα μέλη. Η θητεία του είναι τριετής. Ο Πρόεδρος επιλέγεται από πρόσωπα αναγνωρισμένου κύρους και ευρύτερης αποδοχής, με αποδεδειγμένη πείρα και επιστημονική κατάρτιση και ορίζεται σύμφωνα με την διαδικασία του άρθρου 49 Α' του κανονισμού της Βουλής των Ελλήνων. Τα πρόσωπα που διαθέτουν ευρεία επιστημονική κατάρτιση στη λογιστική ή την ελεγκτική επιλέγονται για τις θέσεις των Αντιπροέδρων. Τέλος τα λοιπά μέλη του ΔΣ της ΕΛΤΕ υποδεικνύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, το Σύνδεσμο Ελληνικών Βιομηχάνων και το Σύνδεσμο Βιομηχάνων Βορείου Ελλάδος, ένα μέλος από κάθε φορέα.

Εκτελεστική Επιτροπή

Η Εκτελεστική Επιτροπή (ΕΕ) της ΕΛΤΕ:

- Εκτελεί τις αποφάσεις της ΕΛΤΕ.
- Αναθέτει για μελέτη στο ΣΛΟΤ και στο ΣΠΕ, θέματα της αρμοδιότητάς τους.
- Ασκεί διοικητική εποπτεία στο ΣΟΕΛ και τους λοιπούς επαγγελματικούς φορείς ελεγκτών και λογιστών.
- Αξιολογεί τα πορίσματα της διαχείρισης του ΣΟΕΛ και των λοιπών επαγγελματικών φορέων των ελεγκτών και λογιστών.
- Εκπροσωπεί την ΕΛΤΕ στη συνεργασία της με τα αρμόδια όργανα στην Ελλάδα και το εξωτερικό, για την πρόληψη και την καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

Η ΕΕ αποτελείται από τον Πρόεδρο και του δύο αντιπροέδρους της ΕΛΤΕ.

Εποπτικά Συμβούλια

Οι αρμοδιότητες και η σύνθεση των εποπτικών συμβουλίων της ΕΛΤΕ παρουσιάζονται παρακάτω.

Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ)

Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου(ΣΠΕ)

Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων(ΕΕΕ)

5.2.1 Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης

Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ) είναι πενταμελές και αποτελείται από έναν Αντιπρόεδρο της Ε.Λ.Τ.Ε. ως Πρόεδρο και τέσσερις ειδικούς επιστήμονες οι οποίοι έχουν υψηλό επίπεδο θεωρητικής κατάρτισης στη Λογιστική και μακροχρόνια πείρα πρακτικής εφαρμογής της. Ένας, τουλάχιστον, εκ των ανωτέρω επιστημόνων απαιτείται να είναι κάτοχος διδακτορικού διπλώματος στο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής και τα μέλη του Σ.Λ.Ο.Τ. ορίζονται με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε..

Γνωμοδοτεί σε θέματα λογιστικής τυποποίησης, τα οποία παραπέμπονται σε αυτό με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. και σε προθεσμία που ορίζεται με αυτήν. Κυρίως τα θέματα αυτά είναι:

- α) Η κατάρτιση, η αναθεώρηση ή η τροποποίηση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, με σκοπό την προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής.
- β) Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις οικονομικές μονάδες ή από κατηγορίες αυτών.
- γ) Η έκδοση οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών

Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Στα θέματα, που αναφέρονται στην περίπτωση α', της προηγούμενης παραγράφου το Σ.ΛΟ.Τ. γνωμοδοτεί αφού προηγηθεί μελέτη και εισήγηση του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος. Η ανάθεση της μελέτης στο Οικονομικό Επιμελητήριο γίνεται με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. και η σχετική εισήγηση υποβάλλεται σε αυτή μέσα σε εύλογη προθεσμία που τάσσεται με την ίδια απόφαση. Αν η εισήγηση του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος δεν υποβληθεί μέσα στην προθεσμία που τίθεται κατά περίπτωση το Σ.Λ.Ο.Τ. γνωμοδοτεί χωρίς την εισήγηση. Επίσης σημειώνεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού καταργείται το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης(Ε.ΣΥ.Λ.) που έχει συσταθεί με το ν. 1819/1988 (ΦΕΚ 256 Α') και μεταφέρονται στο Σ.ΛΟ.Τ. θέματα που εκκρεμούν στο Ε.ΣΥ.Λ.

5.2.2 Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου

Το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.) είναι πενταμελές συλλογικό όργανο και η θητεία του είναι τριετής. Τα μέλη του Σ.Π.Ε. και οι αναπληρωτές τους ορίζονται με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. και πρέπει να είναι πρόσωπα εγνωσμένου κύρους με ειδικές γνώσεις και εμπειρία σε θέματα ελεγκτικής, λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας. Ως Πρόεδρος του Σ.Π.Ε. ορίζεται ένας Αντιπρόεδρος του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε.. Ένα από τα μέλη του Σ.Π.Ε. ορίζεται από το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. μετά από πρόταση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που συστάθηκε με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992 (Α' 120). Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών κατόπιν εισηγήσεως του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. καθορίζεται η αποζημίωση των μελών του Σ.Π.Ε..

Επιπλέον το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.) είναι αρμόδιο για:

α) για την διενέργεια ποιοτικών ελέγχων επί των προσώπων των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008 (Α' 174),

β) για την διατύπωση υποδείξεων προς τα πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008, ως αποτέλεσμα ποιοτικών ελέγχων,

γ) για τη διεξαγωγή ερευνών προς διαπίστωση τυχόν παραβάσεων της νομοθεσίας και του ρυθμιστικού πλαισίου που διέπει τις εργασίες των ελεγκτών συμπεριλαμβανομένων των κανονιστικών αποφάσεων της Ε.Λ.Τ.Ε., του εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Δεοντολογίας, των ελεγκτικών προτύπων ή των προτύπων διασφάλισης της ποιότητας, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν καταγγελίας,

δ) για την διατύπωση εισηγήσεων προς το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. ως αποτέλεσμα της διεξαγωγής ερευνών κατά την περίπτωση γ' της παρούσας παραγράφου,

ε) για την διεξαγωγή ερευνών που σχετίζονται με την επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων και με την άσκηση εποπτείας επί την της Διεύθυνσης Λογιστικών και Ελεγκτικών θεμάτων, Μελετών και Υποστήριξης Ποιοτικών Ελέγχων της Ε.Λ.Τ.Ε. κατά τη διεξαγωγή προαναφερθεισών ερευνών,

στ) για την διατύπωση γενικών εισηγήσεων προς το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. επί ελεγκτικών θεμάτων, θεμάτων άσκησης ποιοτικού ελέγχου και διερεύνησης πειθαρχικών παραβάσεων, και

ζ) επί οποιουδήποτε άλλου θέματος προσιδιάζει στην άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της ελεγκτικής εργασίας, καθώς και στη διερεύνηση των υποθέσεων για τη διαπίστωση της τυχόν τ'λεσης πειθαρχικών παραβάσεων.

3. Με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. ρυθμίζεται το περιεχόμενο, ο τρόπος και η διαδικασία διενέργειας των ποιοτικών ελέγχων και κάθε άλλο σχετικό θέμα, ιδίως δε:

α) τα πρόσωπα, φυσικά ή νομικά, που θα διενεργούν τους ποιοτικούς ελέγχους,

β) τα κριτήρια επιλογής των φορέων που θα εντάσσονται κάθε φορά στον προγραμματισμό του Σ.Π.Ε. για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων,

γ) οι υποχρεώσεις των ελέγχων προσώπων κατά τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων,

δ)η δημοσιοποίηση των αποτελεσμάτων των ποιοτικών ελέγχων, και

ε) οι υποχρεώσεις των ελεγχόμενων προσώπων κατόπιν ολοκλήρωσης των ποιοτικών ελέγχων.

4 Τα πρόσωπα επί των οποίων διενεργήθηκε ποιοτικός έλεγχος υποχρεούνται να συμμορφώνονται με τις υποδείξεις που διατυπώνονται προς αυτά από το ΣΠΕ ως αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ποιοτικού ελέγχου. Κατά τη διατύπωση των υποδείξεων του, αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ποιοτικού ελέγχου. Κατά τη διατύπωση των υποδείξεων του, το ΣΠΕ τάσσει στα ως άνω πρόσωπα εύλογη προθεσμία προς συμμόρφωση. Τυχόν μη συμμόρφωση με τις υποδείξεις του ΣΠΕ εντός της ταχθείσης προθεσμίας συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα.

5.Με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ καθορίζεται η δαπάνη για τη διενέργεια του ποιοτικού ελέγχου, η οποία βαρύνει τον προϋπολογισμό της ΕΛΤ.Ε.

5.2.3 Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων

Με την εναρμόνιση της Εθνικής Νομοθεσίας με την Ευρωπαϊκή Οδηγία 2006/43, η ΕΛΤΕ είναι η αρμόδια αρχή για την δημόσια εποπτεία του ελεγκτικού επαγγέλματος. Στο πλαίσιο αυτό, η ΕΛΤΕ είναι υπεύθυνη για τα ακόλουθα:

- Τη χορήγηση, διατήρηση και ανάκληση αδείας άσκησης επαγγέλματος των νομικών ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων,
- Την τήρηση δημόσιου μητρώου των νομικών ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων,
- Την εποπτεία και έλεγχο των επαγγελματικών εξετάσεων

Ο σκοπός των επαγγελματικών εξετάσεων είναι να διαπιστωθεί η κατοχή υψηλού επιπέδου θεωρητικών γνώσεων στα γνωστικά αντικείμενα που ορίζει η νομοθεσία και η δυνατότητα της ορθής πρακτικής εφαρμογής των προαναφερόμενων θεωρητικών γνώσεων. Η εξεταστέα ύλη ορίζεται με κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ ύστερα από εισήγηση του ΣΠΕ ή των επαγγελματικών ενώσεων ώστε να καλύπτει τα γνωστικά αντικείμενα που ορίζει η Νομοθεσία. Επίσης με την ίδια κανονιστική πράξη διεθνοποιούνται οι επαγγελματικές εξετάσεις και παρέχεται η δυνατότητα στους υποψήφιους που έχουν περατώσει επιτυχώς τις εξετάσεις του Association of Chartered Certified Accounts (ACCA) της Μ.Βρετανίας, του Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), και του κοινού Προγράμματος Εξετάσεων το οποίο διοργανώνεται από κοινού από το ΣΟΕΛ και το ACCA(πλην εξετάσεων F4 & F6) να ολοκληρώσουν τις επαγγελματικές εξετάσεις του άρθρου 12 του Ν.3693/2008, εφόσον επιτύχουν και στις εξετάσεις στα γνωστικά αντικείμενα του Ελληνικού εταιρικού, πτωχευτικού, αστικού, εμπορικού, φορολογικού, ασφαλιστικού και εργατικού δικαίου. Τα παραπάνω ισχύουν και για τους Έλληνες ομογενείς υπηκόων τρίτων χωρών που είναι μέλη των Επαγγελματικών Ινστιτούτων CPA(ΗΠΑ), ΟΑ (Καναδάς), CA(SA) (Νότια Αφρική), CA (Αυστραλία).

Η Επιτροπή Επαγγελματικών Εξετάσεων (ΕΕΕ) έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- Επιλέγει και θέτει θέματα εξετάσεων
- Μεριμνά ώστε οι εξετάσεις να καλύπτουν την εξεταστέα ύλη
- Διενεργεί ελέγχους ποιότητας στις εξετάσεις
- Εγκρίνει απαλλαγές από γνωστικά αντικείμενα

Επιπλέον συγκροτείται με απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ύστερα από εισήγηση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ. Τέλος αποτελείται από δύο μέλη Διδακτικού Επιστημονικού Προσωπικού ΑΕΙ, το ένα εκ των οποίων ορίζεται ως Πρόεδρος, στο γνωστικό πεδίο της Λογιστικής ή της Ελεγκτικής και από τρία μέλη του ΣΟΕΛ.

5.3 Αρμοδιότητες Ε.Λ.Τ.Ε.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. έχει της εξής αρμοδιότητες:

α) Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Κλαδικού Σχεδίου Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνιση τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα.

β) Μέριμνα για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων.

γ) Γνωμοδοτεί προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι λογαριασμοί του Δημόσιου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δευτέρου βαθμού και των φορέων του δημόσιου τομέα, όπως οριοθετείται από τον ν. 1256/1982(ΦΕΚ 65 Α').

δ) Ασκεί εποπτεία στο Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), σχετικά με την τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται η έκταση. Το περιεχόμενο και ο τρόπος της εποπτείας.

ε) Αξιολογεί τα πορίσματα του ελέγχου της διαχείρισης του Σ.Ο.Ε.Λ..

~~στ)~~ *(Καταργήθηκε με την παρ.2 του άρθρου 37 του Ν.4170/2013)*

ζ) Συνεργάζεται με την επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρο 7 του ν. 2331/1995(ΦΕΚ 173 Α') για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες από τις ελεγκτικές εταιρείες και τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές.

η) Συνιστά προσωρινές επιτροπές ή ομάδες εργασίας προς εξυπηρέτηση των αναγκών της. Η σύσταση πραγματοποιείται με αιτιολογημένη απόφαση της Εκτελεστικής Επιτροπής εγκρινόμενη από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών. Στην ίδια απόφαση καθορίζεται το έργο από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών. Στην ίδια απόφαση καθορίζεται το έργο, η διάρκεια και η σύνθεση κάθε επιτροπής ή ομάδας εργασίας. Το ύψος της αμοιβής των μελών τους καθορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 3205/2003(ΦΕΚ 297 Α'), όπως ισχύει κάθε φορά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ**6.1 Το Επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή – Λογιστή****6.1.1 Ορκωμοσία**

Πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους και την εγγραφή τους στα κατά το άρθρο 13 Μητρώα, τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών δίνουν τον ακόλουθο όρκο:

«Ορκίζομαι να τηρώ κατά την άσκηση του επαγγέλματός μου, επακριβώς το Σύνταγμα και τους νόμους του Κράτους, καθώς και τους δεοντολογικούς κανόνες που διέπουν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και να εκτελώ τίμια και ευσυνείδητα τα καθήκοντά μου».

6.1.2 Έλεγχος

Όπως είναι γνωστό ένα από τα τρία (3) θεσμικά όργανα (Γενική Συνέλευση, Διοικητικό Συμβούλιο, Ελεγκτής) λειτουργίας του θεσμού της Ανώνυμης Εταιρίας, σχεδόν σε όλες τις χώρες του Κόσμου, είναι ο Ελεγκτής. Ο ρόλος αυτού του θεσμικού οργάνου, με αυξημένα μάλιστα επαγγελματικά προσόντα και ανεξαρτησία, προσωπική και λειτουργική, έχει ανατεθεί στον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή. Ο θεσμός του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ήλθε στην Ελλάδα το 1995, ενώ με την πλήρη προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της 8ης Οδηγίας (84/253) της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν καθοριστεί τα απαιτούμενα αυξημένα προσόντα για την άσκηση του επαγγέλματος. Δεδομένου ότι το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι μέλος της International Federation of Accountants (IFAC), από της ιδρύσεως της, παρακολουθεί και εφαρμόζει όπου είναι δυνατό στο πλαίσιο της ισχύουσας νομοθεσίας τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Κατά συνέπεια, το καθορισμένο από την 8η Οδηγία πλαίσιο των επαγγελματικών προσόντων, οι κανόνες ασκήσεως του Ελεγκτικού επαγγέλματος και της επαγγελματικής δεοντολογίας και το πλαίσιο των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της IFAC, οριοθετούν ότι το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ασκείται μέσα στο πλαίσιο διεθνών αρχών και κανόνων.

6.1.3 Θεμελιώδεις Αρχές

Οι θεμελιώδεις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως προσδιορίζονται στις διακηρύξεις και τα Ελεγκτικά Πρότυπα της IFAC έχουν ως εξής:

1.Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να είναι πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα. Τα αυξημένα επαγγελματικά προσόντα ορίζονται από την Οδηγία 8η 84/253 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προς την οποία προσαρμόστηκε πλήρως η Ελληνική νομοθεσία, με την έγκριση της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την αποδοχή του Συμβουλίου της Επικράτειας.

2.Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας [Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992].

3.Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων του ελέγχου [Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992].

4.Το ελεγκτικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ασκείται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και την ισχύουσα εσωτερική και Κοινοτική νομοθεσία [Π.Δ. 226/1992].

6.2 Πλεονεκτήματα

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

1.Ανώνυμες εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, απολαμβάνουν των κατά το άρθρο 37α του Κ.Ν 2190/1920, «περί Ανωνύμων Εταιρειών», πλεονεκτημάτων.

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

Σε κάθε άλλη περίπτωση έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920.

3.Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, το μετά τον έλεγχο δυνάμενο να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού, απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιαδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.

4.Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπ' όψη του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφόσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετική νόμου. Στη περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ κάθε πληροφορία ή εξήγηση, την οποία το τελευταίος ήθελε ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

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

6.3 Έργο

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

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

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

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

•Οι Ορκωτοί Ελεγκτές που διενεργούν με βάση τις αρχές και κανόνες ελεγκτικής του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, τον τακτικό έλεγχο ανωνύμων εταιριών σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν 2190/1920 όπως ισχύει κάθε φορά ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν στα οικεία πιστοποιητικά ελέγχου τις ουσιώδεις επιδράσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο τους».

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

•Επίσης πρβλ. άρθρο 17 παρ. 3 ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/2010 τεύχος Α'), με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 82 του Κ.Φ.Ε. Σχετ. ΠΟΛ 1135/4.10.2010

6.4 Ασυμβίβαστα – Περιορισμοί

Δεν επιτρέπεται η πρόσληψη Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ως συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρεία που ελέγχθηκε από αυτόν κατά την τελευταία διετία πριν από την πρόσληψή 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. Απαγορεύεται επίσης η ανάθεση ελέγχου στις επιχειρήσεις της παραγράφου 3 σε Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία εφόσον παρείχαν τις υπηρεσίες που προβλέπονται στην παράγραφο 3 κατά την προηγούμενη του ελέγχου, διετία. Επίσης 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:

- εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές,
- συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρείας,
- συμμετοχή σε εταιρείες, κοινοπραξίες, εργολαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών συμφερόντων με την επιχείρηση,
- προώθηση προϊόντων της επιχείρησης,
- τήρηση λογιστικών βιβλίων,
- λογιστικές υπηρεσίες,
- εκπροσώπηση προς φορολογικές ή δικαστικές αρχές, υπηρεσίες ή εργασίες εσωτερικού ελεγκτή,
- 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,
- ανάπτυξη ή παραμετροποίηση και συντήρηση λογισμικού,
- εξεύρεση στελεχών για θέσεις ευθύνης,
- κατάρτιση οργανωτικών μελετών και ανάπτυξη διαδικασιών, με εξαίρεση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου,
- διαχείριση προγραμμάτων και έργων,
- χρηματοοικονομικές προβλέψεις,

- αποτιμήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων για εισφορά, πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση,
- υπηρεσίες διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων,
- υπηρεσίες συμβούλου επενδύσεων,
- υπηρεσίες εκκαθαριστεί,
- υπηρεσίες εκτάκτου οικονομικού ελέγχου σε περίπτωση εισαγωγής της εταιρείας στο Χ.Α.Α.
- Η ισχύς των παραγράφων 1, 2 και 3 αρχίζει μετά δύο έτη από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν την ανεξαρτησία τους έναντι των ελεγχόμενων από αυτούς οντοτήτων και φέρουν το βάρος της απόδειξης ότι ενεργούν κατά την εκτέλεση της εργασίας τους κατά τρόπο ανεξάρτητο. Κύριο κριτήριο για την ύπαρξη της ανεξαρτησίας τους είναι η μη συμμετοχή τους, με οποιονδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη λήψη αποφάσεων, που αναφέρονται στη δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου, όταν μεταξύ του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ή του δικτύου στο οποίο ανήκει και της ελεγχόμενης οντότητας υπάρχει οποιαδήποτε οικονομική, επαγγελματική ή άλλη σχέση, η οποία θα οδηγούσε έναν ενημερωμένο, αντικειμενικό και συνετό τρίτο να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι διακυβεύεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου. Σχέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι διακυβεύουν την ανεξαρτησία, είναι ιδιαίτερα η παροχή συμπληρωματικών μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Όταν η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου απειλείται από καταστάσεις αυτοελέγχου, ιδίου συμφέροντος, ιδιότητας συνηγόρου, οικειότητας, εκφοβισμού και διατάραξης της εμπιστοσύνης κατά την εκτέλεση της εργασίας, ο ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να λάβουν πρόσφορα μέτρα για τον

περιορισμό του κινδύνου υπονόμησης της ανεξαρτησίας σε ανεκτό βαθμό. Σε περίπτωση που τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να περιορίσουν σε ανεκτό βαθμό τον κίνδυνο υπονόμησης της ανεξαρτησίας, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου. Στις περιπτώσεις υποχρεωτικού ελέγχου σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί την παροχή των υπηρεσιών του, εάν υφίστανται συνθήκες αυτοελέγχου ή ιδίου συμφέροντος. Παράλληλα ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να απευθύνονται εγγράφως στην ΕΛΤΕ, εκθέτοντας τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ως κατάσταση που θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του, καθώς και τα πρόσφορα μέτρα τα οποία προτίθεται να λάβει για τον περιορισμό του κινδύνου σε ανεκτό βαθμό, για τη λήψη μη δεσμευτικής γνωμάτευσης και καθοδήγησης επί του πρακτέου, δεδομένου ότι η τελική κρίση περί της ανεξαρτησίας γίνεται κατά το στάδιο του ποιοτικού ελέγχου, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου. Επιπλέον ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να περιγράφει αναλυτικά, στα Φύλλα Εργασίας, όλους τους κινδύνους για την ανεξαρτησία του, καθώς και τα μέτρα που λαμβάνει για τον περιορισμό των κινδύνων σε ανεκτό βαθμό. Τέλος με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορεί να ρυθμίζονται, εξειδικεύονται και ερμηνεύονται:

- θέματα που αναφέρονται στους κινδύνους και τα πρόσφορα μέτρα των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου,

- καταστάσεις κατά τις οποίες τεκμαίρεται η υπονόμηση της ανεξαρτησίας,

καταστάσεις και συγκεκριμένα πρόσφορα μέτρα τα οποία, εφόσον ληφθούν και υλοποιηθούν, είναι δυνατόν να άρουν την απαγόρευση, που τίθεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.

6.5 Άρνηση παροχής υπηρεσιών

Οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία παύονται μόνο για βάσιμους και σπουδαίους λόγους. Η διάσταση απόψεων σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση θεμάτων ή την εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών δεν συνιστούν βάσιμους λόγους παύσης. Η διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας οφείλει να ενημερώνει γραπτώς την ΕΛΤΕ σε περίπτωση παύσης του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, παρέχοντας συγχρόνως επαρκή αιτιολόγηση για τους λόγους της παύσης. Την ίδια υποχρέωση έχει και ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο σε περίπτωση παραίτησης. Η παύση ή η παραίτηση νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου ισχύει από την έγκρισή της από το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ.

6.6 Κωλύματα Διορισμού

- 1.μη εγγεγραμμένος εις τα μητρώα αρρένων ή επί θηλέων εις το γενικό μητρώον των δημοτών,
- 2.μη εκπληρώσας τις στρατιωτικές αυτού υποχρεώσεις ή μη απαλλαγείς τούτων νομίμως και
- 3.ανυπότακτος ή ο τελεσιδίκως καταδικασθείς επί λιποταξία.
- 4.Κώλυμα εκ ποινικής καταδίκης, απαγορεύσεως και δικαστικής αντιλήψεως.
- 5.Δεν διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ο καταδικασθείς για κακούργημα, καθώς και ο λόγω καταδίκης στερηθείς των πολιτικών δικαιωμάτων και μετά τη λήξη του ορισθέντος δια τη στέρηση του χρόνου.
- 6.Δεν διορίζεται ωσαύτως ο καταδικασθείς σε οιαδήποτε ποινή για κλοπή, υπεξαίρεση (κοινή και εν υπηρεσία), απάτη, εκβιασμό, πλαστογραφία, απιστία, δωροδοκία, καταπίεση, παράβαση καθήκοντος, έγκλημα κατά των ηθών και συκοφαντική δυσφήμιση. Επίσης δεν διορίζεται ο υπόδικος δια τελεσιδίκου βουλεύματος παραπεμφθείς για κακούργημα ή για κάποια από τα πλημμελήματα που αναφέρονται στη παρούσα παράγραφο.

7. Η παραγραφή αδικήματος για το οποίο διετάχθη παραπομπή με τελεσίδικο βούλευμα, η αποκατάσταση, η αμνηστία και η χάρις μετ' άρσεως των συνεπειών, δεν αίρουν το πιο πάνω κώλυμα.

8. Δεν διορίζεται ο τελών υπό απαγόρευση ή δικαστική αντίληψη.

9. Κωλύματα εξ ελλείψεως του προσήκοντος ήθους.

10. «Ουδείς διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, αν δεν έχει το προσήκον ήθος.»

11. Δεν διορίζεται, επίσης, ο απολυθείς από θέση δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου με απόφαση συμβουλίου για πειθαρχικούς λόγους πριν από τη πάροδο δεκαπενταετίας από της απολύσεως. Η κατά το προηγούμενο εδάφιο άρση του κωλύματος διορισμού δεν ισχύει επί απολύσεων για τους πειθαρχικούς λόγους που αναφέρονται στις περιπτώσεις των παρ. 1 και 2 του παρόντος.

6.7 Εκπαίδευση

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σε συνεργασία με το Σώμα Ορκωτών Λογιστών έχουν συστήσει το Ινστιτούτο Εκπαιδύσεως του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.) προκειμένου να παράσχουν μεταπτυχιακή επαγγελματική εκπαίδευση στα νεοεισερχόμενα στο Ελεγκτικό Επάγγελμα μέλη, αλλά και σε όσα στελέχη των επιχειρήσεων επιθυμούν να λάβουν μια τέτοια εκπαίδευση. Το ΙΕΣΟΕΛ έχει επίσης ως σκοπό την οργάνωση ειδικών σεμιναρίων Επιμορφώσεως, Εξειδικεύσεως και Συνεχούς Εκπαιδύσεως των απασχολούμενων στο Ελεγκτικό και Λογιστικό επάγγελμα. Οι σπουδές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος στο ΙΕΣΟΕΛ διαρκούν δύο (2) έτη, με 400 ώρες εκπαιδύσεως κάθε έτος και σε σύνολο 800 περίπου ώρες και για τα δύο έτη. Σε αυτούς που παρακολουθούν την εκπαίδευση και μετά από επιτυχή εξέταση σε όλα τα γνωστικά αντικείμενα του μεταπτυχιακού προγράμματος χορηγείται Τίτλος Μεταπτυχιακής Επαγγελματικής Εκπαίδευσης.

Το μεταπτυχιακό πρόγραμμα λειτουργεί σύμφωνα με το Κανονισμό Λειτουργίας Μεταπτυχιακού Προγράμματος Επαγγελματικής Εκπαίδευσης που έχει εγκρίνει το Διοικητικό Συμβούλιο του ΙΕΣΟΕΛ,

ενώ οι εξετάσεις σε αυτό διενεργούνται σύμφωνα με τον Κανονισμό Διεξαγωγής Επαγγελματικών Εξετάσεων των μελών του ΣΟΕΛ [ΦΕΚ 710/Β/19.5.1999].

Οι ανωτέρω Κανονισμοί αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του παρόντος Κανονισμού ο οποίος αφορά όσους διδάσκουν στο ΙΕΣΟΕΛ.

6.7.1 Εξετάσεις

Ο παρών Κανονισμός περιλαμβάνει:

I. Τη διδακτέα και εξεταστέα ύλη για τα γνωστικά αντικείμενα που προβλέπονται από την 8η Οδηγία του Συμβουλίου της Ε.Ε. (2006/43 ΕΚ) και από τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 3693/2008.

II. Τις οδηγίες διεξαγωγής των επαγγελματικών εξετάσεων, για την απόκτηση της άδειας του τίτλου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, καθώς και για την απόκτηση του τίτλου Μεταπτυχιακής Επαγγελματικής Κατάρτισης του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

6.7.2 Έλεγχος θεωρητικών γνώσεων και πρακτικής εφαρμογής τους

1. Τα γνωστικά αντικείμενα των επαγγελματικών εξετάσεων είναι, τουλάχιστον, τα ακόλουθα:

α) Γενικές Αρχές Λογιστικής και Λογιστικά Πρότυπα.

β) Νομοθετικές ρυθμίσεις και πρότυπα αναφερόμενα στη σύνταξη ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

γ) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

δ) Χρηματοοικονομική ανάλυση.

ε) Κοστολόγηση και διοικητική λογιστική.

στ) Διαχείριση κινδύνων και εσωτερικός έλεγχος.

ζ) Ελεγκτική και επαγγελματικές ικανότητες του ελεγκτή.

η) Νομοθετικές ρυθμίσεις και επαγγελματικά πρότυπα σχετικά με υποχρεωτικούς ελέγχους και τις λοιπές ελεγκτικολογιστικές εργασίες και τους νόμιμους ελεγκτές.

θ) Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

ι) Κανόνες ανεξαρτησίας και επαγγελματική δεοντολογία.

ια) Αρχές και ειδικά θέματα εταιρικού δικαίου και εταιρικής διακυβέρνησης συναφή με ελεγκτικές εργασίες.

ιβ) Αρχές και ειδικά θέματα πτωχευτικού δικαίου.

ιγ) Φορολογικό δίκαιο.

ιδ) Αρχές και ειδικά θέματα αστικού και εμπορικού δικαίου.

ιε) Αρχές και ειδικά θέματα ασφαλιστικού και εργατικού δικαίου.

ιστ) Πληροφορική και Μηχανογραφικά συστήματα.

ιζ) Αρχές Οικονομίας, Χρηματοοικονομικής και Οικονομικής των επιχειρήσεων.

ιη) Στοιχεία Μαθηματικών και Στατιστικής.

ιθ) Βασικές αρχές χρηματοοικονομικής διοίκησης.

2. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ, μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου ή των αρμόδιων επαγγελματικών φορέων, καθορίζεται και αναπροσαρμόζεται το ειδικότερο περιεχόμενο των γνωστικών αντικειμένων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, για την προσαρμογή του στις εξελίξεις της ελεγκτικής και του ελεγκτικού επαγγέλματος.

6.7.3 Αποχώρηση από το επάγγελμα

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που επιθυμεί να διακόψει προσωρινά την άσκηση του επαγγέλματός του υποχρεούται να ενημερώσει γραπτώς το Εποπτικό Συμβούλιο το οποίο μεριμνά για την άμεση εγγραφή του σε ειδικό μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σε αναστολή. Κατά την διάρκεια της αναστολής άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος, ο ευρισκόμενος σε αναστολή Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής μπορεί να χρησιμοποιεί τον επαγγελματικό του τίτλο με σαφή ένδειξη ότι τελεί σε αναστολή. Παράλληλα δεν ισχύουν τα ασυμβίβαστα καθήκοντα για την άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που επανέρχεται στην ενεργό άσκηση του επαγγέλματος μετά την λήξη του χρόνου της αναστολής δεν μπορεί να οριστεί ως Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής σε επιχείρηση ή Οργανισμό στον οποίο προσέφερε με οποιονδήποτε τρόπο τις υπηρεσίες του κατά την διάρκεια της αναστολής». 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. 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. 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.

6.8 Ποιες Α.Ε. υποχρεούνται να χρησιμοποιούν Ορκωτούς Ελεγκτές

Α) Όπως σημειώθηκε και παραπάνω, ορισμένες κατηγορίες ανωνύμων εταιρειών υποχρεούνται από διάταξη νόμου να χρησιμοποιούν, για τον έλεγχό τους, ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Τέτοιες εταιρείες είναι:

α) Οι τραπεζικές, οι ασφαλιστικές, οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, οι εταιρείες χρηματοδοτικών μισθώσεων (άρθρο 3 § 1γ Π.Δ. 226/92).

β) Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και αυτές που το μ. κεφάλαιο, εν όλω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή (άρθρο 3 § 1στ Π.Δ. 226/92).

γ) Οι εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών - Ε.Π.Ε.Υ. (Ν. 2396/96).

δ) Οι χρηματιστηριακές Α.Χ.Ε. (Ν. 1806/86).

ε) Οι ανώνυμες ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές εταιρείες (Ν. 2725/99).

στ) Οι εταιρείες υδρεύσεως και αποχετεύσεως (άρθρο 18 Ν. 1069/80).

ζ) Η Κτηματική Εταιρεία του Δημοσίου (άρθρο 20 Ν. 973/79).

η) Οι ανώνυμες εταιρείες που υποχρεούνται να συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι συνδεδεμένες μ αυτές επιχειρήσεις (άρθρο 3 § 1ε Π.Δ. 226/92).

θ) Οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/20 .

Β) Προαιρετική χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών.

Πολλές ανώνυμες εταιρείες χρησιμοποιούν Ορκωτούς Ελεγκτές, παρότι δεν έχουν τέτοια υποχρέωση από το νόμο. Δεν είναι απαραίτητο να υπάρχει σχετική διάταξη στο καταστατικό της εταιρείας. Απαιτείται, όμως, πάντοτε απόφαση της γενικής συνελεύσεως (βλ. άρθρο 36 § 2 Κ.Ν. 2190/20).

Γ) Τα όρια που επιβάλλουν την υποχρεωτική χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 του Π.Δ. 409/86, οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α, εκλέγουν υποχρεωτικά τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Στην περίπτωση αυτή, έχουν τη δυνατότητα να εκλέγουν αντί για δύο, ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή.

Τα όρια της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Κ.Ν. 2190/20, όπως αυτή έχει αντικατασταθεί με το άρθρο 52 του Ν. 3604/07, τα οποία υποχρεώνουν την ανώνυμη εταιρεία να χρησιμοποιήσει Ορκωτό Ελεγκτή, είναι, μετά τη μετατροπή των δραχμικών ποσών σε ευρώ (άρθρο 16 §§ 4 και 7 Ν. 2919/2001):

α) Σύνολο ισολογισμού, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι και Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού του Γ.Λ.Σ. ευρώ 2.500.000,00.

β) Καθαρός κύκλος εργασιών 5.000.000,00 ευρώ.

γ) Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 50 άτομα.

Δ) Τρόπος υπολογισμού του κύκλου εργασιών κ.λπ.

Ως καθαρός κύκλος εργασιών νοείται ο ετήσιος σε 12μηνη χρήση. Εάν πρόκειται για την πρώτη εταιρική χρήση και περιλαμβάνει αυτή μεγαλύτερο ή μικρότερο του 12μήνου χρονικό διάστημα, τότε γίνεται αναγωγή του κύκλου εργασιών που πραγματοποιήθηκε κατά τη χρήση αυτή για να διαπιστωθεί αν υπάρχει υπέρβαση του ορίου των 5.000.000,00 ευρώ. Η ίδια μέθοδος ακολουθείται και για τον υπολογισμό του συνόλου του ενεργητικού σκέλους του ισολογισμού, που για 12μηνη χρήση ορίζεται από το νόμο στο ποσό των 2.500.000,00 ευρώ. Τέλος αν πρόκειται για ενδιάμεση εταιρική χρήση, που λόγω αλλαγής της ημερομηνίας κλεισίματος αυτής, περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο ή μικρότερο του 12μήνου, εφαρμόζονται αναλογικά τα παραπάνω.

Ε) Πότε αρχίζει και πότε παύει η υποχρέωση χρησιμοποίησης Ορκωτών Ελεγκτών.

Για την υπαγωγή των ανωνύμων εταιρειών στον έλεγχο του Σ.Ο.Ε.Λ. απαιτείται όπως συγκεντρώνουν τα δύο από τα τρία προβλεπόμενα από το νόμο κριτήρια για δύο συνεχείς χρήσεις (άρθρα 36 § 1 εδ. 2 και 42α §§ 6, 7 και 8 Κ.Ν. 2190/20). Η υποχρέωση αυτή των ανωνύμων εταιρειών να ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές παύει, εφόσον για δύο συνεχείς εταιρικές χρήσεις δεν υπερβαίνουν τα όρια των δύο από τα τρία ως άνω κριτήρια (άρθρο 42α § 7 σε συνδυασμό με το άρθρο 36 § 1 εδ. 2 Κ.Ν. 2190/20).

6.8.1 Αμοιβές Ελεγκτών Α.Ε.

Οι Αμοιβές των Ελεγκτών των Α.Ε. είναι διαμορφωμένες ως εξής:

- Ποσοστό 0,40 0/00 επί του κύκλου εργασιών και μέχρι του ποσού των 586.940 ευρώ
- Ποσοστό 0,30 0/00 επί του κύκλου εργασιών για το ποσό από 586.941 ευρώ μέχρι 880.410 ευρώ
- Ποσοστό 0,25 0/00 επί του κύκλου εργασιών για το ποσό από 880.411 ευρώ μέχρι μέχρι 1.760.821 ευρώ
- Ποσοστό 0,20 0/00 επί του κύκλου εργασιών για το ποσό πέραν των 1.760.822 ευρώ

Η Αμοιβή για τον καθένα από τους ελεγκτές δεν μπορεί να είναι κατώτερη του ποσού των 147 ευρώ.

Η υπέρ του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδος παρακράτηση επί της αμοιβής των ελεγκτών καθορίζεται σε ποσοστό 10%.

Οι εταιρίες υποχρεούνται να παρακρατήσουν και να αποδώσουν στο ΟΕΕ το οριζόμενο ποσοστό παρακράτησης επί της αμοιβής των ελεγκτών.

Η απόδοση στο ΟΕΕ γίνεται με την κατάθεση από τις εταιρίες του ποσοστού παρακράτησης σε ειδικό λογαριασμό παρακρατήσεων του ΟΕΕ, στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος.

Στο καταθετήριο θα πρέπει να μνημονεύεται, εκτός του ποσού, η επωνυμία της υπόχρεου εταιρίας και τα ονοματεπώνυμα των ελεγκτών. Η απόδοσή του γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου από την παρακράτηση μηνός.

6.9 Πειθαρχικός Έλεγχος

1. Για την άσκηση του πειθαρχικού ελέγχου επί των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, συγκροτείται τριμελές πειθαρχικό συμβούλιο αποτελούμενο εξ ενός Συμβούλου Επικρατείας και ενός εφέτου διοικητικών δικαστηρίων, αμοτέρων υποδεικνυομένων μετά των αναπληρωτών των από τον Πρόεδρο του Συμβουλίου της Επικρατείας και εξ ενός Ορκωτού Ελεγκτή εκλεγομένου μετά του αναπληρωτού του από την Γ.Σ. του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

2. Στο παραπάνω πειθαρχικό συμβούλιο παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, ο Ορκωτός Ελεγκτής ή Επίκουρος ή Δόκιμος ή Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής για:

α) Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του.

β) Ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.

γ) Οιαδήποτε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διατάξεως ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν.

3. Σε περίπτωση κατά την οποία το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το αποδιδόμενο στο μέλος του Σώματος παράπτωμα είναι ελαφρύ και δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια αυτού δύναται αντί της παραπομπής να προβεί σε αυστηρές συστάσεις. Σε περίπτωση υποτροπής η παραπομπή είναι υποχρεωτική.

4. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο λαμβάνον την πράξη της παραπομπής, ερευνά την υπόθεση κατά την διαδικασία που ορίζεται στο Παράρτημα 2 του παρόντος. Εφ' όσον διαπιστώσει την ενοχή του εγκαλουμένου δύναται να επιβάλει τις ακόλουθες ποινές:

α) Οριστική παύση.

β) Προσωρινή παύση μέχρις έξι μηνών,

γ) Πρόστιμο μέχρι 1.000.000 δραχμές,

δ) Επίπληξη.

5. Κατά της καταδικαστικής αποφάσεως χωρεί αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

7.1 Κανονισμός επαγγελματικής δεοντολογίας

Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποφασίζει και εκδίδει τον «Κανονισμό επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών», έχοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 9 του Π.Δ. 226/1992 (ΦΕΚ Α' 120), την από 26.4.1996 εισήγηση του κατ' άρθρου 6 παρ. 4 του Π.Δ. 226/1992 Επιστημονικού Συμβουλίου, την από 17.4.1997 έγκριση της Γενικής Συνέλευσης του Σ.Ο.Ε.Λ., το γεγονός ότι από τις διατάξεις αυτής της απόφασης δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού. Ο παρών Κανονισμός επαγγελματικής δεοντολογίας τίθεται σε εφαρμογή από την ημερομηνία εγκρίσεώς του από τη Γενική Συνέλευση του Σ.Ο.Ε.Λ., ήτοι από την 17η Απριλίου 1997. Με μέριμνα της Εκτελεστικής Γραμματείας του Σ.Ο.Ε.Λ.(**Φ.Ε.Κ. 364/Β/7.5.1997**)

7.2 Σκοπός κανονισμού επαγγελματικής δεοντολογίας

Έχει ως σκοπό τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές υπηρεσιών για την προστασία τόσο του ηθικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών του, όσο και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές. Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού, επιβάλλεται για κάθε Ορκωτό Ελεγκτή και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. η τήρηση των παρακάτω γενικών αρχών και κανόνων, παράλληλα με τις ειδικότερες υποχρεώσεις του που απορρέουν από άλλες διατάξεις νόμων και οδηγιών του Σ.Ο.Ε.Λ., καθώς και από τις ειδικές διατάξεις του παρόντα Κανονισμού.

Σε κάθε περίπτωση, ο Ορκωτός Ελεγκτής και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ., οφείλει:

- Να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχόμενων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. και να διαβιώνει ως τίμιος και συνετός οικογενειάρχης.
- Να μην αναλαμβάνει την οποιαδήποτε ανατιθέμενη σ' αυτόν εργασία, αν δεν είναι βέβαιος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες που προβλέπονται από το νόμο, τον παρόντα Κανονισμό, τις αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος.
- Να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του και να προβαίνει στις επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα και οδηγίες.
- Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων.
- Να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών συμφερόντων του ιδίου ή προσκείμενου σ' αυτόν προσώπου.
- Να μην αρνείται, να μην αναβάλλει ή εγκαταλείπει χωρίς δικαιολογημένο λόγο οποιαδήποτε ανατεθείσα σ' αυτόν εργασία.
- Να μην παρέχει ανακριβή ή παραπλανητικά στοιχεία και πληροφορίες σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά ή εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Να μην δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους, ελεγκτικούς φορείς ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Να μην ανταγωνίζεται με τρόπο αθέμιτο άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. ή ελεγκτικούς φορείς και να μην επιδιώκει την προσέλκυση ή διατήρηση εργασιών με μη διαφανή μέσα.

- Να προστατεύει το κύρος του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ. και των οργάνων του, καθώς και των αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου και να μην συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του

7.3 Έκταση εφαρμογής και εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Οι διατάξεις του παρόντος Κανονισμού διέπουν τους Ορκωτούς Ελεγκτές και εφαρμόζονται αναλόγως, τόσο για τα μέλη των διοικήσεων των ελεγκτικών φορέων, όσο και για τους Επίκουρους, του Δόκιμους και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές.

Για την εφαρμογή του παρόντος, οι παρακάτω όροι χρησιμοποιούνται με τις προσδιοριζόμενες έννοιες:

- Μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών: είναι τα φυσικά πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα στα τηρούμενα από το Σ.Ο.Ε.Λ. μητρώα Ορκωτών Ελεγκτών, Επίκουρων, Δοκίμων και Ασκούμενων Ορκωτών Ελεγκτών.
- Ελεγκτικός φορέας: είναι η κατά νόμο εταιρεία ή κοινοπραξία Ορκωτών Ελεγκτών, που είναι εγγεγραμμένη στο ειδικό μητρώο του Σ.Ο.Ε.Λ., σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία.
- Μέλη η ελεγκτικό προσωπικό του ελεγκτικού φορέα: είναι τα φυσικά πρόσωπα της περίπτωσης (α) της παρούσας παραγράφου, που παρέχουν τις υπηρεσίες τους κάτω από την επωνυμία του ελεγκτικού φορέα, συνεργαζόμενοι αποκλειστικά με αυτόν ως ελεύθεροι επαγγελματίες ή με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Οι εν ενεργεία μέτοχοι και εταίροι μιας εταιρείας ή τα μέλη μιας κοινοπραξίας συμπεριλαμβάνονται στα Μέλη ή στο ελεγκτικό προσωπικό του ελεγκτικού φορέα.
- Βοηθοί του Ορκωτού Ελεγκτή: είναι κάθε μέλος ενός ελεγκτικού φορέα, ανεξάρτητα από τη βαθμίδα στην οποία ανήκει, το οποίο απασχολείται σε συγκεκριμένη εργασία για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή στον οποίο ανατέθηκε η εκτέλεση της εργασίας αυτής.
- Ελεγχόμενος: είναι κάθε οικονομική μονάδα που κατ' επιταγή του νόμου πρέπει να υποβάλλει στον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών την οικονομική διαχείριση και τις οικονομικές καταστάσεις

της. Για τους σκοπούς του παρόντος, ελεγχόμενος είναι και κάθε άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο που έχει αναθέσει σε ελεγκτικό φορέα ή Ορκωτό Ελεγκτή οποιαδήποτε άλλη επαγγελματική υπηρεσία ή εργασία που δεν είναι ασυμβίβαστη με το λειτούργημα του Ορκωτού Ελεγκτή.

- Εντεταλμένο όργανο ποιοτικού ή δεοντολογικού ελέγχου: είναι κάθε μέλος του Εποπτικού ή του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. και κάθε εν ενεργεία Ορκωτός Ελεγκτής με 10ετή τουλάχιστον ευδόκιμη υπηρεσία, στον οποίο με ειδική απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου έχει ανατεθεί η εκτέλεση συγκεκριμένου έργου σχετιζόμενου με την εκτίμηση της ποιότητας συγκεκριμένης ελεγκτικής εργασίας ή και της τήρησης από Ορκωτό Ελεγκτή ή από ελεγκτικό φορέα των διατάξεων του νόμου και του παρόντος Κανονισμού, καθώς και των αποφάσεων του Εποπτικού Συμβουλίου.

- Νόμιμη αμοιβή ελέγχου: είναι η καθαρή αμοιβή ελέγχου, ύστερα από την αφαίρεση των εξόδων μετακινήσεως και διαμονής των ελεγκτών εκτός έδρας, που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των ελάχιστων ωρών ελέγχου, όπως αυτές έχουν καθοριστεί για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση με γενικές ή ειδικές αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου και του εφαρμοζόμενου από ένα ελεγκτικό φορέα ενιαίου ωρομισθίου, όπως αυτό έχει γνωστοποιηθεί στο Σ.Ο.Ε.Λ. για την ελεγκτική περίοδο στην οποία εμπίπτει ο έλεγχος

7.4 Παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών

Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του κατά τρόπο που να διασφαλίζει τη νομιμότητα στην παροχή των υπηρεσιών του αυτών και την εγκυρότητα της εκφραζόμενης απ' αυτόν επαγγελματικής γνώμης. Προς τούτο, είναι υποχρεωμένος, παράλληλα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας και τον παρόντα κανονισμό, να τηρεί τα ελεγκτικά πρότυπα και τις αρχές και οδηγίες που ακολουθεί το Σ.Ο.Ε.Λ. και να βασίζεται στην επαγγελματική εργασία που διεξήγαγε ο ίδιος ή άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. με τη δική του επίβλεψη και ευθύνη. Δικαιούται να χρησιμοποιεί βοηθούς για την παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών του, έχει όμως την ευθύνη για την

εργασία που εκτέλεσαν οι βοηθοί του, τους οποίους υποχρεούται να επιβλέπει και να αναθέτει σ' αυτούς μόνο τις εργασίες που είναι σε θέση να εκτελέσουν ικανοποιητικά. Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή να χρησιμοποιεί ως βοηθούς οποιαδήποτε πρόσωπα που δεν είναι εγγεγραμμένα στα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ. Η απαγόρευση αυτή δεν αποκλείει τη χρησιμοποίηση ειδικού εμπειρογνώμονα σε αντικείμενα ελέγχου ή άλλων εργασιών που εκφεύγουν των συνήθων γνώσεων του Ορκωτού Ελεγκτή, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα ελεγκτικά πρότυπα και σχετικές αποφάσεις του Σ.Ο.Ε.Λ. Σε κάθε περίπτωση, ο Ορκωτός Ελεγκτής που δεν βρίσκεται σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματός του, παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του ύστερα από σχετική εντολή ή ανάθεση του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος, αλλά ευθύνεται προσωπικά για την ποιότητα των υπηρεσιών και την ορθότητα του πορίσματός του. Ο κανόνας αυτός διέπει και τους Κοινούς Ελέγχους, που διενεργούνται σε μια οικονομική μονάδα από δύο ή περισσότερους Ορκωτούς Ελεγκτές του ίδιου ή διαφορετικού ελεγκτικού φορέα.

7.5 Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

Κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει πάντοτε να ασκεί το ελεγκτικό έργο κατά τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο από κάθε είδους επιρροή του ελεγχόμενου. Ο Ορκωτός Ελεγκτής που αδυνατεί να είναι ανεξάρτητος, ώστε να παρέχει μια έντιμη και αμερόληπτη γνώμη, οφείλει να μη αποδεχθεί την εργασία ή να διακόψει την ανατεθείσα σε αυτόν εργασία, αν οι υπάρχουσες ή διαμορφωθείσες συνθήκες κλονίζουν είτε την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα και την προς αυτόν εμπιστοσύνη των τρίτων, είτε τις σχέσεις του με συναδέλφους μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. Για την μη αποδοχή ή τη διακοπή της εργασίας από τον Ορκωτό Ελεγκτή, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας που διέπει το Σ.Ο.Ε.Λ. και όπου συντρέχει περίπτωση, οι οριζόμενες από την παρ. 4 του πιο κάτω άρθρου 8 διαδικασίες.

Κάθε ελεγκτικός φορέας και κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει να τηρεί τους ακόλουθους κανόνες, ώστε να εξασφαλίζει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του:

•Να μην παρέχει σε ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες αρμοδίως έχει οριστεί.

Δεν είναι ασυμβίβαστη η παροχή υποδείξεων, που ανακύπτουν ως απόρροια των παρεχόμενων από Ορκωτό Ελεγκτή επαγγελματικών υπηρεσιών και σχετίζονται άμεσα με το ανατεθέν σ' αυτόν έργο.

Η παροχή πρόσθετων υπηρεσιών σε ασυνήθιστη έκταση μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ελεγκτή.

•Να μην αποφασίζει ο ίδιος σε θέματα αρμοδιότητας του ελεγχόμενου. Επίσης, πρέπει να αποφεύγει να εκφράζει την κρίση του στις επιχειρηματικές επιλογές ή αποφάσεις του ελεγχόμενου.

•Να τηρεί αμερόληπτη στάση σε αντικρουόμενες απόψεις των ελεγχόμενων ή άλλων ενδιαφερομένων, εκφράζοντας χωρίς περιττούς χαρακτηρισμούς τις αντικειμενικές διαπιστώσεις και υποδείξεις που βασίζονται σε επιμελή εργασία του.

•Να μην έχει οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο οικονομικό συμφέρον καθ' οιονδήποτε τρόπο από την πορεία των εργασιών του ελεγχόμενου ή από το πόρισμα του ελέγχου του.

•Να μη αποδέχεται παρεμβάσεις του ελεγχόμενου ή τρίτων σχετικές με την εκτέλεση των καθηκόντων του.

•Να είναι ιδιαίτερα επιφυλακτικός όταν στον ελεγχόμενο υπηρετούν καθ' οιονδήποτε τρόπο συγγενικά ή φιλικά προς αυτόν πρόσωπα.

•Να μην δέχεται από τον ελεγχόμενο περιποιήσεις ή άλλα δώρα, που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρονήσεως και φιλοξενίας στον επαγγελματικό χώρο αυτού.

•Να μην δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή ή προμήθεια από τον ελεγχόμενο, πέραν της νομίμου, για οποιοδήποτε λόγο, έστω και για πρόσθετες συγκεκριμένες επαγγελματικές υπηρεσίες, αν δεν έχουν τηρηθεί διαφανείς διαδικασίες για την ανάθεση, την εκτέλεση και την τιμολόγηση της κάθε συγκεκριμένης υπηρεσίας του.

- Να τηρεί αυστηρά τις κείμενες νομοθετικές διατάξεις και αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου για τα ασυμβίβαστα και τις απαγορεύσεις ως προς το επάγγελμα, καθώς και για τις διαδικασίες αποδοχής και γνωστοποίησης κάθε ανατιθέμενης σ' αυτόν εργασίας.

Απαγορεύεται σε Ορκωτό Ελεγκτή ή σε ελεγκτικό φορέα η με οποιοδήποτε τρόπο διαπραγμάτευση ή εκ των υστέρων μείωση της νόμιμης αμοιβής ελέγχου. Παρέκκλιση από την απαγόρευση αυτή επιτρέπεται μόνο αν συντρέχει ειδικά αιτιολογημένος λόγος και έχει ληφθεί σχετική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου. Απαγορεύεται σε Ορκωτό Ελεγκτή η ανάληψη του υποχρεωτικού από νόμο ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας, στην οποία ο ίδιος ή μέλος της διοίκησης του ελεγκτικού φορέα του έχει διατελέσει μέσα στην τελευταία πενταετία, πριν από το διορισμό του ως τακτικού ελεγκτή της οικονομικής αυτής μονάδας:

- είτε μέλος της διοίκησης,
- είτε διευθυντικό στέλεχος,
- είτε οικονομικός, λογιστικός ή φορολογικός σύμβουλος ή εσωτερικός ελεγκτής, με σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ως ελεύθερος επαγγελματίας με κύριο αντικείμενο την παροχή των πιο πάνω υπηρεσιών στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

Η απαγόρευση αυτή μπορεί να αρθεί μόνο ύστερα από ειδικά αιτιολογημένη απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, που λαμβάνεται με τη σύμφωνη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.

7.6 Εχεμύθεια

Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και να μην αποκαλύπτει γεγονότα ή πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση του κατά την εκτέλεση του έργου του, εκτός αν υπέχει τέτοια υποχρέωση από το νόμο, τα επαγγελματικά πρότυπα και τις Οδηγίες που έχουν εκδοθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο, περιλαμβανομένου και του παρόντος Κανονισμού. Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή να

κάνει χρήση καθ' οιονδήποτε τρόπο, για δικό του όφελος ή όφελος τρίτων, των γεγονότων και των πληροφοριών που περιήλθαν σε γνώση του κατά την εκτέλεση του έργου του, εκτός αν η αποκάλυψη των γεγονότων και των πληροφοριών είναι αναγκαία για την υπεράσπισή του ενώπιον δικαστικής αρχής ή την υποστήριξη των θέσεών του ενώπιον του Εποπτικού ή του Πειθαρχικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. Οφείλει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και μετά τη λήξη της παροχής των επαγγελματικών υπηρεσιών του προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ακόμη ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να υπενθυμίζει στους βοηθούς του την υποχρέωση τηρήσεως του επαγγελματικού απορρήτου και να εξασφαλίζει κατά το δυνατόν ότι οι βοηθοί του θα τηρήσουν αυτό. Οι διατάξεις αυτού του άρθρου δεσμεύουν και τις διοικητικές και τους τεχνικούς συμβούλους του κάθε ελεγκτικού φορέα, καθώς και τα όργανα ποιοτικού ελέγχου του Σ.Ο.Ε.Λ.

7.7 Ποιοτική επάρκεια εργασιών ελέγχου

Κάθε Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται για κάθε εκτελούμενη απ' αυτόν εργασία ελέγχου να ακολουθεί τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο ελεγκτικά πρότυπα και οδηγίες και να τηρεί σε ιδιαίτερο φάκελο, επί πέντε τουλάχιστον έτη ύστερα από την ημερομηνία εκδόσεως του Πιστοποιητικού ή Έκθεσης Ελέγχου, τα φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία του συγκεκριμένου ελέγχου, τα οποία και οφείλει να παραδίδει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση για ποιοτικό έλεγχο στο προς τούτο εντεταλμένο από το Εποπτικό Συμβούλιο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. Η παράδοση αυτή γίνεται σε τόπο και σε χρόνο που ορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Από τα περιεχόμενα στον εξεταζόμενο φάκελο ή φακέλους φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία, πρέπει να αποδεικνύεται ότι:

- Κατά την εκτέλεση της συγκεκριμένης ελεγκτικής εργασίας εφαρμόστηκαν τα παραδεγμένα από το Σ.Ο.Ε.Λ. πρότυπα Ελέγχου και Εκθέσεων, καθώς και οι εκδοθείσες από το Σ.Ο.Ε.Λ. τεχνικές οδηγίες και ότι λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις της νομοθεσίας και του Καταστατικού, που διέπουν

την ελεγχθείσα οικονομική μονάδα.

- Τα ανωτέρω φύλλα και λοιπά στοιχεία στηρίζουν επαρκώς τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή, όπως αυτή διατυπώνεται στο σχετικό Πιστοποιητικό ή Έκθεση του ελέγχου του.

Τυχόν άρνηση ή υπαίτια καθυστέρηση παράδοσης των ζητούμενων φακέλων στο εντεταλμένο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. καταγγελλόμενη σε σχετική αναφορά του τελευταίου προς το Εποπτικό Συμβούλιο και αποδεικνυόμενη με αντίγραφο ειδοποιητηρίου εγγράφου απευθυνόμενου προς τον αρμόδιο Ορκωτό Ελεγκτή, απευθείας ή μέσω του ελεγκτικού φορέα του, παραπέμπεται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο ως σκόπιμη παράβαση κανονιστικής διάταξης. Τυχόν κενά ή άλλες ουσιώδεις ελλείψεις του εξεταζομένου φακέλου ελέγχου ή της εκτέλεσης της συγκεκριμένης εργασίας καταγραφόμενα στο σχετικό πόρισμα του εντεταλμένου οργάνου ποιοτικού ελέγχου, που έχουν ως συνέπεια την αδυναμία εξαγωγής συμπεράσματος σε σχέση με τα οριζόμενα στην πιο πάνω παράγραφο 2, παραπέμπονται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η παραπομπή αυτή γίνεται μετά από γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου για πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του υπευθύνου Ορκωτού Ελεγκτή και αν συντρέχει περίπτωση, για παράβαση νόμου. Στο πλαίσιο ποιοτικού ελέγχου, τα εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορούν να εξετάσουν και να επαληθεύσουν οποιοδήποτε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που, κατά την κρίση τους, επιδρά στην ποιότητα και τη νομιμότητα των προσφερομένων από τον Ορκωτό Ελεγκτή και τους βοηθούς του υπηρεσιών, μη αποκλειόμενης και της επιτόπου επίσκεψης των εντεταλμένων οργάνων στα γραφεία των οικονομικών μονάδων που ελέγχθηκαν από τον Ορκωτό Ελεγκτή. Σε περίπτωση αδικαιολόγητης άρνησης μέλους του Σ.Ο.Ε.Λ. να παράσχει τα κατά τα άνω ζητούμενα πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες ή να διευκολύνει την επιτόπου επίσκεψη εντεταλμένου οργάνου στα γραφεία ελεγχθείσας οικονομικής μονάδας εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην πιο πάνω παρ. 3 αυτού του άρθρου.

7.8 Διαφήμιση – Αθέμιτος Ανταγωνισμός

Ο Ορκωτός Ελεγκτής ή ο ελεγκτικός φορέας δεν πρέπει να διαφημίζει ή να προβάλλει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του, καθώς και το όνομά του ή την επωνυμία του, κατά τρόπο που υποβαθμίζει το ελεγκτικό επάγγελμα, όπως αυτό έχει θεσμοθετηθεί και ασκείται στην Ελλάδα, ή θέτει σε αμφιβολία την επαγγελματική επάρκεια άλλων Ορκωτών Ελεγκτών ή ελεγκτικών φορέων. Δεν επιτρέπεται σε Ορκωτό Ελεγκτή ή ελεγκτικό φορέα η υποβολή προσφοράς παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών χωρίς έγγραφη πρόσκληση του ενδιαφερόμενου που έχει γνωστοποιηθεί στο Σ.Ο.Ε.Λ. και χωρίς την τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και διαδικασιών που ορίζονται από νόμο ή αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου. Η υποβολή τέτοιας προσφοράς καθώς και η με οποιοδήποτε τρόπο μείωση ή δέσμευση μείωσης της νόμιμης αμοιβής ελέγχου, χωρίς σχετική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου, αποτελεί πράξη ιδιαίτερα αναξιοπρεπή και αθέμιτη. Κάθε διευθύνων σύμβουλος, διευθύνων εταίρος ή διαχειριστής ενός ελεγκτικού φορέα, υποχρεούται να παραδίδει χωρίς καθυστέρηση στο εντεταλμένο όργανο δεοντολογικού ελέγχου του Σ.Ο.Ε.Λ. τα βιβλία και στοιχεία του φορέα και να παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες, αναφορικά με τον προσδιορισμό, την τιμολόγηση και την είσπραξη της αμοιβής συγκεκριμένης εργασίας, καθώς και με την τήρηση των προβλεπομένων από νόμο ή αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου προϋποθέσεων και διαδικασιών ανάληψης, εκτέλεσης και γνωστοποίησης προς το Σ.Ο.Ε.Λ. της κάθε προσφερόμενης σε ελεγχόμενους ή τρίτους υπηρεσίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΓΔΩΟ**8.1 Σχέσεις με Συναδέλφους και Ελεγκτικούς Φορείς**

Ο Ορκωτός Ελεγκτής οφείλει να συμπεριφέρεται με ευγένεια, ειλικρίνεια και εκτίμηση έναντι όλων των άλλων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ., είτε αυτά είναι παρόντα είτε είναι απόντα και να προασπίζει τα νόμιμα δικαιώματά τους που απορρέουν από την άσκηση των καθηκόντων τους. Ο Ορκωτός Ελεγκτής στον οποίο ανατίθεται ένας κατά νόμο υποχρεωτικός έλεγχος, τον οποίο προηγουμένως ασκούσε άλλος Ορκωτός Ελεγκτής, οφείλει να ερωτήσει εγγράφως τον προηγούμενο ελεγκτή και μάλιστα πριν από την ανάληψη του ελέγχου, σε ποιους λόγους οφείλεται κατά την γνώμη του η απομάκρυνσή του από το συγκεκριμένο έλεγχο. Το έγγραφο αυτό ερώτημα κοινοποιείται στο Εποπτικό Συμβούλιο. Αν ο απερχόμενος Ορκωτός Ελεγκτής έχει λόγους να πιστεύει ότι η απομάκρυνσή του από μια κατά νόμο ελεγχόμενη μονάδα οφείλεται σε διαφωνία της ως προς παρατήρηση ή άλλη αιτία σχετιζόμενη με τον έλεγχο ή με τη διατύπωση του σχετικού Πιστοποιητικού ή Έκθεσης του ελέγχου του, οφείλει μέσα σε πέντε ημέρες αφότου έλαβε γνώση της απομάκρυνσής του να αναφέρει εγγράφως τους λόγους αυτούς στον διορισμένο νέο ελεγκτή, με κοινοποίηση προς το Εποπτικό Συμβούλιο. Μέσα σε προθεσμία που προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 36 του Ν. 2190/1920, κάθε ελεγκτικός φορέας υποχρεούται να επιφυλαχθεί για την αποδοχή της εντολής ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας και να μην προβεί σε διορισμό του τακτικού ελεγκτής της, αν έχει περιέλθει αποδεδειγμένα σε γνώση του ότι η προς έλεγχο οικονομική μονάδα δεν έχει εξοφλήσει πλήρως τη νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενης χρήσης ή χρήσεων. Η επιφύλαξη αυτή γνωστοποιείται εγγράφως στην διοίκηση της οικονομικής μονάδας, με κοινοποίηση προς το Εποπτικό Συμβούλιο και μπορεί να αρθεί μόνο ύστερα από την πλήρη εξόφληση της πιο πάνω αμοιβής ή με ειδική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου. Κάθε Ορκωτός Ελεγκτής, πριν από την έναρξη οποιασδήποτε ανατεθείσας σ' αυτόν ελεγκτικής εργασίας, οφείλει να διαπιστώσει αν η προς έλεγχο οικονομική μονάδα έχει εξοφλήσει πλήρως τη νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενων χρήσεων. Σε περίπτωση που ο Ορκωτός Ελεγκτής διαπιστώνει, είτε από την εξέταση των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης μονάδας είτε από απευθείας προς αυτόν έγγραφη ειδοποίηση ενός ελεγκτικού

φορέα, που κοινοποιείται και στο Σ.Ο.Ε.Λ., ότι η νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενης χρήσης ή χρήσεων της οικονομικής αυτής μονάδας δεν έχει εξοφληθεί πλήρως, υποχρεούται να ζητήσει εγγράφως από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση διακοπής του ελέγχου του, λόγω αποδεδειγμένης άρνησης ή αδυναμίας του ελεγχόμενου να συμμορφωθεί με τις ισχύουσες διατάξεις που επιβάλλουν τον έλεγχό της. Το αίτημα αυτό κοινοποιείται και στην διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας και περιλαμβάνει απαραίτητως την κατά τα άνω διαπιστωθείσα οφειλή της προς ένα ή περισσότερους ελεγκτικούς φορείς. Αν το Εποπτικό Συμβούλιο εγκρίνει τη διακοπή του ελέγχου, ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεούται να ζητήσει από τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας τη σύγκληση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων της, προς την οποία γνωστοποιεί τη διακοπή του ελέγχου του, μαζί με τους λόγους που επέβαλαν τη διακοπή αυτή.

8.2 Προστασία του κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ.

Δεν επιτρέπεται η δια δηλώσεων προφορικών ή εγγράφων, υποβάθμιση του επιστημονικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των Ορκωτών Ελεγκτών ή των ελεγκτικών φορέων που είναι εγγεγραμμένοι στα οικεία Μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ., καθώς και ο σχολιασμός της ποιότητας των προσφερόμενων από Ορκωτούς Ελεγκτές ή ελεγκτικούς φορείς υπηρεσιών. Δεν εμπίπτει στον ανωτέρω περιορισμό η εμπιστευτική αναφορά προς το Εποπτικό Συμβούλιο ή στα απ' αυτό εντεταλμένα όργανα ποιοτικού ελέγχου. Ως υποβάθμιση του επιστημονικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. θεωρείται ιδίως από μέρος Ορκωτού Ελεγκτή ή ελεγκτικού φορέα:

- Τήρηση ή ο ισχυρισμός τήρησης ελεγκτικών ή λογιστικών αρχών και προτύπων διαφορετικών από τα παραδεχόμενα από την εθνική νομοθεσία και από το Σ.Ο.Ε.Λ.
- Επανειλημμένες παρεκκλίσεις από αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου.
- Ανάρμοστη συμπεριφορά κατά οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ., εκδηλούμενη με τη χρησιμοποίηση εκφράσεων ή ειρωνικών σχολίων, σε βάρος αποφάσεων και ενεργειών που εμπίπτουν στις

αρμοδιότητες και τα καθήκοντα των οργάνων αυτών.

- Απρεπής συμπεριφορά κατά οργάνου του ελεγχόμενου, κατά συναδέλφου μέλους του Σ.Ο.Ε.Λ. ή κατά της διοίκησης ελεγκτικού φορέα.

8.3 Ανάθεση Ειδικών Αρμοδιοτήτων κ Υποχρεώσεων - Τήρηση του παρόντος κανονισμού – Κυρώσεις

Η Γενική Συνέλευση του Σ.Ο.Ε.Λ., αναγνωρίζοντας την ανάγκη πιστής εφαρμογής του παρόντος κανονισμού από όλα ανεξαιρέτως τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ., είτε αυτά λειτουργούν ως ελεγκτές είτε ως μέλη διοικήσεων των ελεγκτικών φορέων, μαζί με το γεγονός ότι κάθε παράβαση του κανονισμού αυτού από οποιοδήποτε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. συνιστά ταυτόχρονα και αθέτηση του όρκου του, αποφασίζει την ανάθεση των αρμοδιοτήτων ή τη θέσπιση των υποχρεώσεων που ορίζονται στις επόμενες παραγράφους 2- 8:

- Οποιοδήποτε μέλος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ή οποιοσδήποτε ελεγκτικός φορέας υποχρεούται να καταγγείλει γραπτώς προς το Εποπτικό Συμβούλιο κάθε παράβαση του παρόντος κανονισμού, που έχει υποπέσει στην αντίληψή του, αναφέροντας ρητά το ονοματεπώνυμο του μέλους ή την επωνυμία του φορέα που υπέπεσε στην παράβαση, καθώς και τα περιελθόντα σε γνώση του αποδεικτικά στοιχεία. Η αναφορά είναι απόρρητη και γνωστοποιείται από το Εποπτικό Συμβούλιο μόνο στον αναφερόμενο ελεγκτή ή φορέα, ο οποίος και καλείται για παροχή εξηγήσεων πριν αποφασιστεί η τυχόν πειθαρχική δίωξή του. Αναφορά για παράβαση του παρόντος κανονισμού ή των υποχρεώσεων ενός Ορκωτού Ελεγκτή που απορρέουν από νόμο ή από τα ελεγκτικά πρότυπα του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορεί να γίνει από οποιοδήποτε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό. Το Εποπτικό Συμβούλιο έχει το δικαίωμα να επιληφθεί αυτεπαγγέλτως για κάθε παράβαση.
- Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. αν συντρέχει παράβαση νόμου ή του παρόντος Κανονισμού και με αιτιολογημένη απόφασή του παραπέμπει την υπόθεση στα αρμόδια όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.,

παραγγέλλοντας και τις αναγκαίες ενέργειες ή θέτει την υπόθεση στο αρχείο. Στην τελευταία περίπτωση μπορεί να καλέσει τον αναφερόντα να παράσχει σχετικές εξηγήσεις και αν κρίνει ότι η αναφορά ή καταγγελία είναι κακόπιστη, αποφασίζει για τις περαιτέρω ενέργειές του.

- Παραβάσεις του νόμου και του παρόντος κανονισμού από ελεγκτικούς φορείς εξετάζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο παραπέμπει στο Πειθαρχικό Συμβούλιο κάθε μέλος της διοίκησης του υπαίτιου ελεγκτικού φορέα, που κατά την κρίση του Εποπτικού Συμβουλίου, βασιζόμενη στις υπάρχουσες καταγγελίες, μαρτυρίες ή στοιχεία, ευθύνεται ως εκ της θέσης ή των αρμοδιοτήτων του για την διαπιστούμενη ή την καταγγελλόμενη παράβαση.

- Το Εποπτικό Συμβούλιο μπορεί να κρίνει ότι ένα μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. έχει απολέσει το απαιτούμενο ήθος και την αναμφισβήτητη αρετή και να το διαγράψει από το οικείο Μητρώο, εφόσον από τα υπάρχοντα στοιχεία αποδεικνύεται ότι το μέλος αυτό έχει υποπέσει καθ' υποτροπή σε σκόπιμες παραβάσεις του παρόντος Κανονισμού.

8.3.1 Παραγραφή

Οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος Κανονισμού παραγράφεται μετά παρέλευση πενταετίας από την τέλεσή της. Προκειμένου για παραβάσεις των ελεγκτικών προτύπων και οδηγιών του Σ.Ο.Ε.Λ., ως ημερομηνία τέλεσης λαμβάνεται αυτή της εκδόσεως του σχετικού πιστοποιητικού ή Έκθεσης Ελέγχου. Καταγγελία παραβάσεως του παρόντος Κανονισμού για την οποία δεν έχουν ολοκληρωθεί οι ενέργειες των αρμόδιων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. μετά παρέλευση δύο (2) ετών από της ημερομηνίας καταθέσεως της στο πρωτόκολλο του Σ.Ο.Ε.Λ., μπορεί να τεθεί στο Αρχείο, με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, στην οποία αναφέρεται συγκεκριμένος λόγος ή λόγοι της μη ολοκλήρωσης των ενεργειών.

8.4 Ισχύς προηγούμενων Αποφάσεων και Οδηγιών

Οι μέχρι τώρα εκδοθείσες αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου αναφορικά με τις

προϋποθέσεις και τις διαδικασίες ανάληψης και εκτέλεσης των πάσης φύσεως ελέγχων, καθώς και τις διαδικασίες γνωστοποίησης από τους Ορκωτούς Ελεγκτές των αναληφθέντων και των περατωθέντων ελέγχων, εξακολουθούν να ισχύουν ως κανονιστικές διατάξεις και να εφαρμόζονται υποχρεωτικά από όλους τους Ορκωτούς Ελεγκτές και τους ελεγκτικούς φορείς τους. Παραβάσεις κανονιστικών διατάξεων που έχουν τελεστεί πριν από την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος Κανονισμού, παραγράφονται μετά παρέλευση πενταετίας από την τέλεσή τους.

8.5 Ελάχιστο Όριο Αξιοπρεπούς Διαβίωσης του Σ.Ο.Ε.Λ.

Μέχρι την έκδοση του προεδρικού διατάγματος που προβλέπεται από τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 18 του Ν. 2231/1994 (ΦΕΚ 139Α), κάθε ελεγκτικός φορέας δικαιούται για όσους Ορκωτούς Ελεγκτές μέλη του που τελούν σε ουσιώδη επαγγελματική αδράνεια για λόγους που δεν οφείλονται σε δική τους υπαιτιότητα, να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση συμμετοχής του Σ.Ο.Ε.Λ. στην κάλυψη της δαπάνης μιας αξιοπρεπούς διαβίωσής τους.

Το Εποπτικό Συμβούλιο, ύστερα από αξιολόγηση των προβαλλομένων λόγων, μπορεί να εγκρίνει τη μερική ή ολική κάλυψη μιας τέτοιας δαπάνης από τους κατά το άρθρο 22 του Π.Δ. 226/1992 εισπραττόμενους πόρους του Σ.Ο.Ε.Λ. Σε κάθε περίπτωση το εγκρινόμενο ποσό της ανωτέρω συμμετοχής του Σ.Ο.Ε.Λ. δεν μπορεί να υπερβαίνει τις ελάχιστες αποδοχές Ορκωτού Λογιστή κατά την 30η Απριλίου 1993, προσαυξημένες με τις αναγκαίες ασφαλιστικές εισφορές.

Με ειδικές αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου, η κατά την προηγούμενη παρ. 1 συμμετοχή του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορεί να συνεχιστεί και μετά την έκδοση του προαναφερόμενου προεδρικού διατάγματος, μέχρι της συστάσεως ενός ειδικού αναδιανεμητικού λογαριασμού που θα καλύπτει τις ελάχιστες ανάγκες αξιοπρεπούς διαβίωσης των Ορκωτών Ελεγκτών, με την προϋπόθεση ότι τα καλυπτόμενα από τις αποφάσεις αυτές πρόσωπα θα τίθενται στη διάθεση του Εποπτικού Συμβουλίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΝΑΤΟ**9.1 Πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου και πρόγραμμα ελέγχου**

Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008(ΦΕΚ Α' 174). Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

9.2 Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων

Υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιρειών είναι οι διοικήσεις τους. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται, θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία. Ο προσδιορισμός και η οριστικοποίηση των αναμορφώσεων πρέπει να γίνεται είτε άμεσα από τους καταχωρητές των εγγραφών ή το αργότερο μέχρι την οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών κάθε μήνα. Όλα τα φορολογικά έγγραφα της εταιρείας, υπογράφονται από «λογιστή φοροτεχνικό», κάτοχο ειδικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος του ν. 2515/1997, όπως ισχύει.

9.3 Περιεχόμενο

Το «Ετήσιο (Φορολογικό) Πιστοποιητικό» διακρίνεται σε δύο τμήματα:

- α) Την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» (Συμπεράσματα της εκτελεσθείσας εργασίας) και
- β) Το «Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

Η «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης», εκδίδεται μετά από την εκτέλεση όλων των διαδικασιών που προβλέπονται στην ΠΟΛ.1159/22.7.2011, (Παραρτήματα II και III) « Πρόγραμμα Ελέγχου », το οποίο αφορά τις κάτωθι πληροφορίες και φορολογικά αντικείμενα:

- A. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου.
- B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας.
- Γ. Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος.
- Δ. Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).
- Ε. Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ).
- ΣΤ. Έλεγχος φορολογίας ακινήτων.
- ΣΤ.1 Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ).
- ΣΤ.2 Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9).
- ΣΤ.3 Έλεγχος Φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992).
- Z. Έλεγχος Τέλους χαρτοσήμου.
- Η. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων.
- Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων.
- Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές.
- Κ. E-Commerce.

Το ειδικό πρόγραμμα ελέγχου (δηλαδή οι εξειδικευμένες ελεγκτικές διαδικασίες, πέραν των ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται για τον Τακτικό έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων), εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την ΠΟΛ.1159/22.7.2011 και το πρόγραμμα ελέγχου, θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000. (άρθρο 3 και 9, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011).

9.4 Εκδότης

Εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο, που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές (Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές) και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008. Ειδικότερα εκδίδεται η «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης», η οποία απευθύνεται προς την Ελεγχόμενη εταιρεία και προς την Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών. (άρθρο 1, παρ. 1, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011).

Με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 2, 3, 4) διευκρινίστηκαν τα εξής:

« .. 2. Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό, ως προϊόν εργασίας διασφάλισης, δεν αντίκειται προς τους κανόνες ανεξαρτησίας που ισχύουν για το ελεγκτικό επάγγελμα και πρέπει να υπογράφεται είτε από το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την Έκθεση του ελέγχου, ο οποίος προβλέπεται από τα άρθρα 36 και 37 του Ν. 2190/1920, ή από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο Ελεγκτικό

Γραφείο με το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την προαναφερθείσα Έκθεση. 3. Διευκρινίζεται ότι όταν τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 37 του ν. 2190/1920, έχουν αναλάβει να τον εκτελέσουν από κοινού Νόμιμοι Ελεγκτές από δύο ξεχωριστά Ελεγκτικά Γραφεία, η διεξαγωγή της εργασίας για την έκδοση του φορολογικού Πιστοποιητικού διέπεται από όρους παρόμοιους με αυτούς του από κοινού εκτελούμενου έλεγχου της οικονομικής διαχείρισης. 4. Σε περίπτωση αντικειμενικής αδυναμίας του Νόμιμου Ελεγκτή και του Ελεγκτικού Γραφείου να εκτελέσουν το φορολογικό έλεγχο αυτοί, τεκμηριωμένα, αιτούνται προς την Ε.Λ.Τ.Ε για την αξιολόγηση της κατ' εξαίρεσης αντικατάστασής τους από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του Ν. 3693/2008.....».

9.5. Υπόχρεες Εταιρείες

Υπόχρεες είναι οι εταιρείες εφόσον, έχουν και τα εξής δύο χαρακτηριστικά:

- α) Έχουν την νομική μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας ή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης και
- β) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών αυτών ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές (Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές) και ελεγκτικά γραφεία. (άρθρο1, παρ.1 της ΠΟΛ.1159/22.7.2011). Με την Απόφαση του Υπ. Οικονομικών με Αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011, (παρ. 1) διευκρινίστηκε ότι : « Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται από την παρ.5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 για το οποίο ήδη έχουν δοθεί διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1159/22.7.2011, αφορά τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από , Νόμιμους Ελεγκτές και Ελεγκτικά Γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας.»

9.6 Συνέπειες από την μη επιλογή Ελεγκτών

Για τις περιπτώσεις που μία Ανώνυμη Εταιρεία ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, παρότι πληροί τα κριτήρια για τον υποχρεωτικό της έλεγχο από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, δεν τους επιλέγει για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια για τον έλεγχο της φορολογικής της συμμόρφωσης, ελέγχεται άμεσα από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. (άρθρο 10, παρ.4 της ΠΟΛ.1159/22.7.2011)

9.7 Έναρξη Εφαρμογής

Οι Ανώνυμες Εταιρείες και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης υπάγονται στις διαδικασίες αυτής της απόφασης για τους ισολογισμούς που κλείνουν από 30.06.2011 και μετά. (άρθρο 11, παρ. 1, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011). Επίσης στο άρθρο 11, παρ. 2 της ΠΟΛ.1159/22.7.2011, ορίζεται ότι : « Η παρούσα θα έχει εφαρμογή μετά την δημοσίευση της κανονιστικής πράξης της ΕΛΤΕ που θα εντάσσει το ελεγκτικό πρότυπο 3000 «Εργασίες Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» ως το πρότυπο που θα εφαρμόζεται για τον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων που ελέγχονται υποχρεωτικά από τους Νόμιμους Ελεγκτές.» . Ήδη στο Φ.Ε.Κ (τ. β΄) Αρ. φύλλου 2409 της 1/11/2011, δημοσιεύτηκε η Απόφαση Αριθμ. 44760/1362/24.10.2011, « Καθορισμός των ελεγκτικών εργασιών για την έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού (άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, ως ισχύει) ως υποχρεωτικών ελέγχων, εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000: «Εργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» και ειδικά θέματα διενέργειας ποιοτικών ελέγχων» , του Υπ. Οικονομικών με την οποία αποφασίστηκαν τα εξής : « 1. Πέραν των οριζομένων στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008 και των διατάξεων της κανονιστικής πράξης υπ' αριθ. 005/2010 της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων («Ε.Λ.Τ.Ε.») «Καθορισμός περαιτέρω ελεγκτικών εργασιών ως “υποχρεωτικών ελέγχων”», για τους σκοπούς των νόμων αυτών και κάθε νομοθετικής ρύθμισης που διέπει τον ελεγκτικόλογιστικό θεσμό, ως

«υποχρεωτικός έλεγχος» καθορίζεται και κάθε ελεγκτική εργασία που αναλαμβάνεται και διενεργείται για την έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (ΦΕΚ Β' 1657) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα των παραγράφων 2 έως 8 του άρθρου 2 του ν. 3693/2008. 2. Ως προς τους υποχρεωτικούς ελέγχους της παραγράφου 1 της παρούσας εφαρμόζεται το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Εργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» .»

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Καζαντζής Χ. (2006), «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος», Πειραιάς

Καραμάνης Κ. (2008), «Σύγχρονη Ελεγκτική: θεωρία και πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»

Κάντζος Κ. (2006), «Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική»

Τσακλάγκανος Α. (2005), «Ελεγκτική»

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

Taxheaven - www.taxheaven.gr

Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών(Σ.Ο.Ε.Λ.) - www.soel.gr

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων – www.elte.org.gr

Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων - http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/index.html

Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών -

<http://www.hiia.gr/images/pgallery/hiia%20brochures/Brochure9-2011low.pdf>

http://www.dilosoikonomiki.gr/18-FEK_1589.pdf

<http://www.taxnews.info/news/cpaudit/>

<http://www.logistis.gr/default.asp?pid=203&la=1>

http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_el.pdf

http://www.taxexperts.gr/cms/common/pdf.php?article_id=2458

<http://www.e-forologia.gr>

ΝΟΜΟΙ

Φ.Ε.Κ. 364/Β/7.5.1997, «Κανονισμό επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών»

Φ.Ε.Κ. 1589/Β/22.10.2004 Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα

