



ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΓΚΑΓΚΑ ΜΑΡΙΛΕΝΑ Α.Μ 10196

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΓΙΑΝΝΟΥΛΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ

2020

[1]

Πίνακας περιεχομένων

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ABSTRACT	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	7
1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	7
1.1.1 ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	8
1.2 ΚΛΑΔΟΙ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	9
1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	9
1.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	11
I) ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	11
1.5 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	12
1.6 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ- ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	13
1.6 α) ΚΑΘΕΤΟΣ-ΟΡΙΖΟΝΤΙΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	15
1.6 β) ΣΥΣΤΗΜΑΤΙΚΟΣ ΚΑΙ ΜΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΙΚΟΣ	16
1.7 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:	18
2.1 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΟΥΝ ΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ	18
2.2 ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ	19
2.3 Οφέλη από την ελεγκτική εργασία	20
2.4 Ο ΝΟΜΟΣ Sarbanes-OxleyAc	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: Κώδικα Δεοντολογίας που ελέγχει τα όρια ανεξαρτησίας του επαγγέλματος..	23
3.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΗ	24
3.3.1 Προσόντα ελεγκτή βάση νόμου 3693/2008 άρθρο 6 ΕΛΤΕ (από Τράπεζα Ελλάδος)24	
3.3.2 Προϋποθέσεις	24
3.3.3 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ	26
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο : ΑΣΥΜΒΙΒΑΣΤΑ, ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ	29
4.1 Αμοιβή Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	30
4.2 Εννοιολογικό Πλαίσιο Διαχείρισης Κινδύνου	31
4.2.1 Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου.....	32
4.3: Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΤΗΝ ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ	34
4.3 .1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	34
4.3 .2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΤΗΝ ΠΡΟΛΗΨΗ ΚΑΙ ΤΟΝ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ.....	40

5.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	40
5.2 ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΕΝΑΡΞΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΤΟ ΕΤΟΣ 1957	41
5.3 ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟ 1957-1992.....	42
5.4 Περίοδος από το έτος 1993 και μετά που άλλαξε η μορφή οργανώσεως του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ιδρύθηκαν Ελεγκτικές Εταιρείες.....	46
5.5 Ιστορική εξέλιξη του Ελέγχου Διεθνώς	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6° : ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Ε.Π.).....	57
6.1 Γενικά	57
6.2 .ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)	58
6.3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	62
Κεφάλαιο 7°: Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	62
7.1. Σκοπός	63
7.2. Οι σκοποί του Ινστιτούτου είναι:	63
7.3. Εισηγητές.....	64
7.4. Εκπαιδευόμενοι	64
7.5. Τομείς Γνώσεων - Γνωστικά Αντικείμενα	64
7.6. Εκπαίδευση	65
7.7. Στελέχη Επιχειρήσεων.....	65
7.8 Παροχές ΙΣΟΕΛ (ΒΛΕΠΕ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α).....	66
Κεφάλαιο 8: Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και η επαγγελματική του αποκατάσταση στην Ελλάδα και το Εξωτερικό	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	67
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	67
9.1 Το προφίλ των μεγάλων εταιρειών του κλάδου	68
9.2 Πληροφορίες των εταιριών και ανάλυση στοιχείων	71
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	83
Παράρτημα Α: Το ΙΕΣΟΕΛ Παροχές.....	83
Παράρτημα Β : Ο τίτλος ACCA (Παγκόσμιο Σώμα Ορκωτών Λογιστών & Ελεγκτών) και οι προοπτικές επαγγελματικής αποκατάστασης	84
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	85
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	87
Βιβλία	87
Διαδίκτυο	87

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ελεγκτική είναι από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής. Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Χρησιμοποιώντας τον όρο «έλεγχος» εννοούμε την αξιολόγηση και ελεγκτική διερεύνηση όλων των λειτουργιών και δραστηριοτήτων μιας οικονομικής μονάδας, δηλαδή τα μέτρα που λαμβάνονται για να διασφαλιστεί μια ομαλή λειτουργία όπως αυτή προβλέπεται. Ο ρόλος της ελεγκτικής έχει ιδιαίτερη σημασία τόσο γενικά αλλά πόσο μάλλον ειδικά στην εποχή που διανύουμε όπου η ανάγκη για έλεγχο είναι μεγάλη. Επίσης, λόγω του έντονου ανταγωνιστικού κλίματος που επικρατεί στον κλάδο της οικονομίας, σε συνδυασμό με τις αυξημένες φιλοδοξίες των διοικητικών στελεχών των επιχειρήσεων, η αλλοίωση των λογιστικών καταστάσεων είναι όλο και πιο συχνή, κάτι ακόμα που καθιστά την ανάγκη για έλεγχο μεγάλη. Η ανάγκη αυτή προκύπτει από τις ασταθείς οικονομικές συνθήκες της εποχής, την αύξηση των οικονομικών εγκλημάτων και τις ραγδαίες εξελίξεις σε παγκόσμιο επίπεδο που προβληματίζουν τα διοικητικά στελέχη.

Οι συνεχείς ανακατατάξεις στην αγορά και η δημιουργία συνθηκών που επιτυγχάνουν τους αντικειμενικούς σκοπούς των οικονομικών μονάδων οδήγησε στην ανάγκη για εσωτερικό έλεγχο.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να γίνει εκτενέστερη ανάλυση του ελέγχου στην Ελλάδα, διασαφήνιση της έννοιας της ποιότητας του ελέγχου, εξέταση των παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητά του καθώς και τις ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η τρέχουσα χρηματοοικονομική κρίση, θεωρείται ένα ζήτημα το οποίο μας απασχολεί καθημερινά, σε τέτοιο βαθμό, ώστε να αποτελεί κομμάτι της καθημερινότητάς μας. Οι λόγοι για την ύπαρξη της κρίσης, όπως συνηθίζεται, είναι πολλοί αλλά μπορούμε επιγραμματικά να αναφέρουμε ορισμένους, όπως την κακή διαχείριση των οικονομικών πόρων, την έλλειψη εποπτικού – ελεγκτικού μηχανισμού αλλά και την ανάθεση λήψης σημαντικών αποφάσεων σε λάθος άτομα.

Όπως θα δούμε παρακάτω το ελεγκτικό επάγγελμα, και κατ' επέκταση ο έλεγχος έχει την ικανότητα να αποτρέψει αλλά και να απαλείψει μερικούς από τους

προαναφερθέντες λόγους. Τα βήματα της διαδικασίας του ελέγχου περιλαμβάνουν την παρατήρηση, την καταγραφή στοιχείων, την διόρθωση και συμμόρφωση και, τέλος, την ανατροφοδότηση. Πραγματοποιώντας τα ανωτέρω, είναι εύκολο για έναν ελεγκτή να παρατηρήσει την υπάρχουσα κατάσταση σε μια επιχείρηση ή έναν οργανισμό, να καταγράψει τα δεδομένα που ισχύουν για την αντίστοιχη χρονική στιγμή, να πραγματοποιήσει τις απαραίτητες ενέργειες για να διορθώσει τα σφάλματα, τα οποία θα οδηγήσουν και στην συμμόρφωση της αντίστοιχης επιχείρησης / οργανισμού. Επεκτείνοντας το παραπάνω, η ύπαρξη εσωτερικών ελεγκτών στις επιχειρήσεις συμβάλλει ώστε να γίνεται καθημερινή καταγραφή και παρακολούθηση της κατάστασης στην επιχείρηση.

Καταλήγοντας, λοιπόν, το έργο που μπορεί να προσφέρει ο έλεγχος περιλαμβάνει την μείωση των ενδοεταιρικών απατών, την καλύτερη αξιοποίηση των οικονομικών πόρων, την μείωση των παραβάσεων και των παραβατών, και γενικότερα την καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης. Με την σωστή εφαρμογή του ελέγχου, τα ίδια αποτελέσματα ενδέχεται να εμφανιστούν και σε κρατικούς οργανισμούς και να καταλήξουν σε ένα θετικό αποτέλεσμα με κρατική εμβέλεια.

ABSTRACT

The current financial crisis is considered an issue that concerns us every day, to such an extent that it is part of our daily lives. The reasons for the crisis, as usual, are many, but we can briefly mention some, such as poor financial management, lack of oversight - control mechanism and the assignment of important decisions to the wrong people.

As we will see below, the auditor's profession, and therefore auditing, has the ability to prevent and eliminate some of the aforementioned reasons. The steps of the audit process include observation, data recording, correction and compliance, and, finally, feedback. By doing the above, it is easy for an auditor to observe the current situation in a company or organization, to record the data that is valid for the respective time, to take the necessary actions to correct the errors, which will lead to compliance of the respective business / organization. Expanding the above, the existence of internal auditors in the companies contributes to the daily recording and monitoring of the situation in the company.

Concluding, therefore, the task that Auditing can offer includes reducing intra-corporate fraud, better utilization of financial resources, reduction of infringements and offenders, and in general the better functioning of the business. Properly covered, Auditing will withstand a great deal of adverse conditions in governmental organizations and will have a positive effect on the state.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Η ελεγκτική είναι ένας από τους πιο σημαντικούς κλάδους της Λογιστικής. Η ελεγκτική (Ρογδάκη, 2004) είναι ο κλάδος της οικονομικής των επιχειρήσεων που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας.

Σύμφωνα με το Δήμου (2000) η ελεγκτική καθορίζει το σύνολο των αρχών που αποσκοπούν στο συστηματικό προσδιορισμό του είδους, της έκτασης, του τρόπου διενέργειας του ελέγχου των ενεργειών και ιδιαίτερα των διαχειριστικών, των αρμόδιων οργάνων των οικονομικών μονάδων για την πρόληψη λαθών ή καταχρήσεων ή για την εξακρίβωση της ορθότητας, της νομιμότητας και της σκοπιμότητας αυτών.

Η Ελεγκτική ως φιλοσοφία δεν ενδιαφέρεται για την νομική μορφή των μονάδων που ελέγχει δηλαδή αν έχει ιδιωτικό ή δημόσιο χαρακτήρα, ούτε για το αντικείμενο εκμετάλλευσης όπως επίσης ούτε για το κερδοσκοπικό.

Ως τεχνική η Ελεγκτική αξιοποιεί την καινούρια γνώση που παράγει ο επιστημονικός κλάδος της, για να ικανοποιήσει πρακτικές ανάγκες ελέγχου και συγκεκριμένα, για να καθορίσει πρότυπα και ελεγκτικές διαδικασίες που εξασφαλίζουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα. Η τεχνική αναζητά τη σχέση που υπάρχει ανάμεσα στο συγκεκριμένο σκοπό (π.χ. εξακρίβωση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων) και στο μέσο (π.χ. ελεγκτική διαδικασία) που οδηγεί στην επίτευξη του σκοπού αυτού.

Ωστόσο η ελεγκτική μέσω της διερεύνησης και της αξιολόγησης των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής και εφαρμογής σε κάθε επιχειρηματική μονάδα, φορέα και κοινωνία. Ταυτόχρονα προσφέρει εξασφάλιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφορίας. Αυτή η οικονομική πληροφόρηση συμβάλλει στην

ορθολογικότερη επένδυση και στην εκμετάλλευση των πλουτοπαραγωγικών πόρων μιας κοινωνίας.

1.1.1 ΣΤΟΧΟΙ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

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

Στη συνέχεια αναφέρονται ορισμένοι βασικοί σκοποί της ελεγκτικής (Τσακλάγκανος, 2004):

- i) Πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λογιστικών λαθών, απατών (προληπτικός έλεγχος).
- ii) Αποκάλυψη και η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, απατών (κατασταλτικός έλεγχος).
- iii) Η πιστοποίηση της ακρίβειας και της αλήθειας των οικονομικών καταστάσεων (επιβεβαιωτικός έλεγχος).
- iv) Αξιολόγηση της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, των οποίων τα στοιχεία είναι ενδιαφέροντα διότι δείχνουν την πορεία και τις τάσεις που επικρατούν στην επιχείρηση (κύκλος εργασιών, κοστολόγια).

Η ελεγκτική εξετάζει τρία βασικά θέματα (Ρογδάκη, 2004): i) Το αντικείμενο του ελέγχου δηλαδή τι ελέγχεται, γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται μέσα από τον έλεγχο. Ενδιαφερόμενοι για τη διενέργεια του ελέγχου είναι οι διοικούντες της επιχείρησης καθώς οι μέτοχοι, οι πιστωτές και οι συναλλασσόμενοι με αυτή.

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

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

1.2 ΚΛΑΔΟΙ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Σε συνάρτηση με τον διαχωρισμό τις ελεγκτικής σε διακριτές κατηγορίες, κλάδοι της ελεγκτικής μπορεί να θεωρηθούν οι παρακάτω: Η ιδιωτική ελεγκτική, που ασχολείται με τον έλεγχο των ιδιωτικών επιχειρήσεων. Η δημόσια ελεγκτική, που ασχολείται με τον έλεγχο των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και των Οργανισμών του Δημοσίου (Παπάς, 1999)

Ωστόσο τα ελεγκτικά πρότυπα (standards) περιγράφουν το θεσμικό πλαίσιο του ελέγχου και προσδιορίζουν τα κριτήρια τα οποία θα πρέπει να ικανοποιηθούν για την τελειοποίηση του ελέγχου και τη δημοσιοποίησή του. Οι κατηγορίες είναι οι εξής:

- i) Γενικές Αρχές (General Standards). Κατά τις γενικές αρχές, οι ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να εφαρμόζονται με επαγγελματική επάρκεια και από κατάλληλα εκπαιδευμένα άτομα.
- ii) Αρχές Εκτέλεσης της Εργασίας (Standards of Fieldwork). Σύμφωνα με τις αρχές αυτές απαιτείται κατάλληλος σχεδιασμός της εργασίας και επιβλέψεως αυτής, σωστή μελέτη και εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου επίσης επαρκές και κατάλληλο αποδεικτικό υλικό της εργασίας που πρέπει να συγκεντρωθεί από τον έλεγχο, την έρευνα, την επιθεώρηση και την παρατήρηση.
- iii) Αρχές που αφορούν τις Εκθέσεις Ελέγχου (Standards of Reporting). Κατά τις αρχές αυτές, στις εκθέσεις ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνεται δήλωση ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Επίσης είναι απαραίτητο να εκφραστεί γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις ως προς το σύνολο τους.

1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Η έννοια της ελεγκτικής ως προς το υποκείμενο του ελέγχου, δηλαδή το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο διακρίνεται στις παρακάτω κατηγορίες (Αστρίτης, 2000):

i) Εξωτερική, ανεξάρτητη ελεγκτική. Ο εξωτερικός ή ανεξάρτητος έλεγχος είναι αυτός που εκτελείται από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους λογιστές - ελεγκτές, οι οποίοι αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές ή ορκωτοί λογιστές. Ο έλεγχος αρχικά διενεργούνταν κυρίως επί του λογιστικού συστήματος μιας μονάδας. Σήμερα, ο έλεγχος περιλαμβάνει και επιμέρους θέματα των οργανωτικών συστημάτων, τα οποία μπορούν να επηρεάζουν εμμέσως την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, και της οικονομικής μονάδας γενικότερα (Γρηγοράκος, 1985).

ii) Εσωτερική ελεγκτική. Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται από το ευρωπαϊκό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA, 1991, Taylor and Glezen, 1991, Konrath, 1996) ως «μία ανεξάρτητη διαδικασία που λειτουργεί μέσα στον οργανισμό για να εξετάσει και να εκτιμήσει τις διαδικασίες παρέχοντας σημαντική υπηρεσία σε αυτόν». Επίσης είναι μια αναγκαία λειτουργία του σύγχρονου management, είναι ο σύμβουλος του σε όλα τα ιεραρχικά επίπεδα. (<http://www.hiia.gr/>). Έπειτα ο εσωτερικός έλεγχος στοχεύει στην αξιολόγηση διαδικασιών λειτουργίας και παρέχει πληροφορίες στη διοίκηση. Σε συνάρτηση με τα παραπάνω ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού με σκοπό την αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων (Karagiorgos et al., 2006, Καραγιώργος κ.α., 2007).

iii) Κρατική ελεγκτική. Στον κρατικό έλεγχο περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που διενεργούνται από τους διάφορους κρατικούς και ημικρατικούς φορείς. Οι πιο σημαντικοί έλεγχοι είναι ο φορολογικός έλεγχος που αφορά την αναζήτηση του φορολογητέου εισοδήματος των υποκείμενων σε φορολογία νομικών και φυσικών προσώπων, ο έλεγχος από την τράπεζα της Ελλάδος που αφορά σε νομισματικά και πιστωτικά θέματα και ο έλεγχος από το Ελεγκτικό

Συνέδριο του κράτους που αφορά τους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα (Κάντζου, 1995). Από την άλλη πλευρά, η ελεγκτική αναλόγως με τον αντικειμενικό της σκοπό, είναι δυνατόν να διακριθεί σε δύο γενικές κατηγορίες (Τερζάκης 2001): Σε Ελεγκτική των Οικονομικών Αποτελεσμάτων. Σε Ελεγκτική της Χρηματοοικονομικής Διαχείρισης.

1.4 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

1) ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μια αρχική προσέγγιση της έννοιας του ελέγχου ορίζεται ως ένα σύστημα αξιολογήσεων που εφαρμόζεται, προκειμένου να εκφρασθεί μια αντικειμενική κρίση σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους στόχους που έχει θέσει. Σύμφωνα με μια δεύτερη προσέγγιση ο έλεγχος από άλλους συγγραφείς ορίζεται ως η συστηματική και σε καθορισμένες διαδικασίες στηριζόμενη έρευνα επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και διαδικασιών μιας επιχείρησης.

Ο έλεγχος, αναπτύχθηκε μόνο τα τελευταία χρόνια, παρ' όλο που η ανάγκη του εκδηλώθηκε πολλά χρόνια νωρίτερα. Πάντα ήταν συνδεδεμένος με τις λογιστικές πράξεις των ανθρώπων σε όλες τις εποχές της ιστορίας. Από ιστορικά στοιχεία που βρέθηκαν, ο έλεγχος πρωτοεμφανίστηκε με την ανταλλαγή των αγαθών μεταξύ των ανθρώπων σε προϊστορικούς χρόνους. Την εποχή αυτή η ανάγκη της απεικόνισης των απαιτήσεων και υποχρεώσεων που δημιουργήσε η ανταλλαγή των αγαθών καθώς και η αξιοπιστία των στοιχείων στις συναλλαγές αυτές, κατέστησε αναγκαία την εμφάνιση της πρώτης λογιστικής εγγραφής και ταυτόχρονα επεσήμανε και την ανάγκη του ελέγχου μεταξύ των συναλλασσόμενων πρωτόγονων κοινωνιών. Η αναγκαιότητα της επισκόπησης των καθημερινών οικονομικών συναλλαγών της διαφάνειας στη διαχείριση των Δημόσιων Χρημάτων φαίνεται ότι οδήγησαν στην θεσμοθέτηση του ελέγχου σχετικές γραπτές μαρτυρίες για την ύπαρξη εμπορικών νόμων και λογιστικών εκθέσεων συναντάμε από το 3000 π.Χ. στους Νινευίτες της αρχαίας Βαβυλώνας. Στην αρχαία Αίγυπτο οι Φαραώ φορολογούσαν κυρίως τις συγκομιδές των σιτηρών, και για το λόγο αυτό θεσπίστηκε το αξίωμα των «Επιστατών» για τα σιτηρά. Στην αρχαία Αθήνα περίπου το 300 π.Χ. είχε δημιουργηθεί το συνέδριο των «Λογιστών» ως θεσμός για την επιχείρηση των οικονομικών για την πόλη - κράτος. Ακόμα υπήρχαν οι «Εύθυνοι», οι οποίοι μαζί με τους λογιστές ήλεγχαν τους λογαριασμούς «Διαχειρίσεως» των αρχόντων που αποχωρούσαν από τα δημόσια αξιώματα. Επίσης ήλεγχαν τα δημόσια δάνεια που έδιναν οι τραπεζίτες προς τις πόλεις χωρίς τόκο (Φλιτούρης, 2007). Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα συναντάμε τους «Εξεταστάς», τους

«Απόλογους», οι οποίοι ήταν επιφορτισμένοι με διάφορες ελεγκτικές αρμοδιότητες. Αργότερα στην αρχαία Ρώμη, υπήρχαν οι «Υπατοι», οι «Κήνσορες», οι «Τιμητές», οι «Ταμίεις» οι οποίοι ήταν υποχρεωμένοι να υποβάλλουν εκθέσεις στη Σύγκλητο για τη διαχείριση του Δημοσίου Χρήματος (Καζαντζής, 2006). Στα τέλη του Μεσαίωνα, στην Ιταλία σημειώνεται η αναγέννηση της Λογιστικής και η πόλη της Πίζας έχει τον επίσημα ελεγκτή της. Την ίδια περίπου εποχή στο Αγγλικό Θησαυροφυλάκιο τηρούνταν φορολογικοί κατάλογοι εις τριπλούν για αντιπαραβολή. Το 1581 δημιουργήθηκε στη Βενετία η πρώτη επίσημη «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών» (Τσακλαγκάνος, 1997). Στη Γαλλία τον 17ο αιώνα εφαρμόστηκαν μεθοδικά συστήματα λογιστικών ελέγχων, ακόμα είχε ιδρυθεί το Ελεγκτικό Συνέδριο και η επαλήθευση των λογαριασμών είχε ανατεθεί στο διακεκριμένο μαθηματικό Barême. Οι οικονομικές κρίσεις των ετών 1825 και 1836, η ανάπτυξη της βιοτεχνίας και η ενίσχυση της βιομηχανίας συντέλεσαν στη διάδοση των λογιστικών ελέγχων στη Μ. Βρετανία και στη συστηματοποίηση τους. Έτσι η πατρίδα της σύγχρονης Ελεγκτικής θεωρείται η Αγγλία (Δήμου, 2000).

1.5 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Από το νόμο 2190/1931 περί Ανωνύμων Εταιριών (Α.Ε.) οι έλεγχοι των ισολογισμών πραγματοποιούνταν από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές οι οποίοι εκλέγονταν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Ανώνυμης Εταιρίας. Ο θεσμός αυτός δεν προσφέρει τίποτα ουσιαστικό, παρ' όλο που οι ελεγκτές είχαν δικαιώματα, αλλά στην πράξη δεν τα ασκούσαν επειδή είχαν διοριστεί από την ίδια την ελεγχόμενη εταιρία (συνήθως από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου) και αποτελούσαν εμμέσως έμμισθους υπαλλήλους οι οποίοι εξαρτώνταν από τον ελεγχόμενο φορέα. Αποτέλεσμα ήταν η «κατά παραγγελία» σύνταξη και υπογραφή εκθέσεως ελέγχου που εκτός της τυπικής κάλυψης των απαιτήσεων του νόμου δεν είχε ουσιαστική ισχύ.

Παρά τις προσπάθειες και τις νομοθετικές ρυθμίσεις ο θεσμός του ελεγκτή δεν λειτούργησε ουσιαστικά στην Ελλάδα πριν από τον Β' Παγκόσμιο πόλεμο. Το 1948 έπειτα από απαίτηση των ξένων υπεγράφη σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Κυβέρνησης και της Διοίκησης Οικονομικής Συνεργασίας των ΗΠΑ, με την οποία

κλήθηκαν Άγγλοι ορκωτοί λογιστές που έπαιρναν την αποζημίωση τους από τους πόρους του σχεδίου Μάρσαλ (Παπαδάτου, 2005). Στην Ελλάδα η πρώτη σημαντική προσπάθεια για τη δημιουργία οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος έγινε το 1956 με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, με την υποστήριξη των Άγγλων ορκωτών λογιστών και κάτω από τον έμμεσο έλεγχο του κράτους (Τσακλαγκάνος,1997).

1.6 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ- ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

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

- i) Εσωτερικούς, εξωτερικούς και μικτούς. Εσωτερικοί, είναι αυτοί που οργανώνονται από τον ίδιο τον φορέα και διενεργούνται από ειδικά καταρτισμένα στελέχη του, τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι υπάλληλοι της επιχείρησης (Cheung, 1997). Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επάρκειας λειτουργίας του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου και στην πρόταση βελτιώσεων, όπου διαπιστώνονται αδυναμίες (Οικονομικός Ταχυδρόμος, 2004).
- ii) Εξωτερικοί, είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι δεν έχουν καμιά σχέση εξαρτημένης εργασίας, υπαλληλική ιδιότητα με την οικονομική μονάδα, την οποία καλούνται να ελέγξουν μετά από πρόσκληση των μετόχων αυτής.
- iii) Μικτοί έλεγχοι, Οργανώνονται και συντονίζονται από το τμήμα Εσωτερικού Ελέγχου και διενεργούνται με τη συνεργασία των εξωτερικών ελεγκτών.

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

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

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

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

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

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

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

i)Μόνιμοι ή Διαρκείς, είναι οι έλεγχοι που διενεργούνται σε συνεχή βάση και λαμβάνουν χώρα κατά την εκτέλεση της οικονομικής πράξης, συναλλαγής και παραγωγικής λειτουργίας. Με άλλα λόγια, πρόκειται για τους προληπτικούς ελέγχους που αναφέρθηκαν παραπάνω, που διενεργούνται από τα ίδια τα τμήματα και τους προϊσταμένους αυτών.

ii)Τακτικοί ή Περιοδικοί, είναι οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται κατά τακτές χρονικές περιόδους όπως παραδείγματος χάρη μια φορά το μήνα μέσα στο εξάμηνο ή μέσα στο έτος. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται αποκλειστικά από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Έκτακτους ή Περιστασιακούς, που διενεργούνται σε έκτακτες περιπτώσεις είτε με πρωτοβουλία του τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου είτε με εντολή της διοίκησης ή κατόπιν συγκεκριμένων καταγγελιών.

1.6 α) ΚΑΘΕΤΟΣ-ΟΡΙΖΟΝΤΙΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο Αναδρομικός ή Κάθετος έλεγχος είναι η μέθοδος που ακολουθείται κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου· κατά τη διαδικασία του ελέγχου ερευνώνται με σειρά τα παρακάτω (Φλιτούρης, 2007):

i) Τα Αποτελέσματα Χρήσεως

ii) Ο Ισολογισμός. Η Γενική Εκμετάλλευση

iv) Τα Ισοζύγια μηνών.

v) Τα Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών.

vi) Το Γενικό Καθολικό.

vii) Το Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο.

viii) Τα Αναλυτικά Καθολικά.

ix) Τα Αναλυτικά Ημερολόγια.

x) Τα Παραστατικά.

Ο ελεγκτής αρχίζει με το προσαρμοσμένο ισοζύγιο των λογαριασμών ή και τον ισολογισμό της ελεγχόμενης μονάδας. Επιβεβαιώνει τα σχετικά μεγέθη που παρουσιάζονται στον ισολογισμό, ακολουθώντας μια αντίστροφη πορεία από αυτήν που ακολουθήθηκε για την εμφάνιση των εν λόγω μεγεθών στις λογιστικές καταστάσεις. Καταλήγει στα αρχικά παραστατικά και ελέγχει μεταγενέστερες πράξεις. Τέλος επικοινωνεί με τρίτους εκτός της ελεγχόμενης μονάδας για την αντικειμενικότερη τεκμηρίωση πράξεων και σχέσεων, ειδικά όταν τα παραστατικά αυτών έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση και δεν αποτελούν, έτσι, ισχυρά τεκμήρια.

Ο Οριζόντιος έλεγχος ακολουθεί μια τελείως αντίστροφη κατεύθυνση. Κατά τη διαδικασία του ελέγχου διερευνώνται κατά σειρά τα εξής (Φλιτούρης, 2007):

i) Τα Παραστατικά της επιχείρησης

ii) Τα Αναλυτικά Ημερολόγια

iii) Τα Αναλυτικά Καθολικά

iv) Το Γενικό Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο

v) Το Γενικό Καθολικό.

vi) Τα Ισοζύγια Αναλυτικών Καθολικών

vii) Τα Ισοζύγια μηνών.

viii) Το Οριστικό Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού.

ix) Η Γενική Εκμετάλλευση.

Xi) Τον Ισολογισμό.

Xii) Τα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Ο ελεγκτής επιλέγοντας ένα δείγμα που αντιπροσωπεύει το σύνολο των εγγράφων ή πράξεων ξεκινάει από τον φάκελο των πρωτότυπων παραστατικών, τα οποία μέχρι στιγμής αποτελούν αντικειμενικά τεκμήρια. Όμως για να υπάρξει μια πιο ολοκληρωμένη άποψη θα πρέπει να αναζητήσει τα πλέον αξιόπιστα τεκμήρια επιβεβαίωσης των μεγεθών που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις. Ελέγχοντας εάν οι εγγραφές περάστηκαν στα αναλυτικά ημερολόγια και αν καταχωρήθηκαν διασπώμενες κατά λογαριασμό στους αντίστοιχους λογαριασμούς των αναλυτικών καθολικών, στη συνέχεια στα ισοζύγια και τέλος στις λογιστικές καταστάσεις (Κάντζος & Χονδράκη, 2006).

1.6 β) ΣΥΣΤΗΜΑΤΙΚΟΣ ΚΑΙ ΜΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΙΚΟΣ

Ο συστηματικός έλεγχος περιλαμβάνει:

- i) τον προκαταρκτικό σχεδιασμό του ελέγχου ii)
- ii) τον σχεδιασμό άλλων ελεγκτικών διενεργειών που μπορούν να πραγματοποιηθούν ενδιάμεσα,
- iii) τη συνεχή επαφή με τη διοίκηση και
- iv) το ενεργό ενδιαφέρον για την ελεγχόμενη επιχείρηση. Έτσι, ένας συστηματικός έλεγχος θα πρέπει να ακολουθήσει, στο κυρίως έργο του, τα παρακάτω στάδια: προκαταρκτική επαφή και ενημέρωση, έναρξη με τη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ενδιάμεσες εργασίες, εργασίες μετά το κλείσιμο των βιβλίων, σύνταξη του πιστοποιητικού ελέγχου και της ειδικής έκθεσης προς τη διοίκηση. Ο μη

συστηματικός έλεγχος καταφεύγει περισσότερο σε ποιοτικές μεθόδους αναγνώρισης και ανάλυσης της ελεγχόμενης μονάδας, σε αυτοσχεδιασμούς ελέγχου σύντομες και συνοπτικές ελεγκτικές διαδικασίες με χρήση μεθόδων όπως οι αριθμοδείκτες, σε συσχέτιση και σύγκριση με άλλες παρόμοιες αντικειμένου μονάδες ή με τον κλάδο στον οποίο η ελεγχόμενη μονάδα ανήκει (Κάντζος & Χονδράκη, 2006).

1.7 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η ομαδοποίηση των ελέγχων γίνεται με βάση το στοιχείο στο οποίο δίνει έμφαση ο κάθε έλεγχος. Σε αυτά τα πλαίσια μία λοιπή διάκριση των ελέγχων είναι η παρακάτω: Χρηματοοικονομικός έλεγχος, Λειτουργικός έλεγχος, Έλεγχος αποδοτικότητας, Έλεγχος συμμόρφωσης, Ειδικούς ελέγχους.

Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος είναι ο έλεγχος για τη διαπίστωση της σωστής παρουσίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μεγεθών που αφορούν στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα της δράσης των οικονομικών μονάδων. Ο έλεγχος αυτός ελέγχει αρχικά την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης στην μέτρηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών και των αποτελεσμάτων της.

Ο λειτουργικός έλεγχος επιδιώκει να αξιολογήσει κατά πόσο μια λειτουργία, αποσπασματική ή συνολική εκτελείται σύμφωνα με κάποια επιστημονικά κριτήρια και αρχές του συγκεκριμένου κλάδου, αλλά και σύμφωνα με γενικότερες επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές (κανονισμούς, εγχειρίδια διαδικασιών, ελέγχους πληροφόρησης κ.α).

Ο έλεγχος αποδοτικότητας απασχολεί, περισσότερο τους εσωτερικούς ελεγκτές, και ενδιαφέρεται για το αν μια λειτουργία ή διαδικασία επιφέρει θετικά αποτελέσματα στον οργανισμό. Ο έλεγχος συμμόρφωσης έχει ως σκοπό τη διαπίστωση της συμμόρφωσης με κάποιους όρους που έχουν

συμφωνηθεί. Για παράδειγμα η συμμόρφωση προς τους όρους δανειακών συμβολαίων, συμβολαίων συνεργασίας ή χρήσης δικαιωμάτων ευρεσιτεχνιών, επιχορηγήσεων κ.α. Ακόμα υπάρχει ο ειδικός έλεγχος ο οποίος δεν συμπεριλαμβάνεται σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες, αρκεί ο ελεγκτής να έχει την ικανότητα να τον διεκπεραιώσει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Διάκριση ελεγκτικής και λογιστικής(Auditing an integrated approach Arens Lobbke 1997 {σελ 4})

Πολλοί χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων και μέλη του ευρύτερου κοινού συγχέουν την ελεγκτική και τη λογιστική. Αυτό συμβαίνει γιατί η ελεγκτική κυρίως διαχειρίζεται λογιστικές πληροφορίες καθώς και επειδή οι περισσότεροι ελεγκτές έχουν σημαντική τεχνογνωσία στη λογιστική .Η λογιστική καταγράφει , ταξινομεί και συνοψίζει οικονομικά γεγονότα με σκοπό να παρέχει χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην επιχείρηση για τη λήψη αποφάσεων. Η ευθύνη του λογιστή είναι να κατανοεί πλήρως τις αρχές και τους κανόνες της λογιστικής που δίνουν τη βάση για τη προετοιμασία των λογιστικών πληροφοριών . Επίσης, ο λογιστής πρέπει να δημιουργήσει ένα σύστημα στο οποίο τα χρηματοοικονομικά γεγονότα καταγράφονται εγκαίρως και σε λογικό κόστος. Η ελεγκτική έχει στόχο να αποφασίζει αν οι καταχωρημένες πληροφορίες της επιχείρησης αντανακλούν τα οικονομικά γεγονότα που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου. Επειδή οι λογιστικοί κανόνες είναι τα κριτήρια για την αξιολόγηση των λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης , ο ελεγκτής πρέπει να κατανοεί τους γενικούς κανόνες της λογιστικής.

2.1 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΟΥΝ ΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ

Οι ελεγκτές διακρίνονται αρχικά σε ελεγκτές ιδιωτικού και δημόσιου τομέα. Στη πρώτη περίπτωση έχουμε να κάνουμε με εξωτερικούς ανεξάρτητους ελεγκτές και εσωτερικούς ελεγκτές , ενώ στη δεύτερη με κρατικούς ελεγκτές.

(Γράφημα από Donald H. Taylor auditing and assertions approach 1997 {σελ 7 παρ 1})



2.2 ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ

Οι ελεγκτές πραγματοποιούν ελέγχους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων , αλλά οι ωφελούμενοι αυτών των πληροφοριών στη πραγματικότητα είναι πολλοί περισσότεροι. Στη πράξη οι επιχειρήσεις ενημερώνουν τους τρίτους σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μια φορά το χρόνο οργανώνουν και δημοσιοποιούν εκθέσεις-απολογισμούς όπως είναι οι λογιστικές καταστάσεις. Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της , τις προοπτικές εξέλιξης της και την ικανότητα της να εκπληρώνει τις

υποχρεώσεις της και να τηρεί τις δεσμεύσεις της έναντι τρίτων. Την αξιοπιστία ή μη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καλείται να ελέγξει ο εξωτερικός ελεγκτής, ο οποίος διενεργεί τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων κι εκφέρει γνώμη για το βαθμό αξιοπιστίας τους, την ειλικρίνεια των ισχυρισμών, των μελών της διοίκησης και για τις προοπτικές της επιχείρησης.

Χρήστες ελεγχόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και πληροφοριών :

Πίνακας 2.21(Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική Κωνσταντίνος Κάντζος 2006 [σελ 29])

Μέτοχοι (τωρινοί και μελλοντικοί) & επενδυτές διάφοροι
Πιστωτικά ιδρύματα
Προμηθευτές/Πιστωτές
Πελάτες
Προσωπικό
Ανταγωνιστές
Κεντρική εξουσία
Τοπική εξουσία
Άλλες επίσημες αρχές
Εργατικά συνδικάτα
Επαγγελματικές οργανώσεις
Το κοινό
Χρηματοοικονομικοί αναλυτές και σύμβουλοι
Ακαδημαϊκοί και ερευνητές

2.3 Οφέλη από την ελεγκτική εργασία

Στο σημερινό ευμετάβλητο και διαρκώς εξελισσόμενο επιχειρησιακό περιβάλλον, τα διευθύνοντα στελέχη, που επιφορτίζονται συνήθως με αυξημένες αρμοδιότητες, πρέπει να λαμβάνουν έγκαιρα τις αναγκαίες αποφάσεις που θα καθορίσουν τη μελλοντική πορεία της επιχείρησης τους.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει πολύ μεγάλη σημασία γιατί(Ελεκτική Άγγελος Τσακλαγκάνος 2005):

- i) με αυτό τον τρόπο μπορεί να χαρακτηί ασφαλέστερα η στρατηγική ανάπτυξης της επέκτασης της οικονομικής μονάδας
- ii)μπορούν να προληφθούν ή πιθανόν να επανορθωθούν διαχειριστικές ή άλλου είδους ατασθαλίες , πριν δημοσιευθούν στο κοινό έχοντας επιπτώσεις στη καλή φήμη της επιχείρησης
- iii)είναι δυνατός ο ακριβοδίκαιος καταλογισμός των ευθυνών από τα ανώτερα διοικητικά κλιμάκια , αφού καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από έναν μόνο υπάλληλο , τουναντίον η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από έναν τρίτο (εσωτερικός ελεγκτής ή εποπτεύων προϊστάμενος. Από ιδιωτικό-οικονομική άποψη, έχουμε μια μικροοικονομική θεώρηση της μονάδας και από τη θέση αυτή για τον εξωτερικό έλεγχο ενδιαφέρονται τόσο οι εργαζόμενοι όσο και το υπόλοιπο συναλλακτικό κοινό.

Οφέλη από τον εξωτερικό έλεγχο (Τσακλαγκάνος 2005): Οι διοικούντες και διευθύνοντες της οικονομικής μονάδας προκειμένου να διασφαλίσουν ηθικά και νομικά από το κίνδυνο να λογοδοτήσουν για λάθη παραλείψεις ή διαχειριστικές ατασθαλίες των υφισταμένων τους .

- i) Οι μέτοχοι και όλοι όσοι επενδύουν κεφάλαια στην επιχείρηση για να διασφαλίσουν τα βραχυχρόνια και μακροχρόνια συμφέροντα τους, μέσα από μία ομαλή πορεία της επιχείρησης, η οποία θα καθιστούσε δυνατή τη μεγιστοποίηση των αποδοχών τους
- ii) Οι τράπεζες , οι πιστωτές και οι κάθε μορφή δανειστές της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί αν γίνεται συνετή χρήση των κεφαλαίων που εμπιστεύτηκαν στην επιχείρηση, αν θα πρέπει να συνεχισθεί ή να διακοπεί η παροχή κεφαλαίων προς αυτήν , αν διασφαλίζεται επαρκώς η προοπτική επιστροφής των παρεχόμενων κεφαλαίων με το συμφωνημένο τόκο
- iii) Κάθε λογής συναλλασσόμενοι με την επιχείρηση , για να διευκρινίσουν αν θα είναι επωφελής η συνέχιση των δοσοληψιών

τους με αυτήν . αν θα περατωθούν αισίως διάφορες εκκρεμείς υποθέσεις τους , αν θα πρέπει να δώσουν πίστωση χρόνου και ευκαιριών σε περίπτωση που ανειλημμένες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς αυτούς δεν εκτελούνται προσωρινά

- iv) Το εργατοϋπαλληλικό προσωπικό και ανώτερο προσωπικό της επιχείρησης . Αυτοί με την εικόνα που παρουσιάζει ο εξωτερικός έλεγχος, πρέπει να σταθμίσουν κατά πόσο μπορούν να ταυτίσουν τη μελλοντική τους εξέλιξη με τη συγκεκριμένη επιχείρηση. Η συνεχής ενοποίηση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων πολλών κλάδων σε μεγαλύτερους και πιο εύρωστους οικονομικούς σχηματισμούς είχε ως αποτέλεσμα τη συγκέντρωση τεράστιων ποσών κεφαλαίων στα χέρια μιας μικρής μειοψηφίας μετόχων , οι οποίοι διοικούν συνήθως τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις. Κατά συνέπεια , υπάρχει μεγάλος κίνδυνος για καταχρήσεις και παράνομη ιδιοποίηση κεφαλαίων , που συνήθως ανήκουν στη μεγάλη μάζα των μετόχων. Μόνο ένας λεπτομερής και εμπεριστατωμένος έλεγχος μπορεί να αποτρέψει την απληστία πιθανών καταχρήσεων.

2.4 Ο ΝΟΜΟΣ Sarbanes-OxleyAc

Το παραπάνω σκάνδαλο λόγω της σημαντικότητας του όπως και μία σειρά από άλλα, κλόνισαν την αγορά των ΗΠΑ και σηματοδότησαν σημαντικές αλλαγές στα δεδομένα του ελεγκτικού επαγγέλματος αλλά και στην διαδικασία του ελέγχου. Είχε ως αποτέλεσμα την ανάγκη ύπαρξης καλύτερου ελέγχου στις ελεγκτικές διαδικασίες, αποτελεσματικότερη εταιρική διακυβέρνηση, καλύτερη εταιρική υπευθυνότητα και μεγαλύτερη ασφάλεια και σιγουριά για τον επενδυτή. Έτσι ψηφίστηκε το Sarbanes - Oxley Act γνωστό και ως SOX ή Sarbox, το οποίο πήρε το όνομά του από τους Paul Sarbanes και Michael G. Oxley. Ο συγκεκριμένος νόμος φάνηκε να επιδιώκει την εξυγίανση

επιχειρήσεων μέσα σε αυτό το οικονομικό περιβάλλον της αναξιοπιστίας των επενδυτών απέναντι στις αγορές. Πρόκειται για ένα καθεστώς που βασίζεται σε κανόνες, στους οποίους οι εταιρίες συμμορφώνονται, συχνά, με μηχανικό και καθοδηγητικό τρόπο. Στόχος του είναι η αποκατάσταση της εμπιστοσύνης των επενδυτών που είχε δεχθεί τεράστιο πλήγμα. Τα μέτρα του νόμου αφορούν πρότυπα λειτουργίας των εταιρικών επιτροπών ελέγχου, τις συνθήκες, που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία και την καλύτερη εποπτεία των ελεγκτών, την πιστοποίηση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων. Το Sarbanes–Oxleyact έχει αυξημένη αποστροφή διοικητικού κινδύνου και ταυτόχρονα αυστηρές συνέπειες μη συμμόρφωσης ή διαπίστωσης παραλείψεων (Cohenetal. (2007).

Ο νόμος Sarbanes -Oxley έχει ως στόχους: ❖ την εξάλειψη των παραγόντων που οδηγούν σε φαινόμενα εξαπάτησης του επενδυτικού κοινού, μέσα από τον αυστηρό έλεγχο των επιτροπών λογιστικού ελέγχου.

❖ την ανεξαρτησία των ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών

❖ την ενίσχυση των εσωτερικών ελέγχων και της διαχείρισης των κινδύνων

❖ την επιβολή ποινών που θα αποτρέπουν αξιόποινες και καιροσκοπικές συμπεριφορές (Ιατρίδης, 2008).

❖ την ενίσχυση της εταιρικής διακυβέρνησης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: Κώδικα Δεοντολογίας που ελέγχει τα όρια ανεξαρτησίας του επαγγέλματος

3.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΗ

3.3.1 Προσόντα ελεγκτή βάση νόμου 3693/2008 άρθρο 6 ΕΛΤΕ (από Τράπεζα Ελλάδος)

Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ορίζεται αυτός που επιθυμεί ασκήσει το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, εφόσον έχει τα ακόλουθα προσόντα και πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις (Προϋποθέσεις εγγραφής ΣΟΕΛ [www.soel.gr]) :

ι) Έχει την ελληνική ιθαγένεια ή είναι Έλληνας ομογενής ή υπήκοος κράτους -μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και έχει μόνιμη κατοικία στην Ελλάδα.

Ιι) Έχει λευκό ποινικό μητρώο

3.3.2 Προϋποθέσεις

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

- i) Επιτυχής ολοκλήρωση του θεσπισμένου βαθμού εκπαίδευσης (δευτεροβάθμια εκπαίδευση) για την εισαγωγή του σε εκπαιδευτικό ίδρυμα ανώτατης εκπαίδευσης.
- ii) Απόκτηση των αναγκαίων θεωρητικών γνώσεων στα γνωστικά αντικείμενα του άρθρου 8 του παρόντος νόμου (μεταξύ των οποίων Γενικές Αρχές Λογιστικής και Λογιστικά Πρότυπα, Νομοθετικές ρυθμίσεις και πρότυπα αναφερόμενα στη σύνταξη ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κα.) η οποία αποδεικνύεται με την επιτυχία του υποψηφίου στις επαγγελματικές εξετάσεις, επιπέδου τέλους πανεπιστημιακών σπουδών ή ισοδυνάμου επιπέδου, που αναφέρονται στο άρθρο 7 του παρόντος νόμου
- iii) Ολοκλήρωση της πρακτικής άσκησης που προβλέπεται από το άρθρο 10 του παρόντος νόμου.

3.3.2. α) ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΗΣ ΔΟΛ(Καραμάνης 2008)

I. Ακεραιότητα (integrity): Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να είναι ευθύς, έντιμος, και δίκαιος στη παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών και γενικότερα στις επαγγελματικές τους σχέσεις.

II. Αντικειμενικότητα (objectivity): Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μην επιτρέψει προκατάληψη ή μεροληψία , σύγκρουση συμφερόντων ή επιρροή από άλλους , να επηρεάζουν την αντικειμενικότητα της κρίσης του.

III. 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 του (ή ο εργοδότης του) να λαμβάνει άριστης ποιότητας υπηρεσίες , με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις στη πράξη , στη νομοθεσία , στις τεχνικές και στα επαγγελματικά πρότυπα.

Σε ό,τι αφορά στα εφαρμοσμένα πρότυπα , στη πράξη αυτά είναι κατά βάση τα τεχνικά και επαγγελματικά πρότυπα που εκδίδουν η ΔΟΛ , το IASB και το επαγγελματικό ινστιτούτο στο οποίο είναι μέλος ο επαγγελματίας λογιστής .Όταν εκ των πραγμάτων υπάρχουν περιορισμοί στην ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρει ο επαγγελματίας λογιστής , οφείλει αυτό να το κάνει γνωστό στα πρόσωπα που λαμβάνουν ή χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες του.

IV. Εχεμύθεια (confidentiality): Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να τηρεί εχεμύθεια σχετικά με τις πληροφορίες που λαμβάνει γνώση κατά την διάρκεια εκτέλεσης της εργασίας του και δεν πρέπει να αποκαλύπτει τις πληροφορίες αυτές, εκτός αν είναι νομικό ή επαγγελματικό του δικαίωμα να το κάνει ή υποχρέωση να το κάνει. Ομοίως, ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μην χρησιμοποιεί τις γνώσεις που απέκτησε για ίδιον όφελος , ή για όφελος τρίτων προσώπων.

V. Επαγγελματική συμπεριφορά (professional behaviour) :Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να ενεργεί με τρόπο αρμόζοντα στη καλή φήμη και τη κοινωνική θέση του επαγγέλματος και να αποφεύγει κάθε συμπεριφορά που θα μπορούσε να δυσφημήσει το επάγγελμα.

3.3.3 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

3.3.3 α) Διαδικασίες εξασφάλισης ανεξαρτησίας ελεγκτή

Η σημασία της ανεξαρτησίας του ελεγκτή διαχρονικά έχει την ίδια βαρύνουσα σημασία. Η ανεξαρτησία του ελεγκτή έγκειται κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου όπου ο ελεγκτής οφείλει να παραμείνει ανεπηρέαστος στη στάση του.

Η έννοια της ανεξαρτησίας έχει δύο διαστάσεις(Καραμάνης 2008) :

i)Την ανεξαρτησία στη σκέψη (independence of mind)

ii)Την ανεξαρτησία στην εμφάνιση (independence in appearance)

Η ανεξαρτησία στη σκέψη είναι η νοητική και ψυχική κατάσταση που επιτρέπει στον επαγγελματία λογιστή να παραμένει στη πράξη ανεπηρέαστος από επιρροές που θα μπορούσαν να θίξουν την επαγγελματική του κρίση και του επιτρέπουν έτσι να ενεργεί με ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και επαγγελματικό σκεπτικισμό

Η ανεξαρτησία στην εμφάνιση σημαίνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής αποφεύγει να εμπλακεί σε γεγονότα και καταστάσεις τέτοιας σημασίας που θα οδηγούσαν ένα λογικά σκεπτόμενο τρίτο άτομο που έχει γνώση των σχετικών πληροφοριών να συμπεράνει ότι η ακεραιότητα , η αντικειμενικότητα ή ο επαγγελματικός σκεπτικισμός του ελεγκτικού φορέα έχει πληγεί ή τίθεται υπό αμφισβήτηση.

Το Π.Δ 226 ορίζει ότι ελεγκτικές εταιρίες και κοινοπραξίες πρέπει να διαθέτουν πλήρη προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με τον ελεγχόμενο ή άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο καθώς και επαρκή δύναμη σε ελεγκτικό προσωπικό για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των αναλαμβανόμενων ελέγχων.(Παπάς 1999 σελ 50).

Τη ζητούμενη ανεξαρτησία του ελεγκτή εξασφαλίζουν σε μεγάλο βαθμό οι διαδικασίες :

i)Επιλογή ελεγκτή: Στη περίπτωση που η διοίκηση μιας επιχείρησης επιθυμεί το διορισμό ενός ορκωτού ελεγκτή για να διενεργήσει τακτικό έλεγχο έχει τη δυνατότητα άμεσης ή έμμεσης επιλογής του.Στη πρώτη περίπτωση για να πραγματοποιηθεί ο διορισμός του ελεγκτή , η διοίκηση πρέπει να προτείνει σε μια εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών το διορισμό συγκεκριμένων ελεγκτών και αυτή η πρόταση να γίνει δεκτή. Στη δεύτερη περίπτωση ,η διοίκηση προς έλεγχο επιλέγει μια εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένες στο Μητρώο ελεγκτών και στη συνέχεια αναθέτει την ευθύνη του ελέγχου σε ένα τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή και τον αναπληρωματικό του.

ii) Ανάθεση ελέγχου : Η εταιρία ή κοινοπραξία που αποδέχεται την ανάθεση ελέγχου μια επιχείρησης πρέπει να γνωστοποιήσει στην επιχείρηση και στο εποπτικό συμβούλιο του Σ.Ο.Ε :

- i) Το όνομα του ορκωτού ελεγκτή ή τα ονόματα των ελεγκτών στους οποίους ανέθεσε την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου
- ii) Τις ώρες απασχόλησης των ελεγκτών που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου.

iii)Αμοιβές ελεγκτών: Για να αποφευχθεί η δημιουργία κλίματος αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτών και να εξασφαλιστεί η επαγγελματική ανεξαρτησία τους ο νομοθέτης καθιέρωσε διαδικασίες καθορισμού της αμοιβής τους και των ωρών απασχόλησής τους.

Σύμφωνα με το τροποποιημένο άρθρο 18 του ΠΔ. 226 :

i)Η αμοιβή του ελέγχου να μην υπερβαίνει το ένα δέκατο του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εταιρία κατά τη διάρκεια της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου.

ii)Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε καθορίζει το ανώτατο όριο απασχόλησης κάθε ορκωτού λογιστή. Iii) Κάθε διαφοροποίηση του μέσου ενιαίου ωρομισθίου γνωστοποιείται στο Εποπτικό συμβούλιο του Σ.Ο.Ε

- iii) Το Εποπτικό Συμβούλιο καθορίζει ετησίως τις ελάχιστες ώρες πραγματοποίησης τους τακτικού ελέγχου της κάθε επιχειρηματικής μονάδας
- iv) Το Εποπτικό Συμβούλιο παρακολουθεί τις τιμολογούμενες αμοιβές και ερευνά κάθε περίπτωση έκπτωσης ή επιστροφής της ελάχιστης αμοιβής ελέγχου
- v) Ο ορκωτός ελεγκτής υποβάλλει στο Εποπτικό Συμβούλιο ανάλυση των ωρών απασχόλησης του ίδιου και του βοηθητικού ελεγκτικού προσωπικού που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση ενός συγκεκριμένου τακτικού ελέγχου
- vi) Η συνολική απασχόληση του ασκούμενου ελεγκτή ή των ασκούμενων ελεγκτών σε κάθε συγκεκριμένο έλεγχο δεν πρέπει να υπερβαίνει το σύνολο των ωρών απασχόλησης του ορκωτού ελεγκτή και του λοιπού προσωπικού του στον ίδιο έλεγχο.

Η ανεξαρτησία του ελεγκτή ενισχύεται με το καθορισμό του ασυμβίβαστου του επαγγέλματος του. Το Π.Δ. 226 ορίζει ότι το επάγγελμα του ελεγκτή είναι ασυμβίβαστο προς:

- i) Την ιδιότητα του εμπόρου , του δημοσίου υπαλλήλου , του υπαλλήλου Ν.Π.Δ.Δ , του δικηγόρου ή συμβολαιογράφου, του διοικητικού συμβούλου Α.Ε , ή διαχειριστή Ε.Π.Ε
- ii) Οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου και σε οργανισμό
- iii) Τη τήρηση λογιστικών βιβλίων
- iv) Την απόκτηση από τον ελεγκτή μετοχών της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρίας
- v) Το δανεισμό της ελεγχόμενης εταιρίας από τον ελεγκτή ή την παροχή εγγυήσεων υπέρ της εταιρίας και αντιστρόφως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΑΣΥΜΒΙΒΑΣΤΑ, ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ

Με το άρθρο 12 του πρόσφατου Ν. 3148/ 2003 θεσπίζονται αυστηρά και εκτεταμένα ασυμβίβαστα για όλους τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες. Η ισχύς των ασυμβίβαστων αυτών, με τα οποία περιορίζεται το παραδοσιακό έργο των ορκωτών ελεγκτών λογιστών μόνο στο ελεγκτικό έργο, αρχίζει μετά δύο έτη από την ημερομηνία (5.6.2003) δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Σύμφωνα με το άρθρο 12 του νόμου:

(α) Δεν επιτρέπεται η πρόσληψη ορκωτού ελεγκτή λογιστή ως συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρεία που ελέγχθηκε από αυτόν κατά την τελευταία διετία πριν από την πρόσληψη του. Η

απαγόρευση αίρεται εάν προηγηθεί και ολοκληρωθεί ποιοτικός έλεγχος, χωρίς επιβαρυντικό αποτέλεσμα για αυτόν που πρόκειται να προσληφθεί. Η δαπάνη βαρύνει την εταιρεία που προσλαμβάνει,

(β) Δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρεία, στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο σε επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α, ή σε

θυγατρικές εταιρείες αυτών, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία οποιασδήποτε σχέσης με τις επιχειρήσεις αυτές από την οποία προξενείτε αμοιβαιότητα

συμφερόντων, όπως:

α. εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές,
β. συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρείας,
γ. συμμετοχή σε εταιρείες, κοινοπραξίες, εργολαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών

συμφερόντων με την επιχείρηση,

δ. προώθηση προϊόντων της επιχείρησης,

ε. τήρηση λογιστικών βιβλίων,

στ. λογιστικές υπηρεσίες,

ζ. εκπροσώπηση προς φορολογικές ή δικαστικές αρχές, η. υπηρεσίες ή εργασίες

εσωτερικού ελεγκτή,
θ. εκπόνηση μελετών, αναλογιστικών μελετών, αποτιμήσεων ή εκτιμήσεων, τα αποτελέσματα των οποίων εισάγονται κατ' ευθείαν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας ως εγγραφές ή ενσωματώνονται στις λογιστικές καταστάσεις,
ι. ανάπτυξη ή παραμετροποίηση και συντήρηση λογισμικού,
ια. εξεύρεση στελεχών για θέσεις ευθύνης,
ιβ. κατάρτιση οργανωτικών μελετών και ανάπτυξη διαδικασιών, με εξαίρεση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου,
ιγ. διαχείριση προγραμμάτων και έργων, ιδ. χρηματοοικονομικές προβλέψεις,
ιε. αποτιμήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων για εισφορά, πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση,
ιστ. παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων,
ιζ. παροχή υπηρεσιών συμβούλου επενδύσεων,
ιη. παροχή υπηρεσιών εκκαθαριστού,
ιθ. παροχή υπηρεσιών εκτάκτου οικονομικού ελέγχου σε περίπτωση εισαγωγής της εταιρείας στο Χ.Α.Α..

4.1 Αμοιβή Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

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

(α) Το ανώτατο όριο απασχόλησης κάθε ορκωτού ελεγκτή λογιστή και του προσωπικού του, καθώς και το ελάχιστο μέσο ενιαίο ωρομίσθιο για την απασχόληση τους καθορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. Κάθε Διαφοροποίηση βέβαια του μέσου ενιαίου ωρομισθίου από εταιρία ή κοινοπραξία, γνωστοποιείται στο Εποπτικό Συμβούλιο και ισχύει για όλους τους μελλοντικούς ελέγχους της εταιρίας,

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

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

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

4.2 Εννοιολογικό Πλαίσιο Διαχείρισης Κινδύνου

Ο ελεγκτικός κίνδυνος ορίζεται, ως ο κίνδυνος, ο ελεγκτής να μην μπορέσει να διατυπώσει επιφυλάξεις για τις οικονομικές καταστάσεις που στην πραγματικότητα είναι εσφαλμένες (Χρήστου Καζαντζή, Πειραιάς 2006) Κατά την ελεγκτική διαδικασία ο ελεγκτής πρέπει να προσέξει το περιβάλλον στο οποίο διαδραματίζεται αυτή. Οι παράγοντες που επηρεάζουν το περιβάλλον είναι η διοίκηση εσωτερικού ελέγχου και οι παράγοντες που αφορούν την επιχείρηση.

Οι κίνδυνοι έλεγχου μπορούν να χωριστούν σε τρεις κατηγορίες:

1. Inherent Risk, είναι ο εγγενής κίνδυνος που μπορεί να προέρθει από απουσία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Οι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν των εγγενή κίνδυνο είναι:

- Αρχική ή επαναλαμβανόμενη ανάθεση ελέγχου
- Αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων

- Λογιστική υπολογισμοί και περίπλοκες συναλλαγές
- Ισχυρισμοί της διοίκησης

2. Control Risk, είναι ο κίνδυνος που έχει να κάνει με τον σχεδιασμό και την λειτουργία των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου, άρα είναι αυτονόητο ότι όσο πιο αποτελεσματικός είναι ο εσωτερικός έλεγχος τόσο μικρότερος είναι ο σχετικός κίνδυνος

3. Detection risk, είναι ο κίνδυνος που αφορά την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόσαμε και την αξιοπιστία των στοιχείων που λάβαμε. $Audit Risk Model = Inherent Risk * Control Risk * Detection Risk$

Ο ελεγκτικός κίνδυνος μπορεί να οφείλεται σε:

- Λανθασμένη επιλογή δείγματος
- Λανθασμένη επιλογή ελεγκτικού προσωπικού
- Αμέλεια ή απροσεξία του ελεγκτή
- Λανθασμένη εκτίμηση του χρόνου που απαιτείται για την ολοκλήρωση της

ελεγκτικής διαδικασίας

Στο επίπεδο των οικονομικών καταστάσεων ο ελεγκτικός κίνδυνος ορίζεται από το Ελεγκτικό Πρότυπο SAS 47 των ΗΠΑ ως ο κίνδυνος, ο ελεγκτής να μην μπορέσει να διατυπώσει επιφυλάξεις για τις οικονομικές καταστάσεις που στην πραγματικότητα είναι

ουσιαστικά εσφαλμένες.

Το Ελληνικό Ελεγκτικό πρότυπο 4400 το οποίο καλύπτει την Αξιολόγηση των κινδύνων δεν οριοθετεί εννοιολογικά τον ελεγκτικό κίνδυνο και τα συστατικά του στοιχεία.

Αντίθετα

περιλαμβάνει κατευθυντήριες εκτιμήσεις για την αξιολόγηση και την αξιοποίηση του ελεγκτικού κινδύνου στις διάφορες φάσεις της ελεγκτικής διαδρομής.

4.2.1 Κίνδυνος Εσωτερικού Ελέγχου

Ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου είναι ο κίνδυνος εμφάνισης ενός ουσιαστικού σφάλματος

στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, από την αδυναμία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της να εντοπίσει ή να αποτρέψει το σφάλμα αυτό. Είναι ευνόητο ότι όσο

πιο αποτελεσματικός είναι ο εσωτερικός έλεγχος μιας οικονομικής μονάδας τόσο μικρότερος

είναι ο σχετικός κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου.

Το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 44 φαίνεται να χρησιμοποιεί ως συνώνυμο του κινδύνου εσωτερικού ελέγχου τον όρο κίνδυνος δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας για τον οποίον ορίζει σχετικά ότι:

Ο ελεγκτής οφείλει να προχωρήσει σε μια προκαταρκτική εκτίμηση του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας, για κάθε κύρια κατηγορία υπολοίπων ή συναλλαγών. Η προκαταρκτική αυτή αξιολόγηση των κινδύνων δυσλειτουργίας των δικλείδων ασφαλείας πρέπει να χαρακτηρίζει τον κίνδυνο ως υψηλό, εκτός εάν ο ελεγκτής:

α) έχει εντοπίσει δικλείδες ασφαλείας, που έχουν καλές προοπτικές να αποτρέψουν ή να

αποκαλύψουν ή να διορθώσουν ένα ουσιώδες λάθος, και β) σχεδιάζει να υποβάλλει τις δικλείδες αυτές σε δοκιμασία, ώστε να επιβεβαιωθεί η επάρκειά τους.

Επιπρόσθετα, ο Ελεγκτής οφείλει να εξετάσει αν οι δικλείδες ασφαλείας ήταν σε

λειτουργία καθ' όλη την υπό έλεγχο περίοδο. Ο ελεγκτής, με βάση το ίδιο πιο πάνω ελεγκτικό

πρότυπο, οφείλει να τεκμηριώνει στα φύλλα εργασίας:

α) την εξασφαλισθείσα κατανόηση του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, έτσι ώστε να γνωρίσει:

1 . τις κυρίες κατηγορίες των συναλλαγών του ελεγχόμενου οργανισμού,

2 . την αφετηρία των συναλλαγών αυτών και του τρόπου με τον οποίο

εξουσιοδοτούνται

και συλλαμβάνονται,

3 . τα σημαντικά λογιστικά στοιχεία και παραστατικά του ελεγχόμενου οργανισμού από

τα οποία αντλούνται και στα οποία στηρίζονται οι οικονομικές καταστάσεις,

4 . τη διαδικασία λογιστικοποίησης και απεικόνισης των συναλλαγών, από την αφετηρία

τους μέχρι την απεικόνισή τους στις οικονομικές καταστάσεις.

β) την αξιολόγηση του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας του συστήματος.

Καλοσχεδιασμένοι εσωτερικοί έλεγχοι, όπως είναι φυσικό, αυξάνουν την αξιοπιστία των

λογιστικών δεδομένων και τα λάθη εμποδίζονται ή ανιχνεύονται έγκαιρα. Ο κίνδυνος δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας δεν μπορεί ποτέ να μηδενιστεί, επειδή δεν μπορεί

να υπάρχει απόλυτη διασφάλιση ότι όλες οι σημαντικές ανακρίβειες θα εμποδιστούν ή θα

ανιχνευθούν από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Οι ελεγκτές μπορούν να επηρεάσουν τον

κίνδυνο δυσλειτουργίας δικλίδων ασφαλείας, με το να προτείνουν στη διοίκηση βελτιώσεις

στους υφιστάμενους μηχανισμούς εσωτερικού ελέγχου.

Αυτή η επιρροή όμως περιορίζεται από το κατά πόσο μπορούν οι συμβουλές των ελεγκτών, να υιοθετηθούν από τη διοίκηση της επιχείρησης. Όσο πιο υψηλό είναι το επίπεδο του κινδύνου δυσλειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας, τόσο λιγότερο πιθανό είναι ο εσωτερικός έλεγχος να ανιχνεύσει ή να εμποδίσει μία ανακρίβεια ενός συγκεκριμένου ισχυρισμού της Διοίκησης.

Εξαιτίας αυτού, ο ελεγκτής θα πρέπει να συγκεντρώσει περισσότερα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία θα του παράσχουν την πρέπουσα λογική διασφάλιση ότι έχουν ανακαλυφθεί και απομακρυνθεί οι σημαντικές ανακρίβειες από τις οικονομικές καταστάσεις.

Από τα πιο πάνω συμπερασματικά προκύπτει ότι ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου μπορεί

να οριστεί ως η πιθανότητα οι διάφοροι μηχανισμοί του συστήματος εσωτερικού ελέγχου να

μην αποτρέψουν ή αποκαλύψουν ουσιώδη σφάλματα ή παραλείψεις στις οικονομικές καταστάσεις.

4.3: Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΤΗΝ ΑΠΟΚΑΛΥΨΗ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ

4.3 .1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Το 1988 στην Αμερική, το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) εξέδωσε μια ανακοίνωση στο ελεγκτικό πρότυπο (SAS) 53, υπό τον τίτλο 'Η ευθύνη του ελεγκτή να ανιχνεύσει και να εκθέσει τα λάθη και τις παρατυπίες', σύμφωνα με την οποία ο ελεγκτής καθίσταται υπεύθυνος για την ανίχνευση των λαθών και των παρατυπιών που επηρεάζουν ουσιαδώς τις οικονομικές καταστάσεις (Lou and Wang, 2009). Ωστόσο, οι Moyes and Hasan (1996) υποστήριξαν ότι παρότι το πρότυπο επέριπτε ευθύνες στους ορκωτούς στην ανίχνευση της ψευδούς υποβολής οικονομικών εκθέσεων, δεν είχε δοθεί καμία προσοχή στο αν οι ελεγκτές είχαν τα απαραίτητα προσόντα να το πράξουν. Το 1997 εισήχθη το ελεγκτικό πρότυπο (SAS) 82 περί εξέτασης της απάτης κατά τον έλεγχο των Χ/Κ, το οποίο έθεσε κατευθυντήριες γραμμές και βοηθητικές οδηγίες στους ελεγκτές ως προς τους τρόπους ανίχνευσης της απάτης, με το πρότυπο (SAS) 99 να πηγαίνει ένα βήμα παραπέρα επεκτείνοντας τις διαδικασίες περί εντοπισμού της απάτης. Το 2002, η Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών και Ασφαλιστικών Προτύπων (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants, IFAC) εξέδωσε το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο (International Standards on Auditing, ISA) 240, το οποίο τιτλοφορήθηκε ως 'Η ευθύνη των ελεγκτών να εξετάσουν την απάτη σε έναν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων' (Lou and Wang, 2009), το οποίο έχει αναθεωρηθεί αρκετές φορές τα τελευταία χρόνια. Στη χώρα μας, οι ευθύνες των ορκωτών έναντι των πελατών τους (ελεγχόμενων επιχειρήσεων), θεσμοθετήθηκαν με τον Ν.2190/1920, το Ν.Δ. 3329/1955, το Π.Δ. 226/1992 και τον Ν.4449/2017.

4.3 .2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΤΗΝ ΠΡΟΛΗΨΗ ΚΑΙ ΤΟΝ ΕΝΤΟΠΙΣΜΟ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ

Η Enron, καθώς και άλλες καταρρεύσεις εταιρειών, όπως η WorldCom και η Parmalat, προσδιορίζονται συχνά ως αποτυχίες των λογιστών ή/και των ελεγκτών (Bhimani, 2008; Clarke & Dean, 2007; Clarke et al., 2003). Μετά τον Νόμο Sarbanes-Oxley και το SAS No.99, ο στόχος της πρόληψης της απάτης με τη θέσπιση ενός αυστηρότερου συστήματος εσωτερικού ελέγχου τέθηκε από πολλούς ακαδημαϊκούς ερευνητές (Kerr and Murthy, 2013; Owusu-Ansah et al, 2002; Spathis, 2002).

Η εύρυθμη λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε μία οικονομική μονάδα, η διαφάνεια των εσωτερικών λειτουργιών, η ενδυνάμωση του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και ένα πλαίσιο αξιολόγησης των κινδύνων διάπραξης απάτης, συντελούν στον περιορισμό της δημιουργίας ευκαιριών για παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων (Κραμβία –Καπαρδή και Τσολάκης, 2011).

Στα Διεθνή Πρότυπα λογιστικού Ελέγχου αναφέρεται ότι την πρωταρχική ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό των περιπτώσεων απάτης φέρουν οι φορείς διαχείρισης και διοίκησης της οικονομικής οντότητας. Ωστόσο, οι ελεγκτές έχουν αναλάβει τις ευθύνες που τους αναλογούν στην καταπολέμηση της απάτης, προλαμβάνοντας, εντοπίζοντας και διορθώνοντας περιπτώσεις παρατυπιών και απάτης. Ουσιαστικά, ορόλος των ελεγκτών στον εντοπισμό ενδεχόμενων υποθέσεων απάτης έγκειται στον εντοπισμό, καταγραφή και αναφορά ύποπτων περιστάσεων βάσει των γεγονότων που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο (OLAF, 2016).

Καθώς η οικονομική απάτη έχει εξελιχθεί σε μείζον ζήτημα τις τελευταίες δεκαετίες, το θέμα του αποτελεσματικού εντοπισμού της έχει απασχολήσει πολλούς ερευνητές (Goode and Lacey, 2011; Ngaia et al, 2011; Pai et al, 2011; Purda and Skillicorn, 2014), καθώς οι οικονομικές και κοινωνικές επιπτώσεις της απάτης έχουν αποδειχθεί τεράστιες (Lennox et al, 2013). Ήδη από τη δεκαετία του `80, οι Romney et al. (1980) είχαν κινητοποιήσει το δημόσιο ενδιαφέρον για την ικανότητα των ελεγκτών να εντοπίζουν την απάτη.

Το 1989 ο Pincus δήλωνε ότι στις Ηνωμένες Πολιτείες κατά τη διάρκεια εκείνης της δεκαετίας, τόσο οι εκπρόσωποι του λογιστικού επαγγέλματος και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών δηλώσεων όσο και η κυβέρνηση, είχαν εκφράσει την αυξανόμενη ανησυχία τους για τις επιπτώσεις της ψευδούς υποβολής οικονομικών εκθέσεων και για τα προβλήματα που προκαλεί η απάτη (Reinstein and McMillan, 2004). Σύμφωνα με τους Rezaee and Riley (2009), ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών, τόσο όσον αφορά στην πρόληψη της απάτης (δεδομένης της αξιολόγησης που διεξάγουν στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου κάθε επιχείρησης ή οργανισμού), όσο και στον εντοπισμό της, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που έχει ξανασυμβεί απάτη στο παρελθόν, είναι ιδιαίτερα σημαντικός. Όσον αφορά στους εξωτερικούς ελεγκτές, η

συμβολή τους στην αποκάλυψη της λογιστικής απάτης θεωρείται καταλυτική, γι' αυτό και η παρούσα εργασία θα εστιάσει στον δικό τους ρόλο και στις ευθύνες που αναλαμβάνουν για την αποκάλυψη φαινομένων απάτης.

Ο εξωτερικός ελεγκτής ενεργώντας ως ένα από τα κύρια θεσμικά όργανα, έχει ευθύνη για τον εντοπισμό της απάτης και ιδιαίτερα αυτής που αφορά στην παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς με την έκθεση ελέγχου που διατυπώνει, εκφράζει τη γνώμη του επί των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων της εξεταζόμενης εταιρείας, η οποία λαμβάνεται υπόψη από όλους τους ενδιαφερόμενους χρήστες (Τσακλάγκανος, 2005). Ο πειρασμός άλλωστε για καταχρήσεις, ατασθαλίες, απόκρυψη στοιχείων και πολλές άλλες διαχειριστικές ανωμαλίες, ώστε να προσποριστούν διάφορα άτομα οικονομικά οφέλη, είναι μεγάλος (Τσακλάγκανος, 2008). Στη μελέτη τους οι Jayalakshmy et al. (2005) επισήμαναν τις προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές τις τελευταίες δεκαετίες μετά από μια σειρά μεγάλων εταιρικών σκανδάλων, ώστε να διατηρήσουν την εμπιστοσύνη στο πρόσωπό τους.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να υπογραμμιστεί ο μεγάλος ρόλος που παίζει η συνεχής εκπαίδευση, η οποία θα πρέπει να είναι πλήρως προσαρμοσμένη στις ανάγκες των ελεγκτών, λαμβάνοντας υπόψη τις υποχρεώσεις και τους περιορισμούς του ρόλου τους, προκειμένου να μπορέσουν οι ελεγκτές να αναπτύξουν τις δεξιότητές τους στην πρόληψη και τον εντοπισμό περιπτώσεων απάτης (OLAF, 2016). Στη χώρα μας, το έργο της πρόληψης και καταστολής της απάτης έχουν αναλάβει ειδικά τμήματα ελέγχου, τα οποία έχουν συσταθεί σε υπηρεσίες, όπως το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), η Υπηρεσία Οικονομικής Αστυνομίας και η Δίωξη Ηλεκτρονικού Εγκλήματος.

4.3.3 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΣ

Στο διεθνή χώρο τα είδη της ευθύνης του εξωτερικού ελεγκτή που απαντώνται είναι τα εξής:

- Η Αστική Ευθύνη, δηλαδή η αξίωση αποζημίωσης από τα ζημιωθέντα πρόσωπα, σε περίπτωση διενέργειας πλημμελούς ελέγχου από τον ελεγκτή.

- Η Ποινική Ευθύνη, δηλαδή η ευθύνη για παραβάσεις του ποινικού δικαίου. Το θέμα των ποινικών ευθυνών ρυθμίζεται από την εσωτερική νομοθεσία της κάθε χώρας, βάσει του ισχύοντος ποινικού δικαίου.

- Η Πειθαρχική Ευθύνη, δηλαδή η ευθύνη για παραβάσεις του πειθαρχικού κανονισμού των ελεγκτών. Έπειτα από πληθώρα ελεγκτικών σκανδάλων, οι επαγγελματικές ενώσεις των ορκωτών έχασαν την αρμοδιότητα του πειθαρχικού ελέγχου, με αυτόν να ανατίθεται πλέον σε ανεξάρτητες αρχές.

4.3.4 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή ως τυπική πράξη παράγει μια σειρά από σοβαρές νομικές (πειθαρχικές, ποινικές και αστικές) συνέπειες για τον ορκωτό, σε περίπτωση που αποδειχθεί ότι δεν εκπλήρωσε επαρκώς τις υποχρεώσεις του, βασισμένος στα ελεγκτικά πρότυπα και τη σχετική νομοθεσία (Καραμάνης, 2008). Οιεξωτερικοί ελεγκτές φέρουν την ηθική - κοινωνική και νομική ευθύνη της αποκάλυψης της απάτης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της έκφρασης της γνώμη τους απέναντι στους χρήστες των καταστάσεων, ευθύνες που όσον αφορά στο ελληνικό θεσμικό και νομικό πλαίσιο, αναλύονται κατωτέρω.

4.4.1 Αστική ευθύνη

Στην Ελλάδα, η Αστική Ευθύνη καθορίζεται από το ελληνικό Αστικό Δίκαιο, μόνο όμως όταν υπάρχει παράβαση καθήκοντος, πταίσμα και ζημία. Η ευθύνη είναι ατομική, έστω και αν διενήργησαν τον έλεγχο δύο ή και περισσότεροι ελεγκτές. Η μη εκπλήρωση ή η πλημμελής εκπλήρωση της υποχρέωσης που έχει αναλάβει ο ελεγκτής έναντι της εταιρείας να διεξάγει με επιμέλεια τον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων, συνιστά παράβαση των όρων της σύμβασης. Στον πρόσφατο Ν.4449/2017 που εμπεριέχει διατάξεις όσον αφορά τη δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου, και συγκεκριμένα στο άρθρο 37, ρυθμίζεται η αστική ευθύνη των ελεγκτών (www.taxheaven.gr):

«1. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες του παρόντος νόμου, καθώς και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών ευθύνονται για κάθε ζημιά από θετική ενέργεια ή παράλειψη έναντι της ελεγχόμενης οντότητας και τρίτων που ζημιώθηκαν από τη χρήση της έκθεσης ελέγχου.

2. Το συνολικό ύψος της αποζημίωσης όλων των ζημιωθέντων από συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο της αμοιβής που καταβλήθηκε για το έργο αυτό.

3. Στην περίπτωση που οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικής εταιρείας ή ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας, η ευθύνη για αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο των αμοιβών της ελεγκτικής εταιρείας ή της ελεγκτικής οντότητας τρίτης χώρας για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο έναντι όλων των ζημιωθέντων για το έργο αυτό.

4. Για την καταβολή της αποζημίωσης που προβλέπεται από την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον τα πρόσωπα που προβλέπονται από το άρθρο 25 του παρόντος νόμου εφόσον αποδειχθεί ότι έθεσαν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ελεγκτή.

5. Η μη συμμόρφωση με τα οριζόμενα της προηγούμενης παραγράφου του παρόντος άρθρου συνεπάγεται την αναστολή της άδειας άσκησης επαγγέλματος μέχρι τη διαπίστωση, από την Ε.Λ.Τ.Ε., της συμμόρφωσης.»

4.4.2 Ποινική ευθύνη

Ποινική ευθύνη του ελεγκτή προκύπτει όταν παραβαίνει το καθήκον της νόμιμης θεώρησης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, της εχεμύθειας και της δήλωσης κολλημάτων διορισμού ως ελεγκτού (Καζαντζής, 2006). Ήδη από το 1920, με τον Κ.Ν. 2190/1920 (§3 του άρθρου 37) είχε καθιερωθεί η ευθύνη των ελεγκτών απέναντι στην εταιρεία. Όπως ορίζει ο ανωτέρω νόμος, για κάθε πταίσμα, ο ελεγκτής υποχρεούται σε αποζημίωση της εταιρείας, για αμέλεια τιμωρείται με φυλάκιση έως τριών (3) μηνών και/ή με χρηματική ποινή χιλίων (1.000) ευρώ κατ' ελάχιστο, ενώ σε περίπτωση δόλου, τιμωρείται με φυλάκιση και πλέον των τριών μηνών (άρθρα 57 και 63β Κ.Ν. 2190/1920, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 Π.Δ. 498/87). Επίσης, με το Π.Δ. 226/1992 (άρθρο 19 §1) προβλέπεται και αποδίδεται ευθύνη στον ελεγκτή για κάθε ζημία που προέρχεται από παράβλεψη ή άλλη πράξη κατά τη διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου και η οποία οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια, ενώ αποδεδειγμένα προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού.

4.4.3 Πειθαρχική ευθύνη

Όσον αφορά στην Πειθαρχική Ευθύνη και στον Πειθαρχικό Έλεγχο του ελεγκτικού επαγγέλματος, αρμόδιος φορέας, όπως προαναφέρθηκε, είναι η Ε.Λ.Τ.Ε.. Πειθαρχική ευθύνη προκύπτει για τον ελεγκτή βάσει του άρθρου 20 του Π.Δ. 226/92, όταν:—Ασκεί πλημμελώς τα καθήκοντά του,—Επιδεικνύει ανάρμοστη συμπεριφορά (εδώ εμπίπτει και η διαπραγμάτευση της ελεγκτικής αμοιβής), —Παραβαίνει το νόμο ή κάποια κανονιστική διάταξη ή κάποιο δεοντολογικό κανόνα. Ο Ν.4449/2017 ορίζει ότι το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. επιλαμβάνεται υποθέσεων κατά ορκωτών και ελεγκτικών εταιρειών έπειτα από έκθεση ποιοτικού ελέγχου, κατόπιν έρευνας του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου ή καταγγελίας ή αυτεπαγγέλτως, αν το Δ.Σ. κρίνει ότι προκύπτουν επαρκείς ενδείξεις πειθαρχικού παραπτώματος. Οι ποινές που προβλέπονται για τα πειθαρχικά παραπτώματα, ποικίλουν ανάλογα με την σοβαρότητα του παραπτώματος, από μια απλή σύσταση ή έγγραφη επίπληξη, όταν το πειθαρχικό κρίνει ότι το παράπτωμά του δεν οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια, χρηματικά πρόστιμα, έως και την οριστική αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας και διαγραφή του ορκωτού ελεγκτή λογιστή από το Δημόσιο Μητρώο, σε περίπτωση σοβαρού ατοπήματος (άρθρο 35, παρ. 10, Ν.4449/2017).

4.4.4 Ηθική ευθύνη

Εκτός από τα παραπάνω είδη ευθυνών, οι ορκωτοί έχουν και ένα άλλο είδος ευθύνης, εξαιρετικά σημαντικής, την Ηθική Ευθύνη ως μέλη ενός επαγγελματικού σωματείου, το οποίο εξυπηρετεί το κοινωνικό σύνολο. Η ευθύνη αυτή απορρέει και από τον «Κανονισμό επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών» τον οποίο εξέδωσε το Εποπτικό Συμβούλιο του (Σ.Ο.Ε.Λ.) 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. Στον κανονισμό, πέραν των άλλων, ορίζεται ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ., οφείλει να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια και να διαβιώνει ως τίμιος και συνετός οικογενειάρχης, να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητά του για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών συμφερόντων του ιδίου ή προσκείμενου σ' αυτόν προσώπου, να μη 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 κλπ. (www.soel.gr).

4.4.5 ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΑΤΗΣ ΣΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Κατά τα τελευταία έτη της δεκαετίας του 1990 και τα πρώτα της δεκαετίας του 2000, σημειώθηκαν τα μεγαλύτερα χρηματοοικονομικά και εταιρικά σκάνδαλα, με σημαντική εμπλοκή σε αυτά μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών. Το μέγεθος της απάτης, των παράνομων λογιστικών πρακτικών και παραποιήσεων, καθώς και της μη ηθικής συμπεριφοράς, ήταν τεράστιο. Οι δυσμενείς συνέπειες αυτών των σκανδάλων στο επάγγελμα του ελεγκτή συνοψίζονται παρακάτω:

- Διάβρωσαν τη δημόσια εμπιστοσύνη και την εμπιστοσύνη στο ελεγκτικό επάγγελμα.
- Διακινδύνευσαν την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα του επαγγέλματος του ελεγκτή.
- Ανέγειραν σοβαρές αμφιβολίες για την αποτελεσματικότητα των λογιστικών ελέγχων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

5.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Η ιστορική εξέλιξη της οργανώσεως και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα διακρίνεται στις εξής τρεις περιόδους:

- i) Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το έτος 1957, κατά την οποία ο έλεγχος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιριών ήταν εντελώς τυπικός, λόγω ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος
- ii) Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το 1957 μέχρι το 1992, κατά την οποία οργανώθηκε και λειτούργησε το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με τη μορφή υποχρεωτικής ενώσεως

προσώπων(επαγγελματιών Ελεγκτών) σε ένα νομικό πρόσωπο, που τα μέλη του ασκούν δημόσιο λειτούργημα και έχουν κατοχυρωμένη την ελευθερία εκφράσεως της επαγγελματικής τους γνώμης. Στους κόλπους του νομικού αυτού προσώπου εκπαιδεύτηκαν και δημιουργήθηκαν επαγγελματίες ελεγκτές υψηλού επιπέδου, που διενεργούσαν ουσιαστικό έλεγχο στις οικονομικές καταστάσεις των υπαγόμενων στον έλεγχό τους εταιριών.

- iii) Στην περίοδο από το 1993 και μετά ,δηλαδή από της καταργήσεως της μορφής οργανώσεως του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και δημιουργίας ελεγκτικών εταιριών.

5.2 ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΕΝΑΡΞΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΤΟ ΕΤΟΣ 1957

Μέχρι τη σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, δηλαδή μέχρι το έτος 1957, ο έλεγχος που προβλέπουν οι διατάξεις του νόμου 2190/1920 “ περί ανώνυμων εταιριών” να διενεργείται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιριών (Ισολογισμό, Αποτελέσματα Χρήσεως, Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων) είχε καταντήσει τελείως τυπικός και όλοι οι Έλληνες συγγραφείς του Εμπορικού Δικαίου είχαν αποφανθεί ότι: “ο έλεγχος της ανώνυμης εταιρίας της χώρας μας είναι πράξη καθαρά 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 την Γενική Συνέλευση ελεγκτές περιορίζουν την δράση τους στην υπογραφή της υπό του Διοικητικού Συμβουλίου ετοιμασθείσης δι’ αυτού εκθέσεως”.

Η χωρίς διενέργεια ελέγχου τυπική απογραφή της Εκθέσεως Ελέγχου, από τους Ελεγκτές του κώδικα Ν.2190/1920,οφειλόταν στο ότι οι ελεγκτές αυτοί δεν ήταν επαγγελματίες και ο νόμος δεν απαιτούσε κανένα προσόν, με αποτέλεσμα να διορίζονται ελεγκτές πρόσωπα οποιουδήποτε επαγγέλματος και ανεξαρτήτως μορφώσεως. Επιπροσθέτως, οι ελεγκτές διορίζονταν και αμείβονταν από τη Διοίκηση της εταιρίας (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.

5.3 ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟ 1957-1992

Η πολιτεία για να θεραπεύσει την παραπάνω απαράδεκτη κατάσταση και να οργανώσει ουσιαστικό διαχειριστικό έλεγχο στην ανώνυμη εταιρία, με το Ν.Δ3329/1955 σύστησε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, του οποίου η λειτουργία άρχισε την 19.11.1956 και στο οποίο, σταδιακά, ανέθεσε τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των μεγάλων (αρχικά) και μικρομεσαίων (αργότερα) ανώνυμων εταιριών (ενώ οι μικρού μεγέθους εταιρίες παρέμειναν στον προαναφερθέν καθεστώς του τυπικού ελέγχου). Ειδικότερα με το Ν.Δ 3329/1955 και το τροποποιητικό του Ν.Δ 4107/1960 λήφθηκαν τα εξής βασικά μέτρα:

- i) Απαγορεύεται ρητά οποιαδήποτε ανάμειξη του Ορκωτού Λογιστή στο διορισμό του ως ελεγκτή και στον καθορισμό της αμοιβής του ελέγχου, προς την οποία ουδεμία σχέση ιδίου οικονομικού συμφέροντος είχε, αφού αμείβονταν με μηνιαίες πάγιες αποδοχές που καθορίζονταν από το Εποπτικό Συμβούλιο (άρθρα 2 και 14 του Ν.Δ 3329/1955)
- ii) Στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος, που διοριζόταν με κοινή υπουργική απόφαση και αποτελείτο από καθηγητές Πανεπιστημιακών Σχολών, αναθέτονταν από το νόμο (άρθρο 6 Ν.Δ 3329/1955) οι εξής αρμοδιότητες:
 - α) Η πρόσληψη νέων μελών, που υποχρεωτικά θα γίνεται από στην κατώτατη βαθμίδα (του Δομικού Ορκωτού Λογιστή Β) από πτυχιούχους πανεπιστημιακών οικονομικών σχολών και πάντοτε κατόπιν διαγωνισμού.
 - β) Η διενέργεια των προαγωγών και η άσκηση της πειθαρχικής εξουσίας
 - γ) Ο καθορισμός του ύψους των πάγιων μηνιαίων αμοιβών των μελών του Σώματος
 - δ) Η κατάρτισης κατ' έτος πίνακα από 6 Ορκωτούς Λογιστές και η διαβίβασή του στις υπαγόμενες στον έλεγχο ανώνυμες εταιρίες για την εκλογή, από τον πίνακα αυτόν, των ελεγκτών της χρήσεως(άρθρα 2 Ν.Δ 4107/1960, 20 Ν.Δ 4237/1962 ΚΑΙ 36 2 κώδικας Ν 2190/1920). Για

τους λοιπούς ελέγχους ο Ορκωτός Λογιστής οριζόταν από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από εισήγηση της Διοικούσας Επιτροπής

ε) Ο καθορισμός των αμοιβών κάθε ελέγχου, η είσπραξη και η κατάθεση τους σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Ελλάδος και η ανάληψη, από τον λογαριασμό αυτό, των αναγκαίων ποσών για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας του Σώματος (άρθρο 14 Ν.Δ 3329/1955).

ια) Οι αρμοδιότητες για τα επαγγελματικά θέματα αναθέτονται στην Διοικούσα Επιτροπή, που αποτελείται μόνο από εκλεγμένα μέλη του Σώματος (άρθρο 8 Ν.Δ 3329/1955).

- iii) Στα άρθρα 12.1 και 14.1 του Ν.Δ 3329/1955 ορίζεται ρητά ότι: οι Ορκωτοί Λογιστές δεν θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι, αλλά ασκούν δημόσιο λειτούργημα. Κατά την εκτέλεση της εργασίας τους οι Ορκωτοί Λογιστές είναι ανεξάρτητοι, απαγορευμένης οποιασδήποτε παρεμβάσεως στο έργο τους. Επίσης απαγορεύεται η απευθείας μεταξύ Ορκωτού Λογιστή και ελεγχόμενου συνεννόηση για τον καθορισμό της αμοιβής.
- iv) Με το άρθρο 13 του Ν.Δ 3329/1955 θεσπίζονται αυστηρότατες διατάξεις ασυμβίβαστου του λειτουργήματος του Ορκωτού Λογιστή προς οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα και οποιοδήποτε έμμισθο ή άμισθο υπηρεσία, ώστε να αποκλείεται η δημιουργία σχέσεων που δύναται 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.
- i) Θεσπίζονταν αυστηρές προϋποθέσεις ως προς το ανεπίληπτο του ήθους, την ακεραιότητα του χαρακτήρα και την αναμφισβήτητη αρετή και απαιτούνταν υψηλά τυπικά και ουσιαστικά προσόντα(άρθρο 10 Ν.Δ 3329/1955 και άρθρο 2 Β.Δ 737/1961)

Τα παραπάνω μέτρα εξασφάλιζαν απόλυτα την ανεξαρτησία της επαγγελματικής γνώμης του Ορκωτού Λογιστή. Αυτό αποδεικνύεται από το γενικά αναγνωρισμένο έργο που επιτέλεσε, κατά τα 36 χρόνια της λειτουργίας του, το Σώμα Ορκωτών Λογιστών. Πρέπει να υπογραμμισθεί ότι τα πιο πάνω μέτρα τα εισηγήθηκαν

Άγγλοι Ορκωτοί Λογιστές, οι οποίοι τα πρώτα χρόνια ήταν οι Τεχνικοί Σύμβουλοι του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (αλλά και της Ελληνικής Κυβερνήσεως βλ. Ν.Δ 2181/1952 και άρθρο 17 Ν.Δ 3329/1955). Δηλαδή, οι Άγγλοι αυτοί Ορκωτοί Λογιστές δεν εισηγήθηκαν εκείνα που ίσχυαν (και ισχύουν) στη χώρα τους, όχι μόνο γιατί έκριναν ότι οι συνθήκες της Ελλάδας δεν προσφέρονταν, αλλά κυρίως γιατί γνώριζαν τα μειονεκτήματα του ελευθέρου (εμπορικού) επαγγέλματος της πατρίδας τους. Με εισήγηση Άγγλων Ορκωτών Λογιστών, που όπως προαναφέρθηκε τα πρώτα χρόνια ήταν τεχνικοί σύμβουλοι, καταρτίστηκαν πρότυπα(standards) ελεγκτικής, τα οποία βασίζονταν κυρίως στα αγγλικά πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά αναθεωρήθηκαν το 1979 και προσαρμόστηκαν στις βασικές αρχές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων καθώς και στις ειδικές απαιτήσεις της Ελληνικής νομοθεσίας περί εταιριών.

Το 1988 κατά της προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας περί ελεγκτών και ελεγκτικού επαγγέλματος προς τις διατάξεις της 8^{ης} κοινοτικής οδηγίας 84/253/εοκ επικράτησαν οι εξής απόψεις:

- i) Ότι το επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή (Ορκωτού Λογιστή) δεν πρέπει να παραλληλίζεται με τα ελευθέρια επαγγέλματα του δικηγόρου, γιατρού κ.τ.λ. αλλά με το επάγγελμα του Δικαστή. Ο Ορκωτός Λογιστής δεν είναι συνήγορος της επιχειρήσεως , δεν υπερασπίζεται μόνο τα συμφέροντα της επιχείρησης(των μετοχών 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.
- ii) Ότι για να υπάρχει στη χώρα μας πραγματικά ανεξάρτητο ελεγκτικό επάγγελμα με θεσμικό χαρακτήρα, έτσι ώστε να διενεργείται ουσιαστικός και αντικειμενικός έλεγχος υψηλού επιπέδου , επιβάλλεται να διατηρηθεί η μορφή οργανώσεως που επιβλήθηκε με το Ν.Δ 3329/1955 και να προσαρμοστεί η μορφή αυτή, όπου απαιτείται, με τις διατάξεις της 8^{ης} (84/253/εοκ) οδηγίας, δεδομένου ότι η οδηγία αυτή προβλέπει και τη μορφή οργανώσεως που έχει καθιερωθεί με το Ν.Δ 3329/1955. Πράγματι η 8^η οδηγία απαιτεί, ο νόμιμος έλεγχος των ετήσιων λογαριασμών (οικονομικών

καταστάσεων) των εταιριών και των ενοποιημένων λογαριασμών συνόλων επιχειρήσεων (άρθρο 1) , να διενεργείται από έντιμα πρόσωπα(άρθρο 3), τα οποία διακατέχονται από επαγγελματική συνείδηση(άρθρο 23) και θα είναι εξασφαλισμένη η επαγγελματική ανεξαρτησία τους (άρθρο 24) ενώ παράλληλα πρέπει να διαθέτουν υψηλού επιπέδου τυπικά και ουσιαστικά προσόντα (άρθρα 4-8), η 8^η οδηγία δεν υπεισέρχεται στο θέμα του τρόπου οργανώσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος. Το θέμα αυτό , αν δηλαδή οι ελεγκτές θα είναι οργανωμένοι υπό μορφή ‘εταιρειών’ (διαφόρων μορφών)ή θα είναι ελεύθεροι επαγγελματίες ή ‘δημόσιοι λειτουργοί ‘ με κατοχυρωμένη την ελευθερία της επαγγελματικής τους γνώμης , αφήνεται να ρυθμισθεί από την εσωτερική νομοθεσία κάθε χώρας. Αυτό προκύπτει σαφώς από τα εξής:

α) Στο προοίμιο της οδηγίας αναφέρεται ότι άδεια για την διενέργεια του νόμιμου ελέγχου των λογιστικών εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1 χορηγείται “τόσο σε φυσικά πρόσωπα, όσο και σε εταιρίες προσώπων που είναι δυνατόν να είναι “νομικά πρόσωπα ή άλλες μορφές εταιρειών ή ενώσεις προσώπων”.

β) Στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 της οδηγίας ορίζεται ότι τα πρόσωπα στα οποία χορηγείται άδεια “μπορεί να είναι , ανάλογα με τη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους , φυσικά “πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα ή άλλες μορφές εταιρειών ή ενώσεις προσώπων “ (εταιρίες ελέγχου κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας)”

γ) Στην παράγραφο 2 του άρθρου 2 της οδηγίας ορίζεται ότι η άδεια χορηγείται από τις αρχές των κρατών μελών , οι οποίες μπορεί να είναι , για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας . επαγγελματικές ενώσεις , υπό τον όρο ότι τους έχει αναγνωριστεί βάσει του “Εθνικού Δικαίου η αρμοδιότητα να χορηγούν άδεια κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας”.

δ) Από το Εθνικό Δίκαιο (άρθρο 10 παράγραφος 4 Ν.Δ 3329/1955 και άρθρο 2 παράγραφος 6 Β.Δ 737/1961 έχει παρασχεθεί η αρμοδιότητα επιλογής και διορισμού των Ορκωτών Λογιστών στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίζεται ότι η σχετική απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου δημοσιεύεται σε περίληψη στην εφημερίδα της

κυβερνήσεως . Δηλαδή, χορηγείται άδεια (με ατομική πράξη) σε φυσικά πρόσωπα, από επαγγελματική ένωση με βάση ειδική εξουσιοδότηση του νόμου, όπως απαιτεί η οδηγία.

Με το Π.Δ 15/15-1-1989 βάση των προαναφερθέντων απόψεων, έγινε προσαρμογή των περί ελεγκτών και ελεγκτικού επαγγέλματος διατάξεων (Νομοθετικά Διατάγματα 3329/1955 και 4107/1960 και του Β.Δ 737/1961) της Ελληνικής Νομοθεσίας προς τις διατάξεις της 8^{ης} (84/253/ΕΟΚ) Οδηγίας, χωρίς να μεταβληθεί η υφιστάμενη μορφή οργανώσεως (υποχρεωτική ένωση επαγγελματιών ελεγκτών σε ένα νομικό πρόσωπο), περιλήφθηκαν όμως στο άρθρο 6 παράγραφος 3 και 4 του προαναφερθέντος Π.Δ 15/1989 οι μεταβατικές διατάξεις των άρθρων 15 και 19 της Οδηγίας και παρεσχέθη να γίνουν το δικαίωμα να γίνουν μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και πρόσωπα που είχαν ασκήσει στην Ελλάδα το νόμιμο έλεγχο ετήσιων ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και είχαν προσόντα ισότιμα με εκείνων των Ορκωτών Λογιστών – μελών του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

Η προσαρμογή αυτή κρίθηκε από το ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της χώρας, το Συμβούλιο της Επικρατείας, ότι είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της κοινοτικής οδηγίας, τόσο με την γνωμοδότηση του 795/1988 που συντάχθηκε κατά την επεξεργασία του σχεδίου του Π.Δ , όσο και με τις αποφάσεις του 3786,3789,3791 και 3792 του έτους 1990, που εκδόθηκαν επί προσφυγών τρίτων. Αργότερα όμως, το 1992 ,επικράτησε τελικά στην Κυβέρνηση η άποψη ότι πρέπει και στην Ελλάδα να υιοθετηθεί η μορφή οργανώσεως που επικρατεί στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης , δηλαδή σε εταιρίες ελεγκτών.

5.4 Περίοδος από το έτος 1993 και μετά που άλλαξε η μορφή οργανώσεως του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ιδρύθηκαν Ελεγκτικές Εταιρείες

Αρχικά, με το άρθρο 75 του νόμου 1969/1991 (που τροποποιήθηκε αργότερα με τα άρθρα 32 Ν. 2076/1992 και 18 §§ 1 και 8 του Ν. 2231/1994) προβλέφθηκε η μεταβολή της μορφής οργανώσεως και λειτουργίας του

ελεγκτικού επαγγέλματος και ορίστηκε ότι με Προεδρικό Διάταγμα που θα εκδοθεί θα καθοριστούν, με βάση τα προβλεπόμενα στην 8η (84/253/ΕΟΚ) Οδηγία της Ε.Ε, οι ειδικότεροι όροι οργανώσεως, λειτουργίας και ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος. Στη συνέχεια, 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», του οποίου οι διατάξεις καθοριζόταν ότι αρχίζουν να εφαρμόζονται από 14.7.1993, καταργήθηκαν οι προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν τα εξής βασικά:

α) Η σύσταση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε (που ήδη με το άρθρο 38 § 3 Ν. 2733/1999 μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ), το οποίο θα αποτελείτο από επαγγελματίες ελεγκτές που θα απολάμβαναν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και θα εγγράφονταν σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο (άρθρα 1 και 2 του Π.Δ)

β) Ότι 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 στο άρθρο 10 § 5 του Π.Δ και στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 24 του ίδιου Π.Δ. Μεταγενέστερα, με τις ειδικές διατάξεις του άρθρου 2 Ν. 2257/1994, ορίστηκαν ευνοϊκότερες προϋποθέσεις εγγραφής στο ειδικό Μητρώο.

γ) Ότι σε ιδιαίτερη μερίδα του ειδικού Μητρώου εγγράφονται οι εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 17 του Π.Δ. Σήμερα, στη μερίδα αυτή είναι γραμμένες 23 εταιρείες ελεγκτών, οι οποίες βρίσκονται και σε λειτουργία.

δ) Ότι τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι η Γενική Συνέλευση, το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο και το Πειθαρχικό Συμβούλιο, όπως ειδικότερα διευκρινίζεται στις επόμενες παραγράφους.

ε) Ότι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές (ήδη με το άρθρο 38 § 3 Ν. 2733/1999 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 (άρθρα 2 και 10 του Π.Δ).

στ) Στο άρθρο 15 του Π.Δ ορίζεται ότι το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή είναι ασυμβίβαστο προς οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα, όπως ειδικότερα καθορίζεται στις διατάξεις του άρθρου αυτού. Στο δε άρθρο 16 περιγράφεται αναλυτικά το ελεγκτικό έργο και διευκρινίζεται, ότι το υποβαλλόμενο, από τον Ορκωτό Ελεγκτή, στη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων "Πιστοποιητικό Ελέγχου", επέχει τη θέση της εκθέσεως ελέγχου που προβλέπεται από το άρθρο 37 του κωδ. Ν. 2190/1920 «περί ανώνυμων εταιρειών»

Η Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Π.Δ, αποτελείται από τους εγγεγραμμένους στο ειδικό Μητρώο Ορκωτούς Λογιστές Ελεγκτές που δεν τελούν σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος, ενώ αποκλείονται οι ελεγκτικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες Ελεγκτών. Η Γενική Συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο του Σώματος και συνέρχεται τακτικώς κάθε έτους, εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του, και εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο. Η Γενική Συνέλευση έχει τις εξής αρμοδιότητες:

α) Αποφασίζει επί παντός θέματος που αφορά στην οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος.

β) Εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του Σώματος.

γ) Εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και τον εκπρόσωπό της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η Γενική Συνέλευση είναι αρμόδια στην εκλογή του Εποπτικού Συμβουλίου, το οποίο αποτελείται από έξι μέλη και τον Πρόεδρο του. Το Εποπτικό Συμβούλιο διοικεί το Σώμα των Ορκωτών

Ελεγκτών ως νομικού προσώπου και έχει την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών. Ειδικότερα έχει τις εξής αρμοδιότητες (άρθρα 8 και 9 Π.Δ):

α) Κατέχει την διαχείριση των οικονομικών του Σώματος, συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό και τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του Σώματος.

β) Έχει την δυνατότητα του διορισμού των ατόμων με τα νόμιμα προσόντα (κατά το άρθρο 10 του Π.Δ) Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Επίκουρων και Δόκιμων και διατάσσει την εγγραφή τους στο ειδικό Μητρώο.

γ) Αποφασίζει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ, τη διαγραφή από το Σώμα οποιουδήποτε μέλους του.

δ) Έχει την αρμοδιότητα της διεξαγωγής των εξετάσεων για την εισαγωγή στο Σ.Ο.Ε. των νέων Ορκωτών Ελεγκτών και για την προαγωγή τους στις ανώτερες βαθμίδες, των Ασκούμενων, Δόκιμων και Επίκουρων Ορκωτών Ελεγκτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10.

ε) Μέσω των αρμόδιων οργάνων εποπτεύει και ελέγχει το έργο του Σώματος και του Ασκούμενου από τους Ορκωτούς Ελεγκτές, ώστε να τηρούνται οι νόμοι και οι κανόνες της επαγγελματικής δεοντολογίας και να διασφαλίζεται η ποιότητα και η διαφάνεια των παρεχόμενων υπηρεσιών και το κύρος του επαγγέλματος.

στ) Είναι επίσης επιφορτισμένο να εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στη διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων και την εναρμόνισή τους προς τα Κοινοτικά ή άλλα Διεθνή Πρότυπα κατόπιν της σύμφωνης γνώμης του Επιστημονικού Συμβουλίου.

ζ) Μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, εκδίδει γενικές οδηγίες που αφορούν στην άσκηση των προβλεπόμενων ελέγχων από το παρόν διάταγμα.

η) Μετά από σύμφωνη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, διαμορφώνει κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας για τα μέλη του Σώματος και τους υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση.

θ) Ασκεί κάθε άλλη αρμοδιότητα που προβλέπεται από τις διατάξεις του Π.Δ 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 ή και καθηγητών ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων στα γνωστικά αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής, από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 7 του Π.Δ (προηγ. § 8). 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.

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. Οι έλεγχοι του Επιστημονικού Συμβουλίου δεν αποτελούν παρέμβαση στο έργο των Ορκωτών Ελεγκτών.

Το Πειθαρχικό Συμβούλιο είναι τριμελές και αποτελείται:

α) Από τον Πρόεδρό του , που είναι εν ενεργεία ή πρώην δικαστικός λειτουργός και διορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας, αφού ακολουθηθεί η διαδικασία του άρθρου 41 § 3 του Ν. 1756/1988.

β) Από ένα μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου, οριζόμενο με τον αναπληρωτή του από το Συμβούλιο αυτό.

γ) Από ένα Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, εκλεγόμενο με τον αναπληρωτή του από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος.

Τα παραπτώματα για τα οποία γίνεται παραπομπή στο Πειθαρχικό Συμβούλιο, από το Εποπτικό Συμβούλιο, παντός μέλους του Σώματος, καθώς και οι επιβλητέες ποινές, καθορίζονται στο άρθρο 20 του Π.Δ. Η δε ακολουθούμενη πειθαρχική διαδικασία καθορίζεται στο παράρτημα 2 που προσαρτάται στο Π.Δ και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτού.

Με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ ρυθμίζονται λεπτομερώς τα θέματα της αναθέσεως του ελέγχου και του καθορισμού της αμοιβής, καθώς και η ασκούμενη από το Εποπτικό Συμβούλιο εποπτεία και έλεγχος των θεμάτων αυτών. Στις διατάξεις αυτές για την ανάθεση του ελέγχου προβλέπεται ότι, τα κατά νόμο αρμόδια όργανα της υποκείμενης σε τακτικό έλεγχο οικονομικής μονάδας εκλέγουν μία τουλάχιστον εταιρεία ορκωτών ελεγκτών λογιστών, από τις εγγεγραμμένες στο ειδικό Μητρώο του άρθρου 13 § 5 του Π.Δ, η οποία αναθέτει τον έλεγχο σε έναν τουλάχιστον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή μέλος της. Η υπό έλεγχο οικονομική μονάδα δικαιούται να προτείνει, στην ελεγκτική εταιρεία που εκλέγει, τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή που επιθυμεί να ορισθεί ελεγκτής της. Με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Π.Δ αντιμετωπίζονται τα θέματα της ευθύνης του διενεργήσαντος τον έλεγχο Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, για τυχόν ζημία που επήλθε από τον έλεγχο του στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, καθώς και τα θέματα της αποζημίωσης αυτής. Ειδικότερα ορίζεται ότι:

Ο Ορκωτός Ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία εκ προθέσεως ή παραλείψεως του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκούντος τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η ευθύνη προς αποζημίωση δεν μπορεί να είναι ανώτερη του πενταπλάσιου του συνόλου των εκάστοτε ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου, ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, εφόσον οι τελευταίες υπερβαίνουν το προηγούμενο όριο. Σε περίπτωση των εταιρειών των ορκωτών ελεγκτών λογιστών τα παραπάνω όρια αφορούν στον κάθε μέτοχο ή εταίρο χωριστά, η δε εταιρεία θεωρείται συνυπεύθυνη για την κάλυψη της ζημίας από τον μέτοχο ή εταίρο. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές ή εταιρείες αυτών ή κοινοπραξίες αυτών στις οποίες συμμετέχουν υποχρεούνται, επί ποινή διαγραφής από το Μητρώο, να έχουν ασφαλιστική κάλυψη από νομίμως λειτουργούσα στην Ελλάδα ή σε άλλη Χώρα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ασφαλιστική εταιρεία για ευθύνη προς αποζημίωση οποιουδήποτε ζημιωθέντος φυσικού ή νομικού προσώπου, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα. Η ασφαλιστική κάλυψη δεν μπορεί να είναι κατώτερη του 150% του συνόλου των αμοιβών, τις οποίες ο Ορκωτός Ελεγκτής ή η εταιρεία ελεγκτών ή η κοινοπραξία Ορκωτών Ελεγκτών έλαβαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική

περίοδο, οπωσδήποτε δεν μπορεί να είναι κατώτερη του δεκαπλάσιου των συνολικών εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου.

Για τη διενέργεια των ελέγχων οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα πρότυπα ελεγκτικής του πρώην Σώματος Ορκωτών Λογιστών (βλ. προηγ. § 4), τα οποία είναι δημοσιευμένα στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ τ.β' 1119/1979 και 126/1993) και τα οποία υιοθετήθηκαν με σχετική απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου. Τα πρότυπα αυτά είναι εναρμονισμένα με τις βασικές αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Ήδη έχει ξεκινήσει ευρύτερη προσπάθεια προσαρμογής τους προς τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, με στόχο στο άμεσο μέλλον να μην υπάρχει διαφορά μεταξύ τους, εκτός από τις ειδικές απαιτήσεις της Ελληνικής νομοθεσίας για τον έλεγχο των εταιρειών.

Επίσης οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι υποχρεωμένοι να υπακούουν τον «Κανονισμό Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών» που έχει δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ τ.β' 364/1997). Αξιοσημείωτο είναι επίσης το γεγονός ότι έχουν ξεκινήσει διαδικασίες, για την κατάρτιση και υιοθέτηση «Κανονισμού Ποιοτικού Ελέγχου του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών», ο οποίος θα είναι προσαρμοσμένος στις απαιτήσεις και τους όρους που περιλαμβάνονται στη σύσταση (recommendation) που έγινε στις 15.11.2000 (αρθ. 2001/256EC) απόφαση της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με τίτλο «Διασφάλιση της ποιότητας του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου στην Ε.Ε. - Ελάχιστες υποχρεώσεις», που αποτελεί «σύσταση της Επιτροπής προς τα Κράτη μέλη», με βασική υπόδειξη την δημιουργία ανεξάρτητου οργάνου από «ομότιμους ελεγκτές» που θα ασκούν τον ποιοτικό έλεγχο επί μονίμου βάσεως.

Μετά τη λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών την 19.11.1956, οι εταιρείες που δεν εντάχθηκαν στον έλεγχό του παρέμειναν στο καθεστώς του τυπικού ελέγχου, που ίσχυε την εποχή εκείνη (βλ. προηγ. §§ 2 και 3). Το έτος 1962, με το άρθρο 35 του Ν.Δ 4237, προστέθηκε στο Ν. 2190/1920 «περί ανώνυμων εταιρειών» το νέο άρθρο 36α, με το οποίο ορίστηκε ότι: όταν, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις, δεν προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ανώνυμης εταιρείας από Ορκωτό Λογιστή, «ο έλεγχος διενεργείται κατά προτίμηση από πτυχιούχο της Ανωτάτης Σχολής

Οικονομικών και Εμπορικών Επιστημών», που έχει συμπληρώσει το τριακοστό έτος της ηλικίας του και έχει καταστεί πτυχιούχος τουλάχιστον πέντε έτη προ του διορισμού του. Δηλαδή, με τις διατάξεις αυτές ορίστηκαν κάποια στοιχειώδη προσόντα για τα πρόσωπα που θα διενεργούσαν τον έλεγχο των εταιρειών αυτών.

Το έτος 1995, με το άρθρο 13 § 1 του Ν. 2339, αντικαταστάθηκαν οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 36α του κωδ. Ν. 2190/1920 και ορίστηκε ότι: όταν, σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, δεν προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ανώνυμης εταιρείας από Ορκωτό Ελεγκτή, «ο έλεγχος διενεργείται από ελεγκτές πτυχιούχους ανωτάτων σχολών, που έχουν άδεια ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος», η οποία τους έχει χορηγηθεί σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ 475/1991 «περί οικονομολογικού επαγγέλματος και της άδειας ασκήσεώς του». Στη νέα αυτή διάταξη ορίζεται και το ότι, οι ελεγκτές αυτοί δεν δύναται να επαναδιορίζονται για περισσότερες από πέντε εταιρικές χρήσεις.

5.5 Ιστορική εξέλιξη του Ελέγχου Διεθνώς

Η Ελεγκτική ως πρακτική έχει τις ρίζες της στους αρχαίους πολιτισμούς. Η αρχαιολογική έρευνα έχει εντοπίσει στοιχεία ότι η διενέργεια ελέγχων ήταν συνηθισμένη πρακτική στη Βαβυλώνα, στην Κίνα, στην Αίγυπτο και στην αρχαία Ελλάδα. Αργότερα, στα χρόνια της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας οι ελεγκτές ήταν υπάλληλοι του βασιλιά ή ηγεμόνα και το βασικό τους έργο ήταν η συλλογή φόρων. Μάλιστα, το όνομα της Ελεγκτικής στα αγγλικά, auditing, έρχεται από αυτή την περίοδο. Συγκεκριμένα, η λέξη auditing προέρχεται από το λατινικό ρήμα «audi re» που σημαίνει «ακούω», καθώς οι ελεγκτές του αυτοκράτορα «άκουγαν» τους φορολογούμενους οι οποίοι υπέβαλαν προφορικά τις φορολογικές τους δηλώσεις την εποχή εκείνη.

Ωστόσο, η Ελεγκτική άρχισε να γνωρίζει μεγάλη ανάπτυξη και να αποκτά πολλά από τα σημερινά χαρακτηριστικά της στη διάρκεια της Βιομηχανικής Επανάστασης στη Μ. Βρετανία, στα πλαίσια των οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών της εποχής. Το ελεγκτικό επάγγελμα, όπως το γνωρίζουμε σήμερα, οργανώθηκε το δεύτερο μισό του 19ου αιώνα στο Εδιμβούργο (Walker, 1995). Από τη Μ. Βρετανία η Ελεγκτική μεταλαμπαδεύτηκε στις ΗΠΑ, στις άλλες αποικίες της Βρετανικής Αυτοκρατορίας

(Αυστραλία, Ν. Ζηλανδία, Καναδάς κ.λπ.), και από εκεί σε ολόκληρο τον κόσμο. Η Μ. Βρετανία του 19ου αιώνα ήταν μια πανίσχυρη οικονομική δύναμη με αποικίες σε ολόκληρο τον κόσμο. Ο πλούτος της αυτοκρατορίας βρισκόταν αρχικά στην ιδιοκτησία επιμέρους κεφαλαιούχων και οικογενειών και ήταν διασκορπισμένος στα πλέον απομακρυσμένα σημεία της υδρογείου, όπου λειτουργούσαν επιχειρήσεις βρετανικών συμφερόντων. Στις συνθήκες αυτές προέκυπτε η ανάγκη επιτόπιου ελέγχου για την επιβεβαίωση της χρηστής διαχείρισης και την προστασία των περιουσιακών στοιχείων των κεφαλαιούχων από απάτες ή από λάθη εκ μέρους των διοικητών και των υπαλλήλων (stewardship). Η έννοια της κερδοφορίας και της αποδοτικότητας δεν ήταν, αρχικά, στο επίκεντρο της προσοχής. Τα προσόντα που απαιτούνταν τότε, ήταν η γνώση από τον Ελεγκτή της διπλογραφικής λογιστικής μεθόδου, καθώς και των τιμών των αγαθών που αγόραζε ή πωλούσε η επιχείρηση, όπως επίσης και η γνώση των ιδιοτεροτήτων κάθε κλάδου δραστηριότητας.

Στις αρχές του 20ού αιώνα η μεγάλη τεχνολογική πρόοδος (ατμομηχανή, σιδηρόδρομος, αυτοκίνητο, τηλέφωνο, ηλεκτρική ενέργεια) έδωσε τη δυνατότητα σε μαζική παραγωγή και διακίνηση προϊόντων, με αποτέλεσμα την μεγέθυνση των επιχειρήσεων, αλλά και την αυξημένη πολυπλοκότητα της οργάνωσής τους. Με αυτές τις εξελίξεις έγινε επιτακτική η διεύρυνση της μετοχικής τους βάσης και άρχισαν να αναπτύσσονται σύγχρονες κεφαλαιαγορές. Οι αλλαγές αυτές είχαν μια σειρά από οργανωτικές, διοικητικές, λογιστικές και ελεγκτικές συνέπειες. Για παράδειγμα, καθώς διαχωρίστηκε η διοίκηση από την ιδιοκτησία της επιχείρησης, έγιναν απαραίτητες νέες πληροφορίες και η έμφαση στράφηκε στην κερδοφορία των επιχειρήσεων. Αυτό με τη σειρά του επέβαλε την περαιτέρω ανάπτυξη της αρχής του δεδουλευμένου (accrual accounting), σύμφωνα με την οποία αναπτύχθηκαν κατάλληλες μέθοδοι απόσβεσης του κόστους κτήσης, καθώς η αξία και η σημασία των παγίων στον ισολογισμό των επιχειρήσεων αύξανε. Όλες αυτές οι εξελίξεις είχαν σημαντικές επιπτώσεις και για την Ελεγκτική, καθώς άλλαξε ο προσανατολισμός του ελέγχου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με ένα από τα πλέον παλαιά γνωστά βιβλία Ελεγκτικής (Montgomery, 1912), αναγνωρίστηκε ότι ο έλεγχος αποσκοπεί στην επιβεβαίωση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της εταιρείας, πέραν της αποτροπής λαθών και απατών.

Η σημερινή Λογιστική και Ελεγκτική καλείται να αντιμετωπίσει νέες προκλήσεις και προβληματισμούς τα οποία αναβλύζουν από το σύγχρονο, παγκοσμιοποιημένο, εξαιρετικά πολύπλοκο και δυναμικό οικονομικό περιβάλλον, την πρόοδο στην πληροφοριακή τεχνολογία και στα συστήματα διοίκησης. Σήμερα κύριο μέλημα είναι η αντιμετώπιση των κινδύνων που απειλούν την επιχείρηση και που επηρεάζουν ή θα επηρεάσουν, τα λογιστικά μεγέθη των επιχειρήσεων, καθώς και η ζήτηση πληροφοριών προσανατολισμένων προς το μέλλον. Σε αυτό το πλαίσιο, οι ελεγκτές όλο και περισσότερο στηρίζουν την ελεγκτική τους μεθοδολογία στη συστηματική ανάλυση και αξιολόγηση των κινδύνων για ουσιαστικά σφάλματα στους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λαμβάνοντας βέβαια υπόψη τις τυχόν υπάρχουσες εσωτερικές δικλίδες (risk-based audit methodologies). Η ανάλυση αυτή βοηθά τους ελεγκτές να προσδιορίζουν το είδος των ελεγκτικών δοκιμασιών (τεστ), την έκταση και το χρόνο εκτέλεσής τους. Τα τελευταία χρόνια, ιδιαίτερο βάρος δίνεται στη μελέτη του ευρύτερου περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση και των στρατηγικών κινδύνων που επηρεάζουν την πορεία της επιχείρησης (business risk audit methodologies). Η εξέλιξη της ελεγκτικής μεθοδολογίας παρουσιάζεται διαγραμματικά στο επόμενο σχήμα.

Πρώτο στάδιο: καθολικός έλεγχος (αρχαιότητα έως αρχές 20ού αιώνα). Ο ελεγκτής λειτουργούσε αποκλειστικά για την προστασία των συμφερόντων του βασιλιά, γαιοκτήμονα ή επιχειρηματία. Βασικά χαρακτηριστικά του καθολικού ελέγχου:

- Έμφαση στην προστασία από λάθη, απάτες και καταδολιεύσεις.
- Σαφής τάση για έλεγχο του συνόλου των συναλλαγών και των περιουσιακών στοιχείων (καθολικός έλεγχος).

Δεύτερο στάδιο: έλεγχος συστημάτων - systems based auditing (αρχές 20ού αιώνα έως δεκαετία 1970). Με την αύξηση του μεγέθους των οικονομικών μονάδων που υπόκεινται σε έλεγχο μετά τη βιομηχανική επανάσταση, ο καθολικός έλεγχος κατέστη ασύμφορος ή πρακτικά αδύνατος. Βασικά χαρακτηριστικά του ελέγχου συστημάτων ήταν:

- Πρώιμη εισαγωγή της έννοιας του ελεγκτικού κινδύνου στην ελεγκτική πρακτική.

- Έμφαση στον έλεγχο των διαφόρων συστημάτων λειτουργίας της επιχείρησης, όπως το σύστημα καταχώρισης, επεξεργασίας, ταξινόμησης και ελέγχου λογιστικών πληροφοριών ή τα συστήματα προμηθειών, παραγωγής, πωλήσεων, μισθοδοσίας κ.λπ.

- Υποβιβασμός της προστασίας από απάτες και έμφαση στην επιβεβαίωση της ακρίβειας των λογιστικών δεδομένων των οικονομικών καταστάσεων (true and correct).

Τρίτο στάδιο: έλεγχος σφαλμάτων - substantive approaches (δεκαετία 1970 έως δεκαετία 1980). Η μετάβαση στον έλεγχο σφαλμάτων (λογιστικών γεγονότων) οφείλεται στις αδυναμίες του ελέγχου συστημάτων, όπως κακή ιεράρχηση προτεραιοτήτων, ελλιπή σύνδεση με καθαρά προδιαγεγραμμένους ελεγκτικούς σκοπούς και επανάληψη ελεγκτικών διαδικασιών. Ένας δεύτερος λόγος ήταν η σημαντική πίεση στις αμοιβές ελέγχου από αυξανόμενο ανταγωνισμό στην αγορά των ελεγκτικών υπηρεσιών και η ανάγκη μείωσης του κόστους ελέγχου. Βασικά χαρακτηριστικά του ελέγχου σφαλμάτων:

- Στροφή προς τη διενέργεια ελεγκτικών τεστ για σφάλματα σε επιμέρους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και υποχώρηση του ελέγχου συστημάτων, ο οποίος πάντως δεν εγκαταλείφθηκε ολοκληρωτικά.

- Στην περίοδο αυτή έγινε αποδεκτός ως κύριος ελεγκτικός σκοπός η έκφραση γνώμης σχετικά με την εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων (true and fair view), με υποχώρηση της αντίληψης περί ακρίβειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (true and correct view).

Τέταρτο στάδιο: το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου - audit risk model (δεκαετία 1980 έως δεκαετία 1990). Η μετάβαση στο μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου είχε ως βασικά αίτια την εντονότερη πίεση στις αμοιβές ελέγχου λόγω αυξανόμενου ανταγωνισμού στην αγορά των ελεγκτικών υπηρεσιών καθώς και την ανάγκη προστασίας των ελεγκτών από αστικές ευθύνες για ελεγκτικά σκάνδαλα (audit scandals). Βασικό χαρακτηριστικό του μοντέλου του ελεγκτικού κινδύνου:

- Τα σημαντικά σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναλύονται συστηματικά και αξιολογούνται οι κίνδυνοι, κατά το σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών.

Πέμπτο στάδιο: το μοντέλο του επιχειρηματικού κινδύνου - business risk approach (μέσα δεκαετίας 1990 έως σήμερα). Βασικό χαρακτηριστικό του μοντέλου του επιχειρηματικού κινδύνου:

- Η ποιοτική κυρίως μεταβολή σε σχέση με το μοντέλο του ελεγκτικού κινδύνου, με περισσότερη έμφαση στη μελέτη του ευρύτερου περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση και των στρατηγικών κινδύνων που επηρεάζουν την πορεία της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Ε.Π.)

6.1 Γενικά

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι διαμορφωμένα στα πλαίσια των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants -I.F.A.C.), όπως άλλωστε επιτάσσει η Ελληνική νομοθεσία (άρθρο 137 του ν. 2190/1920). Η Ελλάδα, ως χώρα –μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υιοθέτησε την όγδοη κοινοτική οδηγία μαζί με την εφαρμογή των Δ.Ε.Π. και την ενίσχυση του ρόλου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, διαμορφώνοντας έτσι το πλαίσιο ώστε να υπάρχει διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις. (Αλαμάνος, 2007). Αναπτύχθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) μετά από την εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. στις 9 Ιουνίου 2004.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα εγκρίθηκαν από τον Γενικό Γραμματέα του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών στις 5 Οκτώβρη και εν τέλει δημοσιεύτηκαν στις 22 Οκτωβρίου 2004, στο ΦΕΚ Β΄ Αρ. Φύλλου 1589. Με τη θέσπιση και την εφαρμογή τους, γίνεται μία προσπάθεια επαφής των Ελλήνων ορκωτών λογιστών, με τα Δ.Ε.Π., πάνω στη βάση και στη λογική των οποίων έχουν συνταχθεί και τα Ε.Ε.Π. Είναι ένας άμεσος τρόπος για να γίνουν γνωστά σε ένα πρώτο στάδιο εφαρμογής τα ΔΕΠ στον Ελλαδικό χώρο. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα αναφέρονται στην καθιέρωση ορισμένων κανόνων και προτύπων σύμφωνα με τους οποίους λειτουργεί

ο λογιστής και η επιχείρηση του και η παράβαση αυτών δημιουργεί προβλήματα και στον λογιστή αλλά και στην επιχείρηση. (POWER, MICHAEL. 1999).

Αποτελούν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σύνολο κανόνων, το οποίο κατευθύνει τους ελέγχους οι οποίοι διενεργούνται από τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. ,είτε οι έλεγχοι αυτοί είναι υποχρεωτικοί είτε προαιρετικοί. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι εδραιωμένα εξ' ολοκλήρου πάνω στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, όμως πρόθεση της Ε.Λ.Τ.Ε είναι η σταδιακή ανάπτυξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων μέσα στα πλαίσια πάντα των σχετικών εξελίξεων στον ευρύτερο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Βασικός σκοπός και επιδίωξη των Ελλήνων ελεγκτών αποτελεί η διενέργεια ελέγχων που ανταποκρίνονται σε προδιαγραφές διεθνούς παραδοχής. Ο στόχος αυτός μπορεί να επιτευχθεί μόνο με τη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου σώματος ελεγκτικών κανόνων ώστε η άσκηση ελέγχου να γίνεται με τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό. Η επιμέτρηση του ελεγκτικού έργου μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο με την ύπαρξη ενός «μέτρου». Επομένως, η δημιουργία των Ελεγκτικών Προτύπων στοχεύουν ακριβώς σε αυτό το σκοπό.

Τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) διενεργούν τους ελέγχους στην Ελλάδα ανεξαρτήτως του προαιρετικού ή μη χαρακτήρα τους, με βάση τα ΕΕΠ, ώστε να λειτουργούν με ένα ολοκληρωμένο και ενιαίο σύστημα κανόνων. Ωστόσο, η επιλεκτική και μερική εφαρμογή των ΕΕΠ δεν είναι επιτρεπτή.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) αποτελούν το πλαίσιο ελέγχου καθορισμού των αρχών και διαδικασιών που οφείλει ο ελεγκτής να ακολουθεί στην ελεγκτική διαδικασία. Απαραίτητη είναι η συνεχής παρακολούθηση των εξελίξεων τόσο σε διεθνή επίπεδο αλλά και στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.). Η προσαρμογή των Ε.Ε.Π. στα πλαίσια που ακολουθούνται από τα Δ.Ε.Π. έχει ως στόχο ένα ομοιόμορφο και υψηλού επιπέδου ποιότητας έλεγχο που πραγματοποιούνται στην Ε.Ε. από το 2005 και έπειτα.

6.2 .ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) είναι αυτή που αναπτύσσει τα Ε.Ε.Π. όπως αναφέρθηκε και παραπάνω και όχι η Εθνική Οργάνωση των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ). Μεταξύ άλλων η Επιτροπή Λογιστικής

Τυποποίησης και Ελέγχων είναι νομοθετικά επιφορτισμένη με την παρακολούθηση και αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου, έτσι ώστε να μπορέσει να γίνει αναβάθμιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα.

Εδώ και αρκετά χρόνια υπήρχε η ανάγκη για εκσυγχρονισμό και αναβάθμιση της εργασίας των ορκωτών ελεγκτών. Ως αποτέλεσμα των λεγόμενων «λογιστικών σκανδάλων» και των αλλαγών στην εποπτεία των Επιχειρήσεων, αλλά και των ελεγκτών, ιδρύθηκε το 2003, και στην Ελλάδα, εποπτικό όργανο με το όνομα Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) με τον νόμο 3148/5.6.2003. Πρόκειται για ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου όπου ο βασικός σκοπός της είναι η εύρυθμη και διαφανής λειτουργία των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης, αλλά και η διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.

Η Επιτροπή λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου ασχολείται με την παρακολούθηση και την αξιολόγηση του έργου των ελεγκτών. Σκοπός της είναι η αναβάθμιση της οικονομικής πληροφόρησης, γεγονός που επιτυγχάνεται μόνο από τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων βασισμένων σε προκαθορισμένους και σαφείς κανόνες. Υποχρέωσή της, μεταξύ άλλων, είναι να εισάγει στην Ελλάδα τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.).

Η εναρμόνιση των ελληνικών και διεθνών προτύπων στοχεύει ώστε οι έλεγχοι να συνάδουν με τις κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός καθίσταται απαραίτητη η συνεχής παρακολούθηση των εξελίξεων στον διεθνή χώρο και κυρίως στον χώρο της Ε.Ε. ώστε να υπάρξει προσαρμογή των Ε.Ε.Π. στις εξελίξεις αυτές. Η ευθύνη αυτή επιβαρύνει την ΕΛΤΕ σε συνεργασία με το Σ.Ο.Ε.Λ..

Τον Οκτώβριο του 2004, η ΕΛΤΕ δημοσίευσε τα Νέα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) τα οποία, σε μεγάλο βαθμό, είναι ίδια με τα Δ.Ε.Π. Τα Ε.Ε.Π. αποτελούν ενιαίο, ολοκληρωμένο σώμα κανόνων που διέπει τους υποχρεωτικούς αλλά και προαιρετικούς οικονομικούς ελέγχους που διεξάγονται στην Ελλάδα από Ορκωτούς Ελεγκτές. Με την υιοθέτηση ενιαίων κανόνων Ελεγκτικής μπορεί να υιοθετηθεί και ένας σωστός, ποιοτικός έλεγχος της εργασίας των Ελεγκτών. Ουσιαστικά, η όλη

προσπάθεια στοχεύει στην αναβάθμιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης στη χώρα μας. Τα Ε.Ε.Π. ισχύουν και εφαρμόζονται τόσο για τους τακτικούς (υποχρεωτικούς) ελέγχους των χρήσεων που αρχίζουν μετά την 26η Οκτωβρίου 2004, όσο και, άμεσα, για τους ελέγχους οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Κάποιες από τις αρμοδιότητες της ΕΛΤΕ είναι :

- 1) Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνισή του με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα Διεθνή Πρότυπα.
- 2) Μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων.
- 3) Γνωμοδοτεί προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης.

Με βάση τα ανωτέρω γίνεται αντιληπτή η ευθύνη με την οποία είναι επιφορτισμένη η ΕΛΤΕ σχετικά με την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Είναι η μόνη αρμόδια αρχή για τη δημόσια εποπτεία επί των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών.

Σύμφωνα με απόφαση του αντιπρόεδρου της ΕΛΤΕ

Παναγιώτη Γιαννόπουλου οι ποιοτικοί έλεγχοι για το 2018 θα διενεργηθούν στις ελεγκτικές εταιρείες λαμβάνοντας υπόψη τα ακόλουθα:

- Το βαθμό συγκέντρωσης κινδύνου για το δημόσιο συμφέρον στον ελεγχόμενο φορέα.
- Το βαθμό συγκέντρωσης κινδύνου για το δημόσιο συμφέρον, ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες αγοράς, στις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, που ελέγχει ο ελεγχόμενος φορέας .

- Τη δυνητική διακύβευση της ανεξαρτησίας του ελεγχόμενου φορέα εξαιτίας της τυχόν συγκέντρωσης των πηγών εσόδων του σε περιορισμένο αριθμό ελεγχόμενων οντοτήτων

- Επίκαιρα ζητήματα, κρίσιμα λογιστικά και ελεγκτικά θέματα.

- Διαπιστωθείσες στο παρελθόν παραβάσεις και τα ευρήματα των ποιοτικών ελέγχων, που η ΕΛΤΕ έχει ήδη διενεργήσει. Στο σκέλος αυτό αναμένεται να γίνουν έλεγχοι για την ενοποίηση και γνωστοποίηση συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη(σ.σ. κυρίως στις τράπεζες).

- Καταγγελίες και αναφορές που έχουν περιέλθει σε γνώση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

- Τις τυχόν δυσανάλογα χαμηλές αμοιβές ελεγκτικών υπηρεσιών σε σχέση με το μέγεθος των ελεγχόμενων οντοτήτων.

- Τέλος, περιεχόμενο των ποιοτικών ελέγχων θα αποτελεί και η αξιολόγηση της επάρκειας των μέτρων και διαδικασιών, που έχουν υιοθετήσει οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες σχετικά με την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων, από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας.

Το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ έχει την αρμοδιότητα να επικυρώνει τις ποινές που επιβάλλονται σε ορκωτούς ελεγκτές ή σε ελεγκτικές εταιρείες. Έχει δημιουργηθεί Πειθαρχικό Συμβούλιο το οποίο λειτουργεί στα πλαίσια της ΕΛΤΕ. Οι ποινές που επιβάλλει το Πειθαρχικό Συμβούλιο είναι οι παρακάτω:

- Σύσταση
- Επίπληξη
- Πρόστιμο μέχρι 50.000 ευρώ
- Προσωρινή αναστολή άσκησης του επαγγέλματος μέχρι ένα έτος

- Οριστική διαγραφή από τα μητρώα του ΣΟΕΛ

6.3 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στις αρχές εφαρμογής των ΔΕΠ δόθηκε η δυνατότητα στους ελεγκτές της μερικής επίκλησης και εφαρμογής των ΔΕΠ ώστε να βοηθήσει την ομαλή μετάβαση στην εξ ολοκλήρου χρησιμοποίηση των ΔΕΠ όπως προέβλεπε η σχετική οδηγία της ΕΕ.

Η ΕΛΤΕ δεν κάνει η ίδια ελέγχους αλλά έχει συντονιστικό ρόλο. Δηλαδή, είτε για τακτικούς ελέγχους που προβλέπονται από τη νομοθεσία είτε για έκτακτους που μπορεί να ζητήσει ένας άλλος φορέας όπως η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η ΕΛΤΕ θα αναζητήσει, με κλήρωση μεταξύ των περίπου 520 ορκωτών που έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος στη χώρα μας, τον ορκωτό ή τους ορκωτούς (ανάλογα με τον όγκο της δουλειάς) και θα τους αναθέσει τον έλεγχο. Το κόστος των τακτικών ελέγχων (π.χ. ο έλεγχος στο 10% των εισηγμένων) σύμφωνα με τον νόμο το αναλαμβάνουν οι ίδιες οι εταιρείες, ενώ τους έκτακτους ορκωτούς που θα διενεργήσουν τον έλεγχο τους πληρώνει ο φορέας που ζήτησε τον έλεγχο, π.χ. η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς. Η ΕΛΤΕ μπορεί να διενεργήσει ελέγχους και με δική της πρωτοβουλία.

Καθώς τα ΔΕΠ συνθέτουν το μοναδικό ολοκληρωμένο ελεγκτικό σώμα καθολικής αναγνώρισης και παραδοχής, τα όργανα της ΕΕ επιθυμούν την υιοθέτησή τους. Το γεγονός αυτό οδήγησε την ΕΛΤΕ στην άμεση υιοθέτηση των γενικών αρχών πάνω στα οποία αναπτύχθηκαν τα ΔΕΠ με σκοπό την σταδιακή ανάπτυξη και εξέλιξη των ΕΕΠ μέσα στα πλαίσια του ευρύτερου χώρου της ΕΕ και οι τροποποιήσεις να περιορίζονται μόνο στα πλαίσια ανάπτυξης των ΔΕΠ.

Κεφάλαιο 7ο: Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και το Σώμα Ορκωτών Λογιστών ίδρυσαν το Ινστιτούτο Εκπαιδύσεως Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ), με σκοπό την επαγγελματική μεταπτυχιακή εκπαίδευση και επιμόρφωση των μελών του και στελεχών των επιχειρήσεων

7.1. Σκοπός

Το Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών λειτουργεί με τη μορφή αστικής εταιρίας μη κερδοσκοπικού σκοπού με νομική προσωπικότητα.

Ιδρύθηκε από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και το Σώμα Ορκωτών Λογιστών με το από 14 Απριλίου 1997 συμφωνητικό σύστασης αστικής εταιρίας, το οποίο δημοσιεύτηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Αθηνών με αριθμό 5256/29.4.1997.

7.2. Οι σκοποί του Ινστιτούτου είναι:

- Η εκπαίδευση των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών
- Η επιμόρφωση των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών
- Η κατάρτιση και μετεκπαίδευση πτυχιούχων Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Α.Ε.Ι.) και Τεχνολογικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι.) στα αντικείμενα των Ορκωτών Ελεγκτών και σε συναφή προς αυτά
- Η διενέργεια επιμορφωτικών και εκπαιδευτικών σεμιναρίων προς τρίτους
- Η διεξαγωγή έρευνας και η συγγραφή μελετών
- Η διοργάνωση ημερίδων και συνεδρίων
- Η συγγραφή εκπαιδευτικών βοηθημάτων για τους εκπαιδευόμενους
- Η συμμετοχή σε ολοκληρωμένα προγράμματα εκπαίδευσης εθνικών και Κοινοτικών πρωτοβουλιών.

Το Ινστιτούτο διοικείται και εκπροσωπείται από το Διοικητικό Συμβούλιο που αποτελείται από πέντε (5) έως επτά (7) μέλη. Οι σύμβουλοι διορίζονται από τη Γενική Συνέλευση της εταιρίας. Το Δ.Σ., μετά το διορισμό του συγκροτείται σε σώμα, εκλέγοντας τον Πρόεδρο, τον Αντιπρόεδρο και τον Οικονομικό Επόπτη. Κυρίαρχο όργανο είναι η Συνέλευση των Εταίρων, η οποία αποφασίζει επί παντός θέματος του Ινστιτούτου, δεσμεύοντας έτσι το Δ.Σ. Στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Συνέλευσης υπάγονται τα εξής θέματα:

1. Ο διορισμός του Δ.Σ.

2. Η τροποποίηση του Καταστατικού, στην οποία περιλαμβάνεται η αύξηση ή μείωση των εισφορών των εταίρων

3. Η έγκριση του απολογισμού πεπραγμένων του Δ.Σ., του ετήσιου ισολογισμού και του οικονομικού απολογισμού

4. Ο διορισμός των ελεγκτών

5. Η λύση της εταιρίας

7.3. Εισηγητές

Στο Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ. διδάσκουν 60 περίπου έμπειροι εισηγητές που προέρχονται:

1. Καθηγητές Α.Ε.Ι. σε ποσοστό περίπου 45%.

2. Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, με ιδιαίτερες σπουδές (μεταπτυχιακό, δεύτερο πτυχίο, κ.τ.λ.) μακρόχρονη πρακτική εμπειρία και εξειδίκευση σε ελέγχους, οργανώσεις κ.τ.λ. σε ποσοστό περίπου 40%.

3. Υψηλόβαθμα στελέχη της Δημόσιας Διοίκησης, σε ειδικά θέματα (Φορολογία Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) σε ποσοστό περίπου 15%.

7.4. Εκπαιδευόμενοι

Οι σελίδες αυτές δίνουν πρόσβαση σε πληροφορίες και έντυπα χρήσιμα στους σπουδαστές του ΙΕΣΟΕΛ. Η πρόσβαση σε κάποιες σελίδες είναι ελεγχόμενη και απαιτείται εισαγωγή με τον προσωπικό κωδικό σας. Εάν είστε σπουδαστής και δεν έχετε εγγραφεί στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες του ΙΕΣΟΕΛ σας παρακαλούμε να συμπληρώσετε την απαιτούμενη αίτηση

7.5. Τομείς Γνώσεων - Γνωστικά Αντικείμενα

Το Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Επαγγελματικής Εκπαίδευσης περιλαμβάνει τους Τομείς Γνώσεων και τα Γνωστικά Αντικείμενα αυτών που ορίζει το Π.Δ. 226/1992 (ΦΕΚ 120Α/1992), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα. Οι Τομείς Γνώσεων κατανέμονται σε τρεις Ενότητες (Α, Β και Γ), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Π.Δ. 226/1992. Αναλυτική περιγραφή της ύλης κάθε Ενότητας, Τομέα Γνώσεων και Γνωστικών Αντικειμένων περιλαμβάνεται στον Κανονισμό της Διδακτέας ύλης, που έχει εγκριθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την διεξαγωγή των εξετάσεων και των τομέων γνώσεων θα βρείτε στον Κανονισμό των Εξετάσεων (Άρθρο 21 του Κανονισμού του Μεταπτυχιακού).

7.6. 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. Στο ΙΕΣΟΕΛ έχει ανατεθεί από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών η διοργάνωση των Επαγγελματικών Εξετάσεων του Π.Δ. 226/1992.

Οι σπουδές του Μεταπτυχιακού Προγράμματος στο ΙΕΣΟΕΛ διαρκούν δύο (2) έτη, με 400 ώρες εκπαίδευσής 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.

7.7. Στελέχη Επιχειρήσεων

Οι κατά την Οδηγία 84/253 (8η) της Ευρωπαϊκής Ένωσης 18 τομείς γνώσεων που περιλαμβάνουν 29 γνωστικά αντικείμενα έχουν καθιερωθεί με το Π.Δ. 226/1992 ως

απαραίτητα επαγγελματικά εφόδια γνώσεων που απαιτούνται για τους εισερχόμενους στο Λογιστικό-Ελεγκτικό Επάγγελμα.

Οι γνώσεις αυτές διδάσκονται σε δύο ετήσιους κύκλους σπουδών συνολικής διάρκειας 800 διδακτικών ωρών περίπου. Η διαπίστωση της αποκτήσεως των γνώσεων που απαιτούνται γίνεται με εξετάσεις που διεξάγονται δύο φορές των χρόνων (Δεκέμβριο και Ιούλιο). Οι εξετάσεις αυτές είναι γραπτές. Η διδασκόμενη ύλη αποτελεί την βάση αποκτήσεως του Μεταπτυχιακού Τίτλου Επαγγελματικής Κατάρτισεως του Ινστιτούτου Εκπαίδευσης του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Ο τίτλος αυτός αποτελεί την βάση για την απόκτηση του Πανεπιστημιακού τίτλου Master στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική από το Εθνικό Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

7.8 Παροχές ΙΣΟΕΛ (ΒΛΕΠΕ ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α)

Κεφάλαιο 8: Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και η επαγγελματική του αποκατάσταση στην Ελλάδα και το Εξωτερικό

Σύμφωνα με τον ετήσιο απολογισμό της ACCA (Παγκόσμιο Σώμα Ορκωτών Λογιστών & Ελεγκτών) γίνεται φανερό η αυξανόμενη ζήτηση ορκωτών λογιστών από την αγορά εργασίας παγκοσμίως. Σε ανακοίνωση του το ACCA συνεχίζει να βλέπει ανάπτυξη στα μέλη και τους αριθμούς σπουδαστών, γεγονός που αντανακλά την ανάγκη για επαγγελματίες λογιστές, ιδίως μέσα στο πλαίσιο των παγκόσμιων οικονομικών συνθηκών με την παγκόσμια οικονομική ύφεση και η εφαρμογή Νέων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το ACCA και το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) έχουν υπογράψει κοινή συμφωνία που ωφελεί τους επαγγελματίες οικονομολόγους. Το ACCA και το ΣΟΕΛ παρέχουν ένα κοινό σύστημα εξετάσεων και παρά την πρόσφατη συνεργασία των δύο φορέων, αυτή τη στιγμή το Κοινό Σχήμα ΣΟΕΛ - ACCA στην Ελλάδα αριθμεί περισσότερους από 850 ενεργούς φοιτητές. Με την ολοκλήρωση των σπουδών τους

θα είναι κάτοχοι των τίτλων και των 2 φορέων και θα ικανοποιούν τις απαιτήσεις των επαγγελματικών εξετάσεων για την αναγνώριση τους ως Νόμιμοι Ελεγκτές.

Αυτή τη στιγμή στην Ελλάδα υπάρχουν 276 τιτλούχοι ACCA και 2.000 φοιτητές, ενώ η ζήτηση από εταιρίες για τα τμήματα της οικονομικής διεύθυνσης, της ελεγκτικής και υψηλών τραπεζικών στελεχών είναι πολύ μεγαλύτερη. Αυτό σημαίνει ότι η ελληνική αγορά ζητάει πιστοποιημένα στελέχη για να καλύψει τις ανάγκες της και έτσι οι πιστοποιημένοι επαγγελματίες ACCA αποκτούν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και έχουν αξιοσημείωτη επαγγελματική εξέλιξη. Πάνω από 100 εταιρίες επιχορηγούν προγράμματα στελεχών τους προκειμένου να πιστοποιηθούν στα συγκεκριμένα επαγγέλματα.

Η Helen Brand, Διευθύνουσα Σύμβουλος του ACCA επισημαίνει ότι: «Αυτή η υγιής ανάπτυξη έρχεται κατά τη διάρκεια οικονομικά δύσκολων καιρών. Αυτό δείχνει ότι το χρηματοοικονομικό επάγγελμα είναι ένας ελκυστικός τομέας για να ξεκινήσει ένας εργαζόμενος και να κάνει ακόμη και διεθνή καριέρα. Οι δεξιότητες των λογιστών είναι πιο σημαντικές από ποτέ, για να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη στην παγκόσμια οικονομία, για να βοηθηθούν οι μεγάλες και μικρές επιχειρήσεις στη διαχείριση του κόστους και στην επίτευξη αειφόρου ανάπτυξης».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει μια σύντομη αναφορά στις ελεγκτικές εταιρίες που υπάρχουν στην Ελλάδα καθώς επίσης θα επισημανθούν πίνακες με στοιχεία τους σύμφωνα με μελέτη της ICAP.

Στο τομέα των ελεγκτικών υπηρεσιών λειτουργούν 46 ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα καθώς επίσης οι νόμιμοι ελεγκτές της ανέρχονται στους 1.095. Η υποχρέωση σε έλεγχο των ελληνικών επιχειρήσεων δημιουργεί σταθερές συνθήκες ζήτησης για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Η φήμη και η τιμολογιακή πολιτική που ακολουθούν καθορίζουν τη ζήτηση τους μεταξύ των υπολοίπων επιχειρήσεων του κλάδου. Οι μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες είναι έξι δεδομένου ότι το ύψος των συνολικών πωλήσεων τους το έτος 2014 ανερχόταν στα €207.εκ .

Οι εταιρίες αυτές είναι το ΣΟΛ, PwC, E&Y, Deloitte, GrantThornton και KPMG. Σύμφωνα με μελέτη της ICAP73, το μεγαλύτερο ποσοστό των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων το 2014 ελέγχθηκαν από την εταιρία ΣΟΛ (36%), ακολούθησε η GrantThornton (10,5%) και τέλος η PwC (6,3%). Στο παρακάτω γράφημα παρουσιάζεται αναλυτικά το μερίδιο αγοράς που κατέλαβαν οι μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα, οι συγκεκριμένες πωλήσεις προέρχονται από προαιρετικούς ελέγχους, φορολογικούς ελέγχους και συμβουλευτικές υπηρεσίες.

*73 HICAP Group είναι ο μεγαλύτερος Όμιλος παροχής υπηρεσιών προς επιχειρήσεις στην Ελλάδα.

9.1 Το προφίλ των μεγάλων εταιρειών του κλάδου

Η ΣΟΛ ΑΕ αποτελεί τη μεγαλύτερη εταιρεία του κλάδου σε επίπεδο Κύκλου Εργασιών, πλήθους ελέγχων και αριθμού ελεγκτών. Οι υπηρεσίες που προσφέρει περιλαμβάνουν: ελέγχους οικονομικών καταστάσεων, οργανώσεις λογιστηρίων και συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, γνωματεύσεις φορολογικά και λογιστικά θέματα. Παρέχει υπηρεσίες σε περισσότερες από 5.000 επιχειρήσεις του ιδιωτικού και του ευρύτερου δημοσίου τομέα. Διαθέτει γραφεία σε Αθήνα Θεσσαλονίκη, Κέρκυρα, Πάτρα, Λάρισα, Ηράκλειο, Ιωάννινα, Καβάλα και Ρουμανία. Παράλληλα, είναι μέλος του δικτύου της Crowe Horwath International

Η PriceWaterhouseCoopers ΑΕ παρέχει ελεγκτικές υπηρεσίες. Διαθέτει γραφεία σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη. Η PricewaterhouseCoopers ΑΕ είναι μέλος της PricewaterhouseCoopers International Ltd (PwCIL). Μέλος της PwCIL στην Ελλάδα είναι και η PriceWaterhouseCoopers Business Solutions ΑΕ η οποία παρέχει συμβουλευτικές και λογιστικές υπηρεσίες. Η PwCIL δραστηριοποιείται σε 158 χώρες, και απασχολούνται σχεδόν 169 χιλ. άτομα.

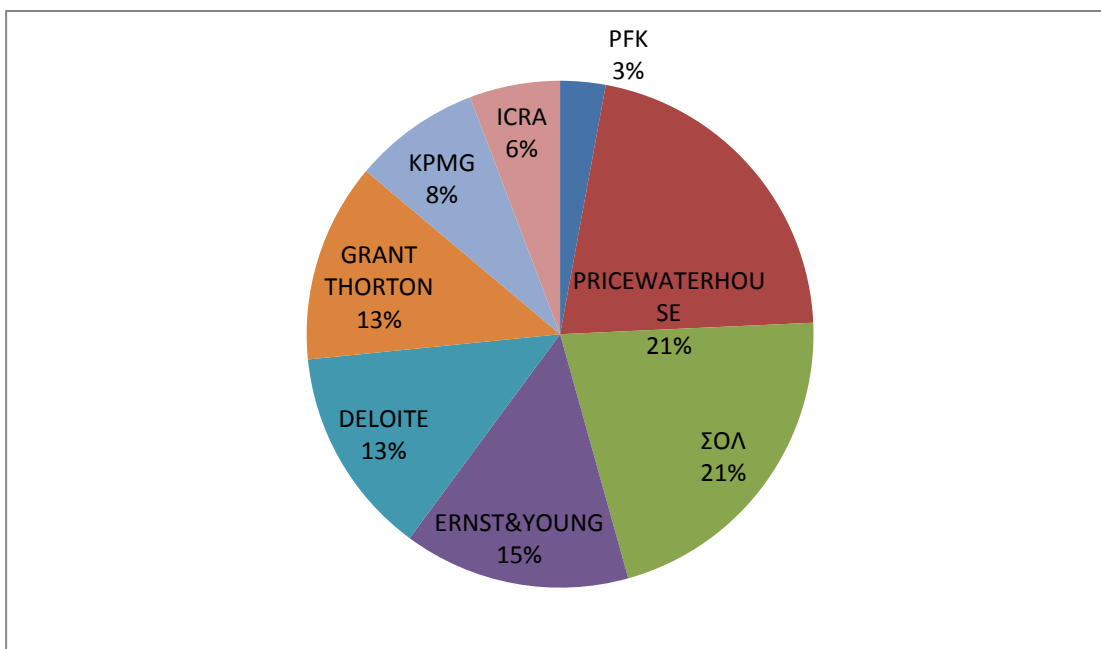
Η Ernst&Young ΑΕ παρέχει ελεγκτικές υπηρεσίες. Διαθέτει γραφεία σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη. Είναι μέλος της Ernst & Young Global Ltd (EYG), η οποία εδρεύει στο Ην. Βασίλειο. Μέλη της EYG στην Ελλάδα είναι και οι εταιρείες, Ernst&Young Business Advisory Solutions ΑΕ, Ernst&Young Services ΑΕ και Ernst&Young Accounting ΜΕΠΕ. Η EYG δραστηριοποιείται σε 140 χώρες, απασχολώντας σχεδόν 152 χιλ. άτομα.

Η GrantThorntonΑΕ παρέχει ελεγκτικές, φορολογικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες. Διαθέτει γραφεία σε Αθήνα, Θεσσαλονίκη και Ηράκλειο Κρήτης. Είναι μέλος της GrantThorntonInternationalLtd, η οποία εδρεύει στο Ην. Βασίλειο και δραστηριοποιείται σε 140 χώρες. Είναι επίσης εγγεγραμμένη στο PublicCompanyAccountingOversightBoard(PCAOB).

Η KPMG Ορκωτοί Ελεγκτές ΑΕ παρέχει ελεγκτικές υπηρεσίες. Διαθέτει γραφεία σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη. Είναι μέλος της KPMGInternationalCooperative(KPMGI), η οποία εδρεύει στην Ελβετία και δραστηριοποιείται σε 150 χώρες, απασχολώντας 138 χιλ. εργαζόμενους. Μέλη KPMGI στην Ελλάδα είναι και οι ακόλουθες εταιρείες: KPMG Λογιστές ΑΕ και KPMG Σύμβουλοι ΑΕ.

Η Mazars Ορκωτοί Ελεγκτές ΑΕ παρέχει ελεγκτικές υπηρεσίες και χρηματοοικονομικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες. Διαθέτει γραφεία σε Αθήνα και Θεσσαλονίκη. Είναι μέλος του ομίλου Mazars, με έδρα στη Γαλλία και δραστηριοποιείται σε 79 χώρες, απασχολώντας 18 χιλ. εργαζόμενους.

Γράφημα Μεριδίου Αγοράς Ελεγκτικών Εταιριών



Ενδεικτικά παρουσιάζεται ο παρακάτω πίνακας ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των κερδοφόρων και ζημιογόνων ελεγχόμενων εταιριών του 2015 στην Ελλάδα σύμφωνα με την ICAP:

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρίας	Κερδοφόρες	Ζημιογόνες	Σύνολο	Ποσοστό Κερδοφόρων
ΣΟΛ	1158	583	1741	66,5%
Grand Thornton A.E	252	256	508	49.6%
Pricewaterhouses scoopers A.E	192	115	307	62.5%
PFK ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε	164	84	248	66,1%
ERNST&YOUNG(HELLAS) A.E	102	85	187	54.5%
DELTA PARTNERS A.E	90	81	171	52.6%
KPMG A.E	97	61	158	61.4%
DELLOITE A.E	96	58	154	61.4%
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε	98	47	145	67,6%
OLYMPIA A.E	82	60	142	57.5%
ICRA A.E.O.E.Λ	36	45	81	44.4%
MAZARS A.E	42	37	79	53.2%
KMC A.E	39	21	60	65%

Μεγάλο ενδιαφέρον παρουσιάζει επίσης η κατάταξη των παραπάνω ελεγκτικών εταιριών για το έτος 2013-2014 με βάση τα καθαρά τους κέρδη :

Επωνυμία Ελεγκτικής Εταιρίας	2013	2014
PRICEWATERHOUSECOOPERS A.E	7.397.807	4.479.297
ERNST&YOUNG A.E	1.165.759	3.077.946
KPMG A.E	3.609.098	2.556.927
GRANT THORNTON A.E	1.402.864	1.801.701
DELLOITE A.E	1.062.140	1.503.152
MAZARS A.E	514.091	832.969
ΣΟΛ A.E	894.288	264.655
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ A.E	196.465	136.485
ICRA A.E.O.E.Λ	225.075	119.827
DELTA PARTNERS A.E	68.342	23.364
PFK A.E	88.952	12.441

9.2 Πληροφορίες των εταιριών και ανάλυση στοιχείων

GRANT THORNTON

Η Grant Thornton στην Ελλάδα («Grant Thornton») ιδρύθηκε το 1994. Η νομική της μορφή είναι Ανώνυμη Εταιρεία και η πλήρης επωνυμία της είναι «Grant Thornton Ανώνυμη Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών και Συμβούλων Επιχειρήσεων». Από τον Ιούλιο του 2012 και κατόπιν του ανασχεδιασμού της δομής της «Grant Thornton Ανώνυμη Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών και Συμβούλων Επιχειρήσεων», συστάθηκε η θυγατρική εταιρεία με πλήρη επωνυμία «Grant Thornton Ανώνυμη Εταιρεία Παροχής Φορολογικών και Συμβουλευτικών Υπηρεσιών». Έδρα και των δυο εταιρειών είναι το Παλαιό Φάληρο, επί της οδού Ζεφύρου 56, ΤΚ 17564

A) Πολιτικές ποιοτικού ελέγχου

Ο στόχος της Grant Thornton στην Ελλάδα είναι η θεμελίωση ενός συστήματος διαχείρισης της ποιότητας της εργασίας και διαδικασιών ποιοτικού ελέγχου το οποίο θα διασφαλίζει και θα εγγυάται τα υψηλά κριτήρια τα οποία έχουμε θέσει για τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Η ανεξαρτησία αλλά και η ποιότητα των υπηρεσιών τις οποίες η εταιρεία παρέχει είναι παράγοντες πολλοί σημαντικοί για την συνέχιση των δραστηριοτήτων της. Για τον λόγο αυτό έχουν σχεδιαστεί και εφαρμόζονται μια σειρά πολιτικών και διαδικασιών ποιοτικού ελέγχου, μέτρα αξιολόγησης των κινδύνων και συστήματα παρακολούθησης τέτοια που εξασφαλίζουν την ανεξαρτησία αλλά και το γεγονός ότι η εταιρεία ανταποκρίνεται στα υψηλά πρότυπα που έχει θέσει και τα οποία ανταποκρίνονται στα πρότυπα που περιμένουν οι πελάτες μας. Η εταιρεία διαθέτει αυστηρές διαδικασίες διαχείρισης ποιότητας όπως:

- τεχνικά και διαδικαστικά εγχειρίδια για να διασφαλιστεί ότι το έργο της παραδίδεται σε σταθερά υψηλό επίπεδο

- συνεχή εκπαίδευση για όλους τους partners και το προσωπικό, συμπεριλαμβανομένου και του σχεδίου ετήσιας αξιολόγησης

- προληπτικές διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου για να διασφαλιστεί ότι εκάστοτε έργο ανταποκρίνεται στα απαιτούμενα πρότυπα ποιότητας (Engagement Quality Control Reviews

-) • απολογιστικές διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου, οι οποίες διασφαλίζουν την αποτελεσματικότητα και εύρυθμη λειτουργία των διαδικασιών διαχείρισης ποιότητας της εταιρείας (Internal Quality Control Review – “ISQC1” – quality reviews from GTIL). Η Grant Thornton υιοθετεί ένα πλαίσιο διαχείρισης κινδύνου, όπου η Διοίκηση αναλαμβάνει ευθύνη για την ποιότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών και διασφαλίζει την εφαρμογή των κατάλληλων διαδικασιών σε ετήσια βάση. Με τον εντοπισμό τυχόν αδυναμιών λαμβάνονται τα απαραίτητα μέτρα με πλήρη παρακολούθηση της δια-δικασίας εξυγίανσης. Η προσέγγιση μιας ποιοτικής διαχείρισης των ελεγκτικών εργασιών καθώς και αυτών της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης βασίζεται στα εξής στοιχεία:

- ισχυρή και αυστηρή – με βάση τον κίνδυνο – ελεγκτική προσέγγιση. Χρησιμοποιούμε σημαντικούς πόρους για να εξασφαλιστεί η ποιότητα του ελέγχου και η επαγγελματική και τεχνική κατάρτιση του προσωπικού

- δεοντολογία και ακεραιότητα. Αναλαμβάνουμε εργασίες και συνεχίζουμε την συνεργασία μόνο με πελάτες που κρίνουμε ότι δείχνουν ακεραιότητα και για τους οποίους ο κίνδυνος είναι σε αποδεκτά επίπεδα. Αυτό επιτυγχάνεται με την ορθή αξιολόγηση των σχετικών παραμέτρων αναφορικά με την αποδοχή ή διατήρηση ενός πελάτη (Acceptance & Continuance of Client Relationships & Specific Audit Engagements policies & procedures)

- δεξιότητες και προσωπικές ικανότητες των Partner και του προσωπικού και την συμμόρφωσή τους με τις επιταγές του Κώδικα Δεοντολογίας της IFAC (Ethical Requirements)

- την ανάπτυξη ενός εσωτερικού συστήματος αξιών (μία εταιρική «κουλτούρα») που προωθεί την ποιότητα των ελέγχων (Leadership Responsibilities for Quality within the Firm)
- την προσήκουσα διεξαγωγή των ελέγχων σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις απαιτήσεις της νομοθεσίας για την έκδοση κατάλληλων κατά περίπτωση εκθέσεων ελέγχου (Engagements Performance Policies & Procedures)
- την ανάπτυξη αποτελεσματικού συστήματος παρακολούθησης και ελέγχου των εκτελούμενων εργασιών (Human Capital issues Policies & Procedures)
- την τεκμηρίωση που παρέχει επαρκείς αποδείξεις για όλα τα στοιχεία του συστήματος ελέγχου ποιότητας μέσα στην εταιρεία (Documentation)
- τη συνεχή παρακολούθηση και διαπίστωση ότι οι πολιτικές και διαδικασίες για τον έλεγχο της ποιότητας είναι πάντα σχετικές, επίκαιρες, επαρκείς, αποδοτικές και σύμφωνες με τις ισχύουσες πρακτικές. Οι διαδικασίες πρέπει να περιλαμβάνουν τη διαρκή αξιολόγηση του συστήματος ελέγχου της ποιότητας της εταιρείας καθώς και την περιοδική εξέταση ενός δείγματος περαιωμένων ελέγχων (Monitoring Policies & Procedures)
- αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία – είναι απόλυτα κατανοητό από όλους ότι η φήμη μας εξαρτάται από την ποιότητα της εργασίας και εδραιώνεται από τις αποφάσεις τις οποίες παίρνουμε.

B) Ποιοτικός έλεγχος από τις Εποπτικές Αρχές

Το επάγγελμά μας υπόκεινται σε αυστηρή εποπτεία. Τον Ιούνιο του 2003, ιδρύθηκε η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) και μια από τις κύριες δραστηριότητές της είναι η παρακολούθηση της ποιότητας των τακτικών ελέγχων που διεξάγονται από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ). Η ΕΛΤΕ σύμφωνα με τη νομοθεσία και ειδικότερα τον Ν. 4449/2019 έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- αποτελεί την αρμόδια αρχή για την χορήγηση της επαγγελματικής άδειας σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις
- έχει την ευθύνη για την διασφάλιση της ποιότητας της εργασίας των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους

- είναι το αρμόδιο όργανο να λαμβάνει έγγραφες αναφορές ή καταγγελίες για παραβάσεις του Ν. 4449/2017 και του Καν. 537/2014 και έχει την ευθύνη της επιβολής διοικητικών κυρώσεων για κάθε παράβαση της νομοθεσίας που διέπει τις εργασίες των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών. έχει την τελική ευθύνη για την άσκηση της δημόσιας εποπτείας επί των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών σύμφωνα με τις αρχές που προβλέπονται από τον ν. 3148/2003 όπως ισχύει Επιπλέον η Εποπτική Αρχή (ΕΛΤΕ) έχει την τελική ευθύνη για την εποπτεία:

- της έγκρισης και εγγραφής στο Δημόσιο Μητρώο των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών

- της υιοθέτησης προτύπων όσον αφορά την επαγγελματική δεοντολογία, τον εσωτερικό έλεγχο ποιότητας των ελεγκτικών εταιρειών και τους ελέγχους, εκτός εάν τα πρότυπα αυτά έχουν υιοθετηθεί ή εγκριθεί από αρχές άλλου κράτους – μέλους

- της συνεχούς εκπαίδευσης

- των συστημάτων διασφάλισης της ποιότητας

- των ερευνών και διοικητικών πειθαρχικών συστημάτων Το άρθρο 26 του Καν. 537/2014 ορίζει ότι ειδικά για τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος οι ποιοτικοί έλεγχοι από την εποπτική αρχή θα πρέπει να διενεργούνται με βάση ανάλυση του κινδύνου τουλάχιστον ανά τριετία. Η διοικητική μέριμνα για την εκτέλεση του ποιοτικού ελέγχου των ορκωτών λογιστών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών έχει ανατεθεί στο Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου της ΕΛΤΕ σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τον Ν.4449/2017. Τέλος, το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) λαμβάνοντας υπόψη το άρθρο 33 του Ν.4449/2017 ενέκρινε την Κανονιστική Πράξη 155/4/19.10.2018 αναφορικά με την ανάθεση του ποιοτικού ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών. Σκοπός της εν λόγω Κανονιστικής Πράξης είναι η ανάθεση του ποιοτικού ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών που διενεργούν ελέγχους σε οντότητες οι οποίες δεν αποτελούν οντότητες δημοσίου συμφέροντος, στην Επιτροπή Ποιοτικού Ελέγχου (Ε.Π.Ε.) της παρ. 12 του άρθρου 33 του Ν.4449/2017. Τον Μάιο του 2019 διενεργήθηκε θεματικός έλεγχος από την

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης & Ελέγχων (ΕΛΤΕ) σε φάκελο ελεγκτικού έργου μη εισηγμένης εταιρείας. Η απάντηση της Grant Thornton επι των ευρημάτων απεστάλλει τον Οκτώβριο του 2019 στην Εποπτική Αρχή και αναμένεται η τελική έκθεση ευρημάτων. Ο τελευταίος ποιοτικός έλεγχος για την Grant Thornton από την Εποπτική Αρχή σε σχέση με πολιτικές και διαδικασίες που έχει αναπτύξει η εταιρεία στα πλαίσια της εύρυθμης λειτουργίας της διενεργήθηκε το Οκτώβριο του 2013. Το Δεκέμβριο του 2016 διενεργήθηκε ποιοτικός έλεγχος από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σε φακέλους μη εισηγμένων εταιρειών. Τα αποτελέσματα των ποιοτικών ελέγχων από τις εποπτικές αρχές αξιολογούνται από την επιτροπή Quality & Risk Management προκειμένου να παρέχουν τη βάση για συνεχή βελτίωση της ποιότητας των ελέγχων. Η εταιρεία είναι επίσης εγγεγραμμένη από τις 16/5/2006 στο Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) αλλά δεν έχει διενεργηθεί κανένας έλεγχος μέχρι στιγμής.

PWC

Η PwC Ελλάδα αποτελεί μέλος ενός παγκόσμιου δικτύου εταιρειών με περισσότερα από 150 χρόνια δραστηριοποίησης σε 157 χώρες και περισσότερους από 276.000 εργαζόμενους. Σκοπός μας είναι η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στην κοινωνία και η επίλυση σημαντικών προβλημάτων. Έδρα και υποκαταστήματα : αθίνα
Λεωφόρος Κηφισίας 268 Χαλάνδρι Τ.Κ 15232

Λεωφόρος Κηφισίας 260 Χαλάνδρι Τ.Κ 15232

Θεσσαλονίκη Λεωφόρος Εθνικής Αντιστάσεως 17 Τ.Κ 55134

A) Εντοπισμός κινδύνων ποιότητας ελεγκτικών υπηρεσιών

Ο εντοπισμός των παραγόντων που απειλούν την ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών επιτυγχάνεται μέσω της διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνων ποιότητας, που αποτελεί μέρος του ευρύτερου Προγράμματος Διαχείρισης Επιχειρηματικών Κινδύνων της Εταιρείας. Το πρόγραμμα αυτό επίσης λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα της Εταιρείας, του δικτύου της PwC και τυχόν ελέγχων κανονιστικής συμμόρφωσης, το ρυθμιστικό περιβάλλον και τις τρέχουσες εξελίξεις, καθώς και τις συνθήκες που επικρατούν στην οικονομία και στις αγορές. Οι πιθανοί κίνδυνοι εντοπίζονται μέσω των συζητήσεων που διενεργούνται μεταξύ του επικεφαλής των

υπηρεσιών διασφάλισης και των επικεφαλής επιμέρους επιχειρησιακών λειτουργιών, του υπεύθυνου διαχείρισης κινδύνων και ποιότητας και ανεξαρτησίας και του υπεύθυνου κανονιστικής συμμόρφωσης και πολιτικής, με τη συμβολή των επικεφαλής των επιμέρους λειτουργιών της Εταιρείας, όπου αυτή κρίνεται απαραίτητη. Αφού εντοπισθούν οι κίνδυνοι, εκτιμάται η πιθανότητα αυτών και ο αντίκτυπος τους σε περίπτωση που ανακύψουν στο μέλλον, προσδιορίζονται μέτρα αντιμετώπισης των κινδύνων αυτών, καθώς και ευκαιρίες που μπορεί να προσφέρουν.

Deloitte

Η Deloitte Ανώνυμη Εταιρία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών με διακριτικό τίτλο «Deloitte.», ΑΡ.Μ.ΑΕ 28953/01ΑΤ/Β/93/2052 και αριθμό Γ.Ε.ΜΗ. 001223601000 (DeloitteΕλλάδας) είναι ελληνική ανώνυμη εταιρία, που διέπεται από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920, ιδρύθηκε το 1975 αρχικά με την νομική μορφή της ομόρρυθμου εταιρίας και ακολούθως, στις 6.5.1993, μετατράπηκε σε ανώνυμη εταιρία. Η DeloitteΕλλάδας έχει την έδρα της στο ΜαρούσιΑττικής, επί της οδού Φραγκοκλησιάς 3α & Γρανικού, Τ.Κ. 15125. Έχει επίσης παρουσία στη Θεσσαλονίκη, μέσω του υποκαταστήματος της στο Τεχνολογικό Πάρκο στηνΠυλαία, Τ.Κ.555 35, αλλά και στην Κύπρο, μέσω του υποκαταστήματός της επί της οδού Αρχ. Μακαρίου ΙΙΙ, 2-4, Τ.Κ 1065, Λευκωσία. Η DeloitteΕλλάδαςείναι μέλος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), με Α.Μ. ΣΟΕΛ: Ε 120, είναι εγγεγραμμένη στο Μητρώο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) και έχει άδεια διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων στην Ελλάδα με Α.Μ. ΕΛΤΕ 03.

Α) Παρακολούθηση & Επιμέτρηση της ποιότητας του ελέγχου

Το διεθνές δίκτυο της Deloitte επικεντρώνεται στην παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών υψηλής ποιότητας. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται να εκτελούνται με συνέπεια και διατηρώντας υψηλό επίπεδο ποιότητας, ανεξάρτητα από το μέρος του κόσμου στο οποίο αυτοί διενεργούνται. Οι στόχοι του προγράμματος Παρακολούθησης & Επιμέτρησης της διασφάλισης ποιότητας του ελέγχου σε παγκόσμιο επίπεδο (Global Audit Quality Monitoring & Measurement - AQMM) είναι:

- Ο μετασχηματισμός του τρόπου παρακολούθησης και επιμέτρησης της ποιότητας ελέγχου καθώς και η επίλυση τυχόν ανεπαρκειών που εντοπίζονται, και

- Η βελτίωση του εσωτερικού συστήματος ποιοτικού ελέγχου το οποίο εφαρμόζεται από όλο το δίκτυο της Deloitte. Το πρόγραμμα AQMM εστιάζει:

- Στη διαρκή, συνεπή και εύρωστη παρακολούθηση τόσο των ολοκληρωμένων ελέγχων όσο και αυτών που είναι σε εξέλιξη

- Στη θεμελιώδη κατανόηση των τυχόν ανεπαρκειών που εντοπίζονται καθώς και την έγκαιρη λήψη διορθωτικών μέτρων από όλες τις εταιρίες-μέλη

- Στη μεγαλύτερη διαφάνεια και συνέπεια κατά την αναφορά των κύριων δεικτών επιμέτρησης της ποιότητας ελέγχου.

B) Σύστημα ελέγχου διασφάλισης ποιότητας (System of quality control – SQC)

Το SQC περιλαμβάνει πλήθος στοιχείων όπως για παράδειγμα την τεκμηρίωση βασικών σημείων των διαδικασιών και ελέγχων της διαδικασίας του SQC, καθώς και την διενέργεια διαδικασιών για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητάς του, συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής ενός πλήρους συστήματος ελέγχου διασφάλισης ποιότητας. Η χρήση του συστήματος αυτού σε συνδυασμό με άλλα κριτήρια, όπως οι δείκτες διασφάλισης ποιότητας ελέγχου (Audit Quality Indicators - AQIs) βοηθούν την Deloitte Ελλάδα στην περαιτέρω ανάπτυξη και παρακολούθηση ενός πλάνου ενεργειών προκειμένου για την διασφάλιση της ποιότητας του ελέγχου και την υποβολή σχετικών αναφορών προόδου. Οι δείκτες διασφάλισης ποιότητας είναι ενσωματωμένοι με τις διαρκείς δραστηριότητες του προγράμματος παρακολούθησης & επιμέτρησης της διασφάλισης ποιότητας του ελέγχου σε παγκόσμιο επίπεδο AQMM. Επιπλέον, το κατάλληλο χρονοδιάγραμμα και συνεπακόλουθη διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών, οι οποίες περιλαμβάνουν την έγκαιρη επανεξέταση της πραγματοποιηθείσας ελεγκτικής εργασίας, καθώς και την επίλυση θεμάτων που έχουν ανακύψει, είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με την διενέργεια ελέγχων υψηλής ποιότητας. Οι βασικοί στόχοι του προγράμματος διασφάλισης ποιότητας (Audit Quality Milestones) συνίστανται στην προαγωγή της συνέπειας αναφορικά με τη διαχείριση του έργου, στο χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης των διαφόρων ελεγκτικών εργασιών, καθώς και στην επιλογή των κατάλληλων επαγγελματιών που πλαισιώνουν κάθε έργο, η οποία περιλαμβάνει επάρκεια και ειδικευση στα ανατεθέντα καθήκοντα.

ΣΟΛ

Η «ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Ανώνυμη Εταιρεία Ορκωτών Ελεγκτών» με διακριτικό τίτλο «ΣΟΛ α.ε.» ή «ΣΟΛ Crowe», ιδρύθηκε την 29 Απριλίου 1993 από τη συντριπτική πλειοψηφία των μελών του Σώματος Ορκωτών Λογιστών «ΣΟΛ». Δραστηριοποιείται με τη μορφή της Ανώνυμης Εταιρείας, σύμφωνα με τον ν.4548/2018 που αντικατέστησε τον κ.ν. 2190/1920. Είναι εγγεγραμμένη στο Τμήμα Ανωνύμων Εταιρειών του Π.Ε. Κεντρικού Τομέα Αθηνών της Διεύθυνσης Ανάπτυξης της Περιφέρειας Αττικής με Αριθμό Μ.Α.Ε. 28936/01/Β/93/239, καθώς επίσης στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ) με αριθμό 001216601000 και στο ΕΒΕΑ με Α.Μ. 120233 και στον ΣΕΒ με Α.Μ. 44011. Η εταιρεία μας έχει έδρα την πόλη των Αθηνών. Το ανθρώπινο δυναμικό της στις 31.12.2018, ανερχόταν σε 609 άτομα, εκ των οποίων τα 543 είναι ελεγκτές.

A) Μεθοδολογία ελέγχου της Crowe Global

Η μεθοδολογία ελέγχου της Crowe Global συμμορφώνεται με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου που εκδίδονται από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης. Τα μέλη της Crowe Global οφείλουν να εφαρμόζουν αυτήν τη μεθοδολογία σε όλες τις διεθνείς αναθέσεις ελέγχου.

B) Πρότυπα ανεξαρτησίας της Crowe Global

Οι εταιρείες - μέλη της Crowe Global θα πρέπει να:

- έχουν πολιτικές και μεθοδολογίες που τους επιτρέπουν να διενεργούν ελεγκτικές υπηρεσίες σύμφωνα με τα ισχύοντα εθνικά πρότυπα δεοντολογίας και ανεξαρτησίας.
- έχουν πολιτικές και μεθοδολογίες για τη διενέργεια διεθνικών αναθέσεων ελέγχου που συμφωνούν, στο μέτρο του δυνατού και κατόπιν εθνικής ερμηνείας και εφαρμογής, με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές («ο Κώδικας») του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Λογιστές, καθώς και τους ισχύοντες εθνικούς κώδικες δεοντολογίας.

- είναι ανεξάρτητες από τους ελεγχόμενους πελάτες των άλλων εταιρειών - μελών. Η Crowe Global έχει εφαρμόσει διαδικασίες για να στηρίζει τις εταιρείες - μέλη στη συμμόρφωση με τις διατάξεις ανεξαρτησίας του Κώδικα.

Γ) ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

Η «ΣΟΛ α.ε.», όπως υποχρεούται, βάσει του Διεθνούς Προτύπου Δικλίδων Ποιότητας 1 (ΔΠΔΠ 1), έχει σχεδιάσει και τηρεί σύστημα δικλίδων ποιότητας, το οποίο παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι η εταιρεία και το ανθρώπινο δυναμικό της, συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα, με τη νομοθεσία και τους κανονισμούς που διέπουν τη λειτουργία του επαγγέλματος και ότι, οι εκθέσεις και τα πορίσματα του ελέγχου που εκδίδονται, ανταποκρίνονται στις απαιτούμενες προϋποθέσεις. Κάθε μέλος του ελεγκτικού προσωπικού της «ΣΟΛ α.ε.» φέρει προσωπική ευθύνη για την ποιότητα και, κατά συνέπεια, πρέπει να συμμορφώνεται με τις αρχές αυτές και τις αντίστοιχες διαδικασίες εφαρμογής τους, όπως περιγράφονται στα επόμενα κεφάλαια. Ιδιαίτερα οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές μέτοχοι που υπογράφουν τις εκθέσεις ελέγχου φέρουν προσωπική ευθύνη για τον διενεργηθέντα έλεγχο και την έκθεση ελέγχου που υπογράφουν.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές (ΟΕΛ) και το ελεγκτικό προσωπικό της «ΣΟΛ α.ε.» είναι προσηλωμένοι στις αρχές ανεξαρτησίας, ακεραιότητας, αντικειμενικότητας, εμπιστευτικότητας, επαγγελματικής συμπεριφοράς και ποιοτικής επάρκειας του έργου τους. Το εσωτερικό σύστημα διασφάλισης ποιότητας της «ΣΟΛ α.ε.», είναι σχεδιασμένο σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Διεθνούς Προτύπου Δικλίδων Ποιότητας 1 (ΔΠΔΠ 1) του Διεθνούς Συμβουλίου Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (ΔΣΠΕΔ - IAASB) και του Κώδικα Δεοντολογίας Επαγγελματιών Λογιστών που ισχύει και στηρίζεται στον κώδικα δεοντολογίας του Διεθνούς Συμβουλίου Προτύπων Δεοντολογίας Λογιστών (ΔΣΠΔΛ - IESBA) και ανήκουν στην IFAC.

Για το σκοπό αυτό, η εταιρεία έχει καθιερώσει κανονισμούς, πολιτικές και διαδικασίες, ώστε, πέραν των άλλων, να εξασφαλίζει επαρκείς δικλίδες ποιότητας, στους ακόλουθους βασικούς τομείς:

- Ευθύνη της Διοίκησης για την ποιότητα εντός της εταιρείας.

- Εφαρμογή κανόνων δεοντολογίας και ανεξαρτησίας
- Αποδοχή και διατήρηση πελατών (ελεγχόμενων οικονομικών Μονάδων)
- Διοίκηση ανθρώπινων πόρων (Ελεγκτικό και Διοικητικό ανθρώπινο δυναμικό)
- Διενέργεια ελεγκτικών εργασιών
- Παρακολούθηση και Εποπτεία

E&Y

A) Νομική Δομή, μέτοχοι και διακυβέρνηση

Στην Ελλάδα, η εταιρεία ΕΡΝΣΤ & ΓΙΑΝΓΚ (ΕΛΛΑΣ) Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε., είναι μια ανώνυμη εταιρεία –μέλος της Ernst & Young Global Limited, η οποία είναι Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με εγγυημένα κεφάλαια, με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο(εφεξής «EYG»). Όπου στην παρούσα έκθεση γίνεται αναφορά στην «EY», εννοείται συλλογικά ο παγκόσμιος οργανισμός των εταιρειών –μελών της EYG. Η EY (Ελλάς) ιδρύθηκε στην Ελλάδα την 7η Δεκεμβρίου 1990. Η καταστατική της έδρα είναι στο Μαρούσι Αττικής, οδός Χειμάρρας 8B, Τ.Κ. 151 25. Η EY (Ελλάς) είναι καταχωρημένη:-στο μητρώο ανωνύμων εταιριών της Περιφέρειας Αττικής, Γενική Διεύθυνση Ανάπτυξης, Π.Ε. Βόρειου Τομέα Αθηνών, Διεύθυνση Ανάπτυξης, Τμήμα Ανωνύμων Εταιρειών με αριθμό μητρώου 23013/01/Β/90/394(2002)-στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) με αριθμό μητρώου 000710901000 και -στο μητρώο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) με αριθμό μητρώου ΣΟΕΛ 107.

B) Διαχείριση Κινδύνου

Η ευθύνη για τις υπηρεσίες υψηλής ποιότητας και η ανάληψη των κινδύνων που σχετίζονται με την ποιότητα εμπίπτουν στις επιμέρους εταιρείες –μέλη και τους επιμέρους τομείς υπηρεσιών τους. Ο Κεντρικός Επικεφαλής Διαχείρισης Κινδύνου βοηθά στην επίβλεψη της διαχείρισης των κινδύνων αυτών από τις εταιρείες -μέλη, όπως και των λοιπών κινδύνων που διέπουν τον οργανισμό στο σύνολό του, στα πλαίσια του ευρύτερου Μοντέλου Επιχειρηματικής Διαχείρισης Κινδύνου. Οι εταίροι των εταιρειών –μελών είναι επιφορτισμένοι με την λήψη πρωτοβουλιών για την διαχείριση κινδύνου (με την υποστήριξη άλλων μελών του προσωπικού και

επαγγελματιών) εντός των εταιρειών –μελών, συμπεριλαμβανομένου και του συντονισμού των επιμέρους τομέων υπηρεσιών επί τέτοιων θεμάτων. Ο Κεντρικός Επικεφαλής Διαχείρισης Κινδύνου είναι υπεύθυνος για την εδραίωση των παγκόσμιων προτεραιοτήτων στην εκτέλεση της διαχείρισης κινδύνων. Οι προτεραιότητες αυτές διαχέονται στις εταιρείες -μέλη και η εκτέλεσή τους παρακολουθείται μέσω επίσημου προγράμματος -Enterprise Risk Management.

Γ) Συστατικά του Συστήματος Ποιοτικού Ελέγχου

Στις επόμενες ενότητες, περιγράφουμε τα κύρια συστατικά του συστήματος ποιοτικού ελέγχου που ακολουθεί η ΕΥ (Ελλάς):

- ▶ Μετάδοση των επαγγελματικών αξιών
- ▶ Εσωτερικά συστήματα ποιοτικού ελέγχου
- ▶ Αποδοχή και συνέχιση ελέγχων
- ▶ Διεκπεραίωση ελέγχων
- ▶ Επισκόπηση και Διαβούλευση
- ▶ Εναλλαγή εταίρων και μακροχρόνια επαγγελματική σχέση
- ▶ Αξιολογήσεις ελεγκτικής ποιότητας
- ▶ Εξωτερικές αξιολογήσεις ποιότητας
- ▶ Συμμόρφωση με τοπικές ρυθμίσεις

Δ) Μεθοδολογία ελέγχου

Η Κεντρική Μεθοδολογία Ελέγχου της ΕΥ (ΕΥ GAM) παρέχει ένα κεντρικό πλαίσιο για την παροχή ποιοτικών ελεγκτικών υπηρεσιών με τη συνεπή εφαρμογή διαδικασιών σκέψης, κρίσεων και ελεγκτικών διαδικασιών σε όλα τα έργα ελέγχου, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους. Η ΕΥ GAM απαιτεί, επίσης, την συμμόρφωση με τις σχετικές δεοντολογικές απαιτήσεις, συμπεριλαμβανομένης της ανεξαρτησίας από την οντότητα που ελέγχουμε. Ένας από τους ακρογωνιαίους λίθους της ΕΥ GAM, είναι η πραγματοποίηση (η επανεξέταση και η τροποποίηση, όπου κριθεί απαραίτητο, κατά τη διάρκεια του ελέγχου) της αξιολόγησης κινδύνων και ο καθορισμός της φύσης, του

χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών, ο οποίος βασίζεται πάνω σε αυτήν την αξιολόγηση των κινδύνων. Επιπλέον, η μεθοδολογία δίνει έμφαση στην άσκηση κατάλληλου επαγγελματικού σκεπτικισμού κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών. Η EY GAM βασίζεται στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ISAs) και, στην Ελλάδα, έχει δεχθεί τις απαραίτητες προσθήκες, προκειμένου να είναι συμβατή με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και τις ρυθμιστικές ή νομοθετικές απαιτήσεις.

KPMG

A) Νομική μορφή και ιδιοκτησία

Η KPMG Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε. συνδέεται με τη Συνεταιριστική Εταιρεία KPMG International (“KPMGInternational”). Η KPMG International είναι μια Ελβετική Συνεταιριστική Εταιρεία, μια νομική οντότητα που έχει συσταθεί σύμφωνα με το Ελβετικό δίκαιο. Πρόκειται για την οντότητα με την οποία συνδέονται όλες οι εταιρείες-μέλη του δικτύου KPMG. Περαιτέρω στοιχεία για την KPMG International και τις δραστηριότητές της, συμπεριλαμβανομένης και της σχέσης μας με αυτή την οντότητα.

B) Πλαίσιο ποιότητας ελέγχου

Η ποιότητα του ελέγχου στην KPMG Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε. δεν αφορά απλά την έκφραση της σωστής γνώμης, αλλά και τον τρόπο με τον οποίο καταλήγει σε αυτή την γνώμη. Πρόκειται για τις διαδικασίες, τη σκέψη και την ακεραιότητα πίσω από την έκθεση ελέγχου. Το αποτέλεσμα ενός ποιοτικού ελέγχου είναι η παράδοση μιας κατάλληλης και ανεξάρτητης γνώμης σύμφωνα με τα σχετικά επαγγελματικά πρότυπα και τις σχετικές νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Για να βοηθηθεί όλο το επαγγελματικό προσωπικό να εστιάζει στις θεμελιώδεις δεξιότητες και συμπεριφορές που απαιτούνται για έναν ποιοτικό έλεγχο, η KPMG International ανέπτυξε το Πλαίσιο Διασφάλισης Ποιότητας Ελέγχου. Το Πλαίσιο αυτό χρησιμοποιεί μια κοινή γλώσσα που υιοθετείται από όλες τις εταιρείες-μέλη της KPMG, συμπεριλαμβανομένης της KPMG Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε., για να περιγράψει αυτό που, το δίκτυο της KPMG, πιστεύει ότι ενισχύει την ποιότητα του ελέγχου και δίνει έμφαση στο πως κάθε επαγγελματίας ελεγκτής στην κάθε εταιρεία-μέλος της KPMG συμβάλλει στην ποιότητα του ελέγχου.

Γ) Πρόγραμμα Συμμόρφωσης Κινδύνου (RCP)

Η KPMG International αναπτύσσει και διατηρεί πολιτικές και διαδικασίες ελέγχου ποιότητας που ισχύουν για όλες τις εταιρείες-μέλη. Αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες περιλαμβάνουν τις απαιτήσεις του Δ.Π.Δ.Δ.Π. 1 (ISQC 1). Κατά τη διάρκεια του ετήσιου Προγράμματος Συμμόρφωσης Κινδύνου (RCP), πραγματοποιούμε ένα αυστηρό πρόγραμμα αξιολόγησης που αποτελείται από την τεκμηρίωση των ελέγχων και διαδικασιών ποιότητας, τους σχετικούς ελέγχους συμμόρφωσης, και την αναφορά εξαιρέσεων, σχεδίων δράσης, και συμπερασμάτων. Οι στόχοι του Προγράμματος Συμμόρφωσης Κινδύνου (RCP) είναι:

–Να παρακολουθείται, να τεκμηριώνεται και να αξιολογείται ο βαθμός συμμόρφωσης του συστήματος ελέγχου ποιότητας της KPMG Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε. και των υποπαραχωρησιούχων της με τις παγκόσμιες πολιτικές Ποιότητας & Διαχείρισης Κινδύνων, και κρίσιμων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων που έχουν σχέση με την παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών.

–Να παρέχεται η βάση για την KPMG Ορκωτοί Ελεγκτές Α.Ε. και των υποπαραχωρησιούχων της να αξιολογούν ότι KPMG στην Ελλάδα και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα σχετικά επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και εποπτικές απαιτήσεις. Όπου εντοπίζονται αδυναμίες, απαιτείται η ανάπτυξη κατάλληλων σχεδίων δράσης και η παρακολούθηση της κατάστασης κάθε είδους δράσης. Η αξιολόγηση του Προγράμματος Συμμόρφωσης (RCP) που έλαβε χώρα κατά την διάρκεια της περιόδου Μάιος -Αύγουστος 2019 δε διαπίστωσε θέματα που θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι έχουν σημαντική επίδραση στη διεξαγωγή της δραστηριότητας της KPMG στην Ελλάδα σχετικά με την διαχείριση κινδύνου.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Παράρτημα Α: Το ΙΕΣΟΕΛ Παροχές

1. Διετή Μεταπτυχιακή Επαγγελματική Κατάρτιση στους πτυχιούχους Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (ΑΕΙ), που προορίζονται:

- για το ελεγκτικό επάγγελμα

- για στελέχη επιχειρήσεων και οργανισμών

2. Επιμόρφωση στελεχών επιχειρήσεων στην Εφαρμοσμένη Ελεγκτική και Λογιστική

- πτυχιούχους Α.Ε.Ι. και
- πτυχιούχους Τ.Ε.Ι.3. Οικονομικές και Λογιστικές Εκδόσεις
- Το σύνολο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- Διερμηνείες Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (αριθμ. 1-25)
- Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (όλα μέχρι 31/12/2000)
- Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (έκδοση 1998, μεταφρασμένα και στην Αγγλική γλώσσα)

Παράρτημα Β : Ο τίτλος ACCA (Παγκόσμιο Σώμα Ορκωτών Λογιστών & Ελεγκτών) και οι προοπτικές επαγγελματικής αποκατάστασης

Το ACCA (Association of Chartered Certified Accountants UK) αποτελεί έναν πρώτης κλάσης επαγγελματικό τίτλο του μεγαλύτερου επαγγελματικού σώματος εγκεκριμένων λογιστών - ελεγκτών στο κόσμο. Απευθύνεται σε ανθρώπους με ικανότητες και φιλοδοξίες, που αναζητούν μια πιο αποδοτική καριέρα στο χώρο της λογιστικής, των χρηματοοικονομικών και του μάνατζμεντ. Η φήμη του είναι αναγνωρισμένη από εργοδότες, κυβερνήσεις και τον ίδιο τον επαγγελματικό κλάδο τόσο παγκοσμίως όσο και στην χώρα μας, γεγονός που εξασφαλίζει περισσότερες ευκαιρίες για τον κάτοχο του ώστε να επιτύχει σε μια ιδιαίτερα απαιτητική θέση στο σκληρό στίβο της αγοράς εργασίας που γίνεται όλο και πιο ανταγωνιστικός, δύσκολος και μεταβάλλεται με ταχύτατους ρυθμούς.

Μέσω της συγκεκριμένης πιστοποίησης ο υποψήφιος αναπτύσσει περαιτέρω τις ικανότητες του και αποκτά γνώσεις σε ευρύ φάσμα επιστημονικών πεδίων πέρα από τη λογιστική. Με την επιτυχή ολοκλήρωση του προγράμματος ο ACCA «holder» θα είναι άρτια εκπαιδευμένος και έτοιμος να ξεχωρίσει σε οποιοδήποτε πόστο στη

λογιστική - ελεγκτική, στο τραπεζικό/χρηματοπιστηριακό/συμβουλευτικό τομέα ή οποιοδήποτε άλλο παρεμφερή χώρο. Το ACCA δημιουργεί πολλαπλές ευκαιρίες και προοπτικές στις 170 χώρες που δραστηριοποιείται. Στο πρόγραμμα σπουδών προσφέρονται μαθήματα προσαρμοσμένα στο νομικό και φορολογικό καθεστώς της κάθε χώρας. Έτσι το ACCA αποτελεί ένα παγκοσμίως αναγνωρισμένο τίτλο που όμως έχει πρακτική εφαρμογή και σε εθνικό επίπεδο (www.accagreece.gr)

Η πιστοποίηση του ACCA αναγνωρίζεται τόσο παγκοσμίως όσο και στην χώρα από την αγορά εργασίας. Όπως αναφέραμε και παραπάνω, έχει υπογραφεί συμφωνία μεταξύ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) και της Ένωσης Ορκωτών Λογιστών του Ηνωμένου Βασιλείου - THE ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS (ACCA) βάσει της οποίας όσοι ακολουθούν τις επαγγελματικές ξετάσεις του Σ.Ο.Ε.Λ. θα δύναται να εγγραφούν και στο ACCA και να ακολουθήσουν το νέο Κοινό Σχήμα Εξετάσεων (JES). Πρακτικά, αυτό σημαίνει ότι υπάρχει απόλυτη αναγνώριση και εγγυημένη διασφάλιση του κατόχου του τίτλου. Επίσης, αρκετές μεγάλες επιχειρήσεις στην Ελλάδα επιλέγουν να εκπαιδεύσουν τους εργαζόμενους τους επιχορηγώντας το πρόγραμμα ACCA με σκοπό να αυξήσουν το επίπεδο γνώσης και επομένως την παραγωγικότητά τους. Αξίζει να σημειωθεί ότι τον Απρίλιο του 2006 υπογράφηκε μία αρχική σύμβαση συνεργασίας μεταξύ του ACCA και του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών προς την αμοιβαία αναγνώριση και μεταφορά των εκπαιδευτικών προγραμμάτων των δύο σωμάτων. Τέλος, η πιστοποίηση ACCA που απονέμεται από χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Μεγάλη Βρετανία) αναγνωρίζεται και από το «Mutual Recognition Directive» (89/48/EEC) της Ευρωπαϊκής Ένωσης που υπάρχει από το 1991 (www.certifications.gr)

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

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

Γενικά με τη διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών (εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου) επιτυγχάνεται η πρόληψη και η καταστολή απρόβλεπτων γεγονότων, εντοπίζονται οι αδυναμίες της ελεγχόμενης επιχείρησης, γίνεται ορθολογικότερη διαχείριση των πόρων της επιχείρησης, οι οικονομικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη αξιοπιστία και αυξάνεται η αποδοτικότητα της. Βέβαια, κατά τη διενέργεια του ελέγχου μπορεί να εντοπιστούν κάποιες ανακρίβειες, λόγω απροσεξίας του ελεγκτή ή έλλειψης χρόνου, είτε επειδή δεν είχε τους απαιτούμενους πόρους και την εμπειρία που χρειάζεται για να ανταπεξέλθει στις προσδοκίες της επιχείρησης. Ακόμα, κάποιες ανακρίβειες – παραβάσεις οφείλονται σε καταδολιεύσεις, ανειλικρίνεια, απάτες. Ένας ακόμη λόγος που εμφανίζονται κάποιες ανακρίβειες είναι ότι οι ελεγκτές δεν εξετάζουν όλους τους λογαριασμούς ξεχωριστά αλλά παίρνουν ένα δείγμα.

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

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

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλία

Άγγελος Τσακλαγκάνος (2005), Ελεγκτική

Άρθρο 6 του νόμου 3693/2008 ΕΛΤΕ(από Τράπεζα Ελλάδος)

Καραμάνης (2008), Σύγχρονη Ελεγκτική

Παπάς (1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική

Χρήστος Ι. Καζατζής (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος

Γράφημα από Donald H. Taylor Auditing and Assertions Approach 1997

Lobbecke (1997), Auditing An Integrated Approach Arens

Διαδίκτυο

www.cnn.gr/oikonomia/story

www.capital.gr

www.kathimerini.gr

www.taxheaven.gr

www.iaasb.gr

www.elte.gr

www.soel.gr

www.fle.gr

www.tovima.gr

www.bizfinance.about.com

www.accagreece.gr

www.certifications.gr

www.accagreece.gr

www.insider.gr

www.grant-thornton.gr/globalassets/1.-member-firms/greece/about-us/transparency-report_2019.pdf

<https://www.pwc.com/gr/en/about-us/assets/transparency-report-2018.pdf>

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gr/Documents/about-deloitte/gr_transparency_report_2018_noexp.pdf

<https://solcrowe.gr/wp-content/uploads/2019/11/%CE%95%CE%9A%CE%98%CE%95%CE%A3%CE%97-%CE%94%CE%99%CE%91%CE%A6%CE%91%CE%9D%CE%95%CE%99%CE%91%CE%A3-2019.pdf>

https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/el_gr/home-index/transparency-report/ey-greece-transparency-report-2019-greek.pdf

https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/gr/pdf/2019/10/gr-Transparency-Report-Auditing_2019_el.pdf