



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΙΓΑΙΟΥ**  
**ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

### **ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΘΕΜΑ:** « Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών στην Ελλάδα.  
Κανονιστικές διαδικασίες, προϋποθέσεις, λειτουργία »

Καθηγητής : Μπεκιάρης Μιχάλης

Φοιτήτρια : Σαλιάμη Ελένη (Α.Μ.: 21101108)

*Χίος, 2005*

*...επιλογές...επιλογές που επηρεάζουν το μέλλον του επαγγέλματός μας. Τα τελευταία χρόνια επιλέξαμε να ακολουθήσουμε το σωστό μονοπάτι...το «μονοπάτι προς την κορυφή». Ένα μονοπάτι που χαρακτηρίζεται από ανεπίληπτο ήθος, ακεραιότητα και πίστη σε αυτό που κάνουμε. Υπηρετούμε το ενδιαφέρον του κοινού και κάνουμε ισχυρότερο το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Συνεισφέρουμε στην ανάπτυξη των διεθνών οικονομιών και προωθούμε την υψηλή ποιότητα των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Κάνοντας τις ορθές επιλογές και βασιζόμενοι στους νόμους και τις αξίες...εστιάζουμε στον άνθρωπο και πιστεύουμε ότι ο κόσμος θα γίνει καλύτερος, θα είναι ο νικητής...*

*Graham Ward*

*Πρόεδρος της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστικής  
(President of International Federation of Accountants)*

*11/11/2004*

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

1.1 Γενικά.....	6
1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	7
1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	11
1.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....	13
1.5 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	13
1.6 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ – ΓΕΝΙΚΑ.....	15
1.7 ΓΙΑΤΙ ΕΙΝΑΙ ΑΝΑΓΚΑΙΟΣ Ο ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.....	16

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΤΟ ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

2.1 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ.....	18
2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	20
I. ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΕΝΑΡΞΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΤΟ ΕΤΟΣ 1957.....	20
II. ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΕΤΟΣ 1957 ΕΩΣ ΤΟ ΕΤΟΣ 1992.....	21
III. ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΤΟΣ 1993 ΚΑΙ ΜΕΤΑ ΠΟΥ ΑΛΛΑΞΕ Η ΜΟΡΦΗ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΙΔΡΥΘΗΚΑΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.....	26
2.3 Ο ΙΔΡΥΤΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ -Π.Δ 226 της 10/14.7.1992.....	32

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

3.1 ΕΛΕΓΧΟΣ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ.....	68
3.2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	69
3.3 ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ.....	72
3.4 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	72
3.5 ΚΑΝΟΝΕΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ.....	73
3.6 ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ.....	75
3.6.1 Αστική Ευθύνη.....	75
3.6.2 Ποινική Ευθύνη.....	78
3.6.3 Πειθαρχική Ευθύνη.....	80

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

4.1 Γενικά.....	81
4.2 ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	82
4.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΚΙΝΔΥΝΟΣ.....	84
4.4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	86
4.5 ΠΡΩΤΗ ΕΠΑΦΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ.....	87
4.5.1 Εντολή ελέγχου και αντικείμενο αυτής.....	87
4.5.2 Μελέτη του καταστατικού και της ειδικής νομοθεσίας που διέπει την επιχείρηση.....	88
4.5.3 Μελέτη της Διοικητικής και τεχνικής διάρθρωσης της επιχείρησης.....	89
4.5.4 Ενημέρωση για το αντικείμενο εργασιών και την παραγωγική διαδικασία.....	90
4.5.5 Ενημέρωση για τη λογιστική οργάνωση.....	90
4.5.6 Μελέτη των οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων ελέγχου των προηγούμενων χρήσεων.....	91
4.5.7 Επαφή με τους προηγούμενους ελεγκτές.....	91

4.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	92
4.6.1 Μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης.....	92
4.6.2 Κατάρτιση προγράμματος ελέγχου.....	99
4.6.3 Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων.....	101
4.7 ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	106
4.7.1 Αποδεικτικά Στοιχεία.....	106
4.7.2 Φύλλα Εργασίας.....	107

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ Ε.Λ.Τ.Ε.**

5.1 Γενικά.....	109
5.2 Αρμοδιότητες της Ε.Λ.Τ.Ε.....	110
5.3 Οργάνωση Ε.Λ.Τ.Ε. – Προσωπικό.....	110
5.4 Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.).....	111
5.5 Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.).....	111
5.6 Πειθαρχικό Συμβούλιο.....	112

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

### **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Νόμος 3229/2004.....	113
----------------------	-----

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

### **ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Οι Ελεγκτικές Εταιρείες στην Ελλάδα.....	119
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</b> .....	121
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b> .....	132

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

### 1.1 Γενικά

Οι εξελίξεις που παρατηρούνται σε μια σύγχρονη οικονομία είναι συνεχείς. Η αύξηση του αριθμού των μεγάλων επιχειρήσεων και των πολύπλοκων οργανισμών, ο συνεχώς διευρυνόμενος θεμιτός και αθέμιτος ανταγωνισμός, η έντονη ανάπτυξη των οργανωμένων αγορών χρήματος και κεφαλαίου και τέλος η συνεχής διεύρυνση της τάξεως των επαγγελματιών στελεχών επιχειρήσεων είναι μερικά από τα πιο αξιοσημείωτα δείγματα των σύγχρονων εξελίξεων.

Οι εξελίξεις αυτές είναι προϊόν της εφαρμογής σύνθετων οικονομικών πολιτικών, της παρέμβασης του Κράτους στην οικονομική ζωή της χώρας και της ικανότητας των φορέων των οικονομικών οργανισμών δημοσίου και ιδιωτικού τομέα να διαχειρίζονται αποτελεσματικά τους οικονομικούς πόρους που κατέχουν. Αυτή η ικανότητα ταυτίζεται με την δυνατότητά τους να λαμβάνουν ορθολογικές αποφάσεις.

Η έγκαιρη εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι ίσως η σημαντικότερη από τις προϋποθέσεις για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Η παροχή των πληροφοριών αυτών είναι έργο της Λογιστικής, η οποία ασχολείται με την μέτρηση, τη συλλογή, την καταχώρηση, την ταξινόμηση και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Η χρηματοοικονομικές ή λογιστικές πληροφορίες είναι χρήσιμες όταν είναι αξιόπιστες, σχετικές και ουσιώδεις. Η εξακρίβωση και η επαλήθευση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας τους είναι έργο της Ελεγκτικής. Η Ελεγκτική είναι ένας από τους σημαντικότερους κλάδους της Λογιστικής.

## 1.2 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Η ελεγκτική είναι κλάδος της Οικονομικής των Επιχειρήσεων και Εκμεταλλεύσεων που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια έλεγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας. Η ελεγκτική εξετάζει, βασικά, τα έξης τρία θέματα:

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

### 1) Το αντικείμενο του ελέγχου

Αντικείμενο του ελέγχου είναι, κατά κανόνα, η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, όπως μπορεί να θεωρηθεί η έννοια περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου από τους τρίτους που τη διαχειρίζονται. Η περιουσία π.χ. ανώνυμης εταιρίας είναι ξένη περιουσία για όλους όσους τη διαχειρίζονται, η περιουσία ατομικής επιχείρησης είναι κατ' αρχήν ιδιωτική όσον αφορά τον ιδιοκτήτη επιχειρηματία, ξένη όμως για όλους τους υπαλλήλους με τη διευκρίνιση όμως ότι και ο ιδιοκτήτης επιχειρηματίας είναι διαχειριστής ξένης περιουσίας απέναντι στις υποχρεώσεις της επιχείρησής του. Όμως για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος πρέπει να απεικονίζεται λογιστικώς η οικονομική διαχείριση. Κατά συνέπεια ο έλεγχος είναι συνυφασμένος με την ύπαρξη οικονομικής διαχείρισης ξένης περιουσίας, απεικονιζόμενης λογιστικώς. Η λογιστική καταγράφει και παρακολουθεί τις πράξεις της οικονομικής διαχείρισης και η ελεγκτική τις ελέγχει.

Ο έλεγχος στην οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας είναι αναγκαίος για να αποφευχθούν λάθη και απάτες και θεωρείται απαραίτητο συμπλήρωμα κάθε οικονομικής διαχείρισης, ένα είδος ασφάλισης για τα λάθη, την κλοπή και την απάτη, η δε αμοιβή του ελεγκτή, το ασφάλιστρο.

Σαν βασικοί σκοποί του έλεγχου είναι δυνατό να αναφερθούν:

- η πρόληψη ηθελημένων ή αθέλητων λαθών, απατών κ.τ.λ. (προληπτικός έλεγχος)
- η αποκάλυψη, ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, άπατων κ.τ.λ. (κατασταλτικός έλεγχος)
- η πιστοποίηση, μετά από συστηματικό έλεγχο, της ακρίβειας και της αλήθειας οικονομικών καταστάσεων (π.χ. ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης), της πιστοληπτικής ικανότητας μιας επιχείρησης, της τρέχουσας (πραγματικής) εσωτερικής αξίας των μετοχών συγκεκριμένης ανώνυμης εταιρείας. Όλα αυτά ανήκουν στον εξωτερικό έλεγχο.

Ενδιαφερόμενοι για την διενέργεια ουσιαστικού έλεγχου είναι βασικά:

- οι διοικούντες και διευθύνοντες την οικονομική μονάδα (οποιοδήποτε νομικού τύπου, μορφής, κλάδου κ.τ.λ.)
- οι μέτοχοι και γενικά οι επενδυτές κεφαλαίων στην οικονομική μονάδα
- οι πιστωτές όπως και όλοι οι συναλλασσόμενοι
- οι μέλλοντες επενδυτές
- το κράτος, για πολλούς και ποικίλους λόγους.

## **2) Το υποκείμενο του ελέγχου**

Υποκείμενο του έλεγχου είναι ο ελεγκτής, δηλαδή το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο. Ο ελεγκτής είναι το απαραίτητο όργανο για να εξασφαλιστεί ορθολογική οργάνωση, λειτουργία και ομαλή οικονομική διαχείριση στη δημόσια και ιδιωτική οικονομία, γι' αυτό και ο θεσμός του έλεγχου και το λειτούργημα του ελεγκτή έχουν καθιερωθεί από αρχαιότατους χρόνους.

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



## **α) Εσωτερικός ελεγκτής**

Αυτός βρίσκεται σε σχέση μίσθωσης εργασίας με την οικονομική μονάδα όπου προσφέρει την υπηρεσία του, δηλαδή είναι υπάλληλος της, το δε έργο του έχει κύρια προληπτικό χαρακτήρα και συνίσταται στο να παρακολουθεί και να ελέγχει τις διαχειριστικές πράξεις και τις λογιστικές καταχωρίσεις, με σκοπό την άμεση επισήμανση θελημένων ή αθέλητων σφαλμάτων ή αντικανονικών και παράνομων ενεργειών. Ο εσωτερικός ελεγκτής με βασική αποστολή την πρόληψη ακούσιων ή εκούσιων λαθών και γενικά επιζήμιων ενεργειών ασκεί τα καθήκοντα του πριν ή στη διάρκεια της πράξης οικονομικής διαχείρισης καθώς και της λογιστικής καταχώρισης, χωρίς όμως να αποκλείεται και ο έλεγχος ειδικών θεμάτων μεταγενέστερα. Η ιδιότητα του εσωτερικού ελεγκτή μπορεί να είναι με σαφήνεια διακεκριμένη όπως γίνεται συνήθως στις μεγάλες επιχειρήσεις όπου υπάρχει ειδική υπηρεσία (που ονομάζεται π.χ. Υπηρεσία Ελέγχου και Επιθεωρήσεως) και όπως συμβαίνει στο Δημόσιο και τους μεγάλους Δημόσιους Οργανισμούς (Ελεγκτικό Συνέδριο, Επιθεωρητές δημοσίων υπολόγων κ.τ.λ.). Είναι δυνατόν όμως το ρόλο του εσωτερικού ελεγκτή να μην παίζει ιδιαίτερο πρόσωπο αλλά οι προϊστάμενοι διαφόρων υπηρεσιών, παράλληλα με τα υπόλοιπα καθήκοντα τους (π.χ. έλεγχος και θεώρηση ενταλμάτων πληρωμής από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου κ.τ.λ.).

Στη θέση του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει να τοποθετούνται πρόσωπα κατάλληλα που να διακρίνονται για τη μόρφωση, την πείρα και το ήθος τους, γιατί αλλιώς όπως είναι φυσικό, δεν είναι δυνατό να ασκήσουν τα καθήκοντα του ελεγκτή με τον τρόπο που επιβάλλεται.

Χωρίς να παραγνωρίζεται ή να υποτιμάται η σπουδαιότητα του έργου του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει παράλληλα να τονιστούν και τα σοβαρά μειονεκτήματα που οφείλονται στο γεγονός ότι αυτός είναι υπάλληλος στην οικονομική μονάδα όπου ασκεί τα καθήκοντά του και από αυτό το γεγονός, είναι φυσικό, ο έλεγχος του:

- να ασκείται, γενικά, σύμφωνα με τους κανόνες και τους όρους που έχει θεσπίσει η διοίκηση της οικονομικής μονάδας και όχι σύμφωνα με τους κανόνες της ελεγκτικής
- δεν ενημερώνεται για τις πράξεις των διοικούντων, συνήθως δε και των ανωτέρων του στην ιεραρχία ή ο έλεγχος του σ' αυτούς είναι περιορισμένος, αναγκαστικά, ή τέλεια τυπικός
- απασχολούμενος με πράξεις συναδέλφων του, πολλές φορές από συναδελφική αλληλεγγύη, ο έλεγχος του δεν είναι αμερόληπτος και αντικειμενικός, ενώ με το πέρασμα του χρόνου και τη στενότερη φιλική σχέση κ.τ.λ. η προσοχή και η

διερευνητικότητα μειώνονται βαθμιαία και ο έλεγχος γίνεται πια τυπικός - επειδή ασχολείται διαρκώς με τα ίδια θέματα και με τον ίδιο τρόπο, η δουλειά του γίνεται ρουτίνα με επακόλουθο την εξασθένηση σιγά σιγά τόσο της επαγρύπνησης όσο και της διερευνητικότητάς του.

## **β) Εξωτερικός ελεγκτής**

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

Αντίθετα από τον εσωτερικό ελεγκτή που η δράση του περιορίζεται μέσα στην επιχείρηση όπου είναι υπάλληλος, ο εξωτερικός ελεγκτής έχει πολλά και ποικίλα πεδία δράσης (πιστοποίηση για την αλήθεια και την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, για την πιστοληπτική ικανότητα τους, εκπόνηση λογιστικό - οικονομικής οργάνωσης κ.τ.λ.) και από το γεγονός αυτό ξεκινάει η ανάγκη οργάνωσης του εξωτερικού έλεγχου σε ανεξάρτητο λειτούργημα που έχει αποκτήσει θεσμικό χαρακτήρα σ' όλες τις οικονομικά αναπτυγμένες χώρες. Τέτοιου είδους θεσμική αναγνώριση του λειτουργήματος έγινε και στη χώρα μας, το 1955, με το Ν.Δ. 3329/1955 «περί συστάσεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών» που η λειτουργία του άρχισε το Νοέμβριο του 1956.

Είναι ευνόητο ότι για να μπορεί ο ορκωτός ελεγκτής να ανταποκρίνεται στις μεγάλες και ποικίλες απαιτήσεις του τόσο σπουδαίου και λεπτού έργου του, πρέπει να έχει και τα ανάλογα προσόντα που αναφέρονται τόσο στην προσωπικότητα του, όσο και στην επαγγελματική του συγκρότηση. Πρώτο και κύριο προσόν θεωρείται το ανεπίληπτο ήθος και η ακεραιότητα του χαρακτήρα, προσόν που απαιτείται από όλους τους εξωτερικούς ελεγκτές σε όλες τις χώρες του κόσμου, γιατί το επάγγελμα του εξωτερικού λογιστή είναι επάγγελμα ήθους όπως ακριβώς το επάγγελμα του δικαστή. Άλλα προσόντα που επίσης απαιτούνται είναι η άρτια επιστημονική κατάρτιση, η εξειδικευμένη πείρα, η ικανότητα ταχείας αντίληψης και βαθιάς και

σίγουρης κρίσης, η επινοητικότητα, η αυτοπεποίθηση, η αναγκαία λεπτότητα (και κάποτε διπλωματικότητα) για την εκτέλεση του λεπτού έργου του έλεγχου της εργασίας των άλλων, η ικανότητα ευχερούς και σωστής έκφρασης στον προφορικό και γραπτό λόγο, η επιμέλεια και εργατικότητα.

### **3) Η τεχνική του ελέγχου**

Εδώ περιλαμβάνεται ο τρόπος διενέργειας του ελέγχου δηλαδή οι ακολουθούμενες κάθε φορά ελεγκτικές διαδικασίες. Στο έργο αυτό αναπτύσσεται τέλεια από κάθε άποψη το όλο θέμα, ειδικά ό,τι έχει σχέση με τον εξωτερικό έλεγχο.

## **1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ - ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ**

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

- α) Ανάλογα με την έκταση τους, σε γενικούς και ειδικούς.
  - Γενικός έλεγχος είναι αυτός που επεκτείνεται σε ολόκληρη τη διαχείριση δοσμένης χρονικής περιόδου, συνήθως έτους. Ειδικά γενικός έλεγχος είναι ο έλεγχος του ισολογισμού τέλους χρήσης.
  - Ειδικός έλεγχος είναι εκείνος που έχει σαν αντικείμενο ένα συγκεκριμένο θέμα, έναν επίσης συγκεκριμένο τομέα (π.χ. έλεγχος ταμειακής διαχείρισης, έλεγχος πελατών, έλεγχος αποθεμάτων).
- β) Ανάλογα με τον σκοπό τους σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.
  - Προληπτικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται στη διάρκεια της εκτέλεσης της πράξης (στην έκδοση του εντάλματος πληρωμής, του γραμματίου είσπραξης κ.τ.λ.) και αποβλέπει, όπως δηλώνει και το όνομα, στην πρόληψη εκούσιων και ακούσιων σφαλμάτων.
  - Ο κατασταλτικός έλεγχος, αντίθετα προς τον προληπτικό, διενεργείται μετά την εκτέλεση των πράξεων, αφορά τη διαχείριση μιας συγκεκριμένης περιόδου και αποβλέπει στην αποκάλυψη, την καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.

γ) Ανάλογα με τη διάρκεια τους σε μόνιμους ή διαρκείς τακτικούς ή περιοδικούς και έκτακτους ή περιστασιακούς.

- Μόνιμος ή διαρκής έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται συνέχεια και τέτοιος είναι κύρια ο εσωτερικός προληπτικός έλεγχος.

- Τακτικός ή περιοδικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται κατά περιόδους και τακτικά δηλαδή δεν είναι μεν συνεχής αλλά επαναλαμβάνεται τακτικά και άφορα τον έλεγχο της διαχείρισης τακτών χρονικών περιόδων (π.χ. τριμηνίας, εξαμηνίας κ.τ.λ.). Τακτικός έλεγχος επικράτησε να αποκαλείται ο με το άρθρο 36 του περί ανωνύμων εταιρειών Ν. 2190 προβλεπόμενος έλεγχος στον ισολογισμό τέλους χρήσης.

- Έκτακτος ή περιστασιακός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται σε έκτακτες περιπτώσεις.

δ) Ανάλογα με το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο, σε εσωτερικούς ελέγχους που διενεργούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές και εξωτερικούς που διενεργούνται από τους εξωτερικούς ελεγκτές. Αυτά τα δύο είδη ελέγχων που συνυπάρχουν στις καλά οργανωμένες επιχειρήσεις με διάφορους συνδυασμούς είναι ιδιαίτερης σπουδαιότητας γιατί συνθέτουν το βασικό περιεχόμενο της ελεγκτικής. Πρέπει να διευκρινισθεί ότι τα πιο πάνω κριτήρια πολλές φορές συμβαδίζουν και έτσι: Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μόνιμος (διαρκής) έλεγχος, αλλά κατά κανόνα είναι και γενικός έλεγχος. Ακόμη ο εσωτερικός έλεγχος είναι και προληπτικός, στις μεγάλες δε επιχειρήσεις περιλαμβάνει και τμήμα με την μορφή τού κατασταλτικού ελέγχου (υπηρεσία επιθεώρησης). Ο εξωτερικός έλεγχος είναι κατά κανόνα κατασταλτικός έλεγχος, αλλά μπορεί να είναι και προληπτικός όταν ο εξωτερικός ελεγκτής ελέγχει τις διαχειριστικές πράξεις πριν από την εκτέλεσή τους. Ακόμα ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι γενικός ή ειδικός, τακτικός (περιοδικός) ή έκτακτος κ.τ.λ.

## 1.4 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Εσωτερικός έλεγχος είναι αυτός ο έλεγχος που έχει οργανωθεί μέσα στην επιχείρηση και διενεργείται από υπαλλήλους της. Τονίζεται επίσης ότι με τον όρο «εσωτερικός έλεγχος» δεν εννοούμε μόνο την ιδιαίτερη υπηρεσία ελέγχου στην επιχείρηση ή τους υπαλλήλους που έχουν αναλάβει αυτή την εργασία παράλληλα με τα άλλα καθήκοντα τους, αλλά εννοούμε το όλο σύστημα οργάνωσης της διαδικασίας εκτέλεσης των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής απεικόνισης του (αρμοδιότητες προσωπικού, εκδιδόμενα δικαιολογητικά, διαδρομή και έλεγχος τους κ.τ.λ.). Όλα αυτά αποτελούν το λεγόμενο «σύστημα εσωτερικού έλεγχου» σύμφωνα με το οποίο: καμιά διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από ένα μόνο υπάλληλο αλλά ή εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει, οπωσδήποτε, την εργασία τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο (εσωτερικός ελεγκτής ή εποπτευών προϊστάμενος).

Εξωτερικός έλεγχος είναι αυτός ο έλεγχος που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες με ανεπίληπτο ήθος και ακέραιο χαρακτήρα, άρτια επιστημονική κατάρτιση καθώς και ειδική πείρα, χωρίς να έχουν καμιά υποβλητική σχέση ή εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Πρόκειται για τον θεσμό των εξωτερικών ελεγκτών. Στη χώρα μας αυτοί οι ειδικοί επαγγελματίες είναι οι ορκωτοί λογιστές. Το αντικείμενο του έργου αυτού είναι βασικά ο εξωτερικός έλεγχος.

## 1.5 ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΩΝ

Στη σφαίρα της Ιδιωτικής Ελεγκτικής υπάγονται διάφοροι έλεγχοι που μπορούν να διακριθούν σε:

- α. Διοικητικούς ελέγχους,
- β. Λειτουργικούς ή διαχειριστικούς ελέγχους,
- γ. Λογιστικούς ελέγχους.

Ανάλογα με το ποιος ασκεί τους ανωτέρω ελέγχους αυτοί διακρίνονται σε εσωτερικούς και εξωτερικούς. Οι πρώτοι διενεργούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή, ο οποίος βρίσκεται σε υπαλληλική σχέση με την ελεγχόμενη επιχείρηση, ενώ οι δεύτεροι ασκούνται από εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι επαγγελματίες.

Ο διοικητικός έλεγχος αποσκοπεί στο να εξακριβώσει εάν έχουν επιτευχθεί οι σκοποί της διοίκησης της επιχείρησης. Είναι κλάδος του εσωτερικού ελέγχου και διενεργείται, κυρίως, από τον εσωτερικό ελεγκτή, χωρίς αυτό να αποκλείει την ανάθεση της διενέργειας του σε εξωτερικό ελεγκτή. Ο ελεγκτής αξιολογεί το διοικητικό έργο με βάση το βαθμό της αποδοτικότητας συγκεκριμένου μέλους (στελέχους) της διοίκησης ή ενός συλλογικού διοικητικού οργάνου της επιχείρησης.

Ο λειτουργικός ή διαχειριστικός έλεγχος ανατίθεται στον εσωτερικό ελεγκτή. Αποβλέπει στην παρακολούθηση όλων των λειτουργιών της επιχείρησης, ώστε να συμβάλει ουσιαστικά στη βελτίωση της επικοινωνίας μεταξύ των διαφόρων επιπέδων της διοικητικής ιεραρχίας και στην αύξηση της όλης αποδοτικότητας της επιχειρηματικής μονάδας. Τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται στον λειτουργικό έλεγχο καθορίζονται από το αντικείμενο του ελέγχου, τη φύση των εργασιών και τις διατάξεις των σχετικών νόμων.

Το τελευταίο είδος ελέγχου είναι ο λογιστικός έλεγχος, ο οποίος διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό. Ο πρώτος ασκείται από τον εσωτερικό ελεγκτή και αποσκοπεί στην προστασία του ανθρώπινου δυναμικού, τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, την εφαρμογή των εντολών της διοίκησης από τους εργαζόμενους και την εξασφάλιση της λειτουργίας ενός αποτελεσματικού λογιστικού συστήματος. Ο δεύτερος που διενεργείται από εξωτερικούς ελεγκτές, αποσκοπεί κυρίως στην εξακρίβωση της αξιοπιστίας των λογιστικών καταστάσεων.

## 1.6 ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ - ΓΕΝΙΚΑ

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι μια συστηματική εργασία που διενεργεί ένας ανεξάρτητος, ικανός και επαγγελματικά καταρτισμένος ελεγκτής. Με την εργασία αυτή, ο ελεγκτής προσπαθεί να συλλέξει και να αξιολογήσει αντικειμενικά εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα του επιτρέψουν να διαμορφώσει την κρίση του και να θεμελιώσει την επαγγελματική του γνώμη για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων.

Ιστορικά, ο σκοπός του ελέγχου δεν παρέμεινε ο ίδιος, αλλά προσαρμοζόταν στις ανάγκες της οικονομίας. Έτσι, μέχρι τις αρχές του 19ου αιώνα, σκοπός του ελέγχου των βιβλίων των επιχειρήσεων ήταν η ανακάλυψη κάθε είδους απάτης, ο εντοπισμός και του πιο ασήμαντου αριθμητικού λάθους και η επαλήθευση όλων των λογιστικών καταχωρήσεων. Αργότερα, ο σκοπός του ελέγχου διευρύνθηκε και συμπεριέλαβε την εκτίμηση της αξιοπιστίας του περιεχομένου των λογιστικών καταστάσεων.

Σήμερα, ο σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διαπίστωση από τον ελεγκτή της αξιοπιστίας των ισχυρισμών της διοίκησης για την ποιότητα, πληρότητα, νομιμότητα και συνέπεια των παρεχόμενων λογιστικών πληροφοριών. Για την επίτευξη του, ο εξωτερικός ελεγκτής ακολουθεί συστηματικές και μεθοδικές ελεγκτικές διαδικασίες. Το τι συνιστά "συστηματική ελεγκτική διαδικασία" διαφέρει ανάλογα με το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, την αποτελεσματικότητα της λογιστικής της οργάνωσης και την επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση του ελεγκτή. Εντούτοις, τα βασικά στοιχεία ενός ορθολογικού εξωτερικού ελέγχου καθορίζονται από τα πρότυπα της Ελεγκτικής.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο ελεγκτής καταχωρεί τη γνώμη του για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων στην έκθεση ελέγχου που υποβάλλει στο Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας και στο πιστοποιητικό ελέγχου που υποβάλλει στο Διοικητικό Συμβούλιο και στη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Η έκθεση είναι εμπιστευτική, ενώ το πιστοποιητικό ελέγχου δεν είναι και δημοσιεύεται μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρεται.

Ο Εξωτερικός Έλεγχος διενεργείται με τις εξής τρεις μεθόδους<sup>1</sup> : α) Έλεγχος με δειγματοληψία, β) Οριζόντιος έλεγχος και γ) Κάθετος έλεγχος.

---

<sup>1</sup> Meigs W., Larsen J., Meigs R., ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1984, σελ. 21

## **1.7 ΓΙΑΤΙ ΕΙΝΑΙ ΑΝΑΓΚΑΙΟΣ Ο ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ**

Τα τελευταία χρόνια σημειώθηκε, σε όλα σχεδόν τα κράτη, αλματώδης εξέλιξη και ανάπτυξη μεγάλων επιχειρήσεων και οικονομικών συγκροτημάτων, όπως π.χ. Τράπεζες και Πιστωτικά Ιδρύματα, Ανώνυμες Εταιρείες, Ασφαλιστικοί Οργανισμοί κ.τ.λ. που στα χέρια τους συγκεντρώθηκαν τεράστια κεφάλαια από ιδιώτες κεφαλαιούχους (μετόχους, ομολογιούχους, δανειστές) ή από κοινωνικές μονάδες (όπως οι Δημόσιες Επιχειρήσεις Κοινής Ωφέλειας).

Αυτά τα συγκεντρωμένα κεφάλαια τα διαχειρίζονται αρκετά πρόσωπα. Η ανάγκη λοιπόν της εξασφάλισης του κοινωνικού αυτού πλούτου και της προστασίας, τόσο των φορέων, όσο και του Κοινωνικού συνόλου από τυχόν αυθαιρεσίες, υπερβάσεις, σπατάλη, καταχρήσεις, ατασθαλίες, καταστρατηγήσεις και άλλες παρόμοιες ανωμαλίες, επέβαλε την δημιουργία και ύπαρξη ειδικευμένων ελεγκτών όπως οι Ορκωτοί Λογιστές που ασκούν υπεύθυνα, αντικειμενικά, ανεξάρτητα και ανεπηρέαστα το έργο τού έλεγχου της διαχείρισης των διαφόρων οικονομικών μονάδων.

Ειδικότερα, η ανάπτυξη του θεσμού της Ανώνυμης Εταιρείας συνδέθηκε, κατά μια άποψη, με τον θεσμό των Ορκωτών Λογιστών. Η πλειοψηφία των μετόχων (με τα όργανα της) διοικεί και κατευθύνει την οικονομική δραστηριότητα της Εταιρείας, χωρίζει την οικονομική πολιτική και διαχειρίζεται την περιουσία της που, όμως, ανήκει και στην μειοψηφία με περιορισμένα δικαιώματα από το Νόμο. Και αυτό γιατί αν είχε υπερβολικά δικαιώματα ενδεχόμενα θα έβλαπταν τα καλώς νοούμενα συμφέροντα αυτής της ίδιας της Α.Ε. Μόνη λύση για την διασφάλιση των συμφερόντων της μειοψηφίας απόμεινε ο έλεγχος των Ορκωτών Λογιστών,

Το μέγεθος, άλλωστε, της σημερινής Ανώνυμης Εταιρείας, το πλήθος και η πολυπλοκότητα διαφόρων συναλλακτικών και γενικά οικονομικών πράξεων της, σε συνδυασμό με την ανάγκη αντικατάστασης, που πρόκυψε από την οικονομική εξέλιξη, μετόχων της πλειοψηφίας από πρόσωπα με ειδικές σχέσεις (τεχνοκράτες) στη Διοίκηση της Εταιρείας, κάνουν απραγματοποίητο κάθε έλεγχο της Εταιρείας, (διαχείρισης κ.τ.λ.) από τους ίδιους τους μετόχους της πλειοψηφίας. Έτσι, ο έλεγχος των Ορκωτών Λογιστών (εξωτερικός έλεγχος) επειδή περιλαμβάνει και τα



αντικείμενα δραστηριότητας της Διοίκησης και των διευθυντικών στελεχών της εταιρείας, αποτελεί τη μόνη πραγματική διασφάλιση και για τα συμφέροντα της πλειοψηφίας των μετόχων.

Οι Ορκωτοί Λογιστές επειδή έχουν την απαιτούμενη πείρα και άρτια επιστημονική και τεχνική κατάρτιση στα θέματα της ιδιωτικής οικονομικής και επειδή το κύρος, η αμεροληψία, η ευθυκρισία, η απαιτούμενη εχεμύθεια και πάνω από όλα το ανεπίληπτο ήθος τους είναι αναμφισβήτητα, αποτελούν τα κατάλληλα πρόσωπα για την άσκηση ενός τόσο λεπτού έργου που χαρακτηρίζεται - δίκαια - όχι επάγγελμα, αλλά δημόσιο λειτούργημα.

Εκείνο που θα έπρεπε να τονισθεί ιδιαίτερα εδώ είναι ότι οι Ορκωτοί Λογιστές δεν περιορίζονται στη διενέργεια ελέγχου με τη στενή έννοια του όρου αλλά κάνουν κριτική στη λογιστική οργάνωση και λειτουργία που εφαρμόζεται στην επιχείρηση, ειδικά από την άποψη του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου, όταν δε χρειάζεται, υποδείχνουν με τις εκθέσεις τους προς τη Διοίκηση της επιχείρησης τις απαραίτητες συμπληρώσεις και βελτιώσεις της γενικής λογιστικής οργάνωσης της επιχείρησης. Εκτός από αυτά, οι Ορκωτοί Λογιστές αναλαμβάνουν από την αρχή τη λογιστική οργάνωση (ή αναδιοργάνωση) κάθε είδους επιχειρήσεων ή οργανισμών, επειδή συγκεντρώνουν τα περισσότερα από οποιονδήποτε άλλο ουσιαστικά προσόντα που απαιτούνται για το σκοπό αυτό. Από τη μακρόχρονη εξάσκηση του έργου, οι Ορκωτοί Λογιστές έχουν διαμορφώσει μια αυστηρή επαγγελματική δεοντολογία που, πέρα από τις υποχρεώσεις και τους κανόνες επαγγελματικής και κοινωνικής συμπεριφοράς που επιβάλλονται από τη νομοθεσία, τους επιβάλλει αυτοδεσμεύσεις και αυτοπεριορισμούς.

Ακριβώς σ' αυτό το σημείο γίνεται φανερό όχι μόνο το λειτούργημα που εξασκούν οι Ορκωτοί Λογιστές και το μέγεθος της ευθύνης τους, αλλά και το συμφέρον που έχουν τόσο οι ελεγχόμενοι ιδιώτες (μέτοχοι, πιστωτές κ.τ.λ.) όσο και το Δημόσιο να χρησιμοποιούν τους ελεγκτές. Με τη χρησιμοποίησή τους είναι δυνατό κάθε ενδιαφερόμενος να αποδεχθεί σαν ειλικρινείς τις δημοσιευόμενες οικονομικολογιστικές καταστάσεις των ελεγχόμενων επιχειρήσεων με συνέπεια την ενθάρρυνση της ιδιωτικής αποταμίευσης να στραφεί για επενδύσεις σε επιχειρήσεις. Δηλαδή, τελικά, ο έλεγχος των Ορκωτών Λογιστών συμβάλλει ουσιαστικά και θετικά στην - τόσο αναγκαία για την οικονομική ανάπτυξη - δημιουργία γερής και συνέχεια εξελισσόμενης, ποσοτικά και ποιοτικά, κεφαλαιαγοράς.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΤΟ ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

#### 2.1 ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) ιδρύθηκε με το Π.Δ. 226/1992 (ΦΕΚ 120 Α΄) κατά νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 75 του νόμου 1969/91. Το Π.Δ 226/92 τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 121/1993 (ΦΕΚ 53 Α΄), το άρθρο 18 του νόμου 2231/1994, το άρθρο τρίτο του νόμου 2257/1994, το Π.Δ. 341/1997 (ΦΕΚ 232 Α΄) και το άρθρο 38 του νόμου 2733/1999. Με την τελευταία διάταξη το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), διότι αρχικώς η επωνυμία του ήταν Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών.

Το Σ.Ο.Ε.Λ λειτουργεί με τη μορφή Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ. 226/92 η σύσταση και λειτουργία του Σ.Ο.Ε.Λ. αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, υποκείμενοι πάντως στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος.

Στους σκοπούς του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών περιλαμβάνεται και η προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής επιστήμης.

Το Σ.Ο.Ε.Λ. διοικείται από επταμελές Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση αυτού.

Το Σ.Ο.Ε.Λ. αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές, του Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, του Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές έχουν πλήρη τα δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και ασκούν ελευθέρως και υπό ιδία ευθύνη τις ελεγκτικές εργασίες.

Οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές βοηθούν τους Ορκωτούς Ελεγκτές στην εκτέλεση του έργου τους, ενεργώντας πάντοτε επ'ονόματι, για λογαριασμό και υπ'ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή.

Τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. είναι εγγεγραμμένα σε μητρώα που τηρούνται από αυτό. Επίσης σε ειδική μερίδα του μητρώου είναι εγγεγραμμένες και οι εταιρείες ή κοινοπραξίες δύο τουλάχιστον Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. δίδουν όρκο που ορίζεται στο Π.Δ. 226/92.

## **2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

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

α) Στην περίοδο μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το έτος 1957, κατά την οποία ο έλεγχος στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών ήταν εντελώς τυπικός, λόγω ανυπαρξίας οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος.

β) Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το έτος 1957 έως το έτος 1992, κατά την οποία οργανώθηκε και λειτούργησε ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με την 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 εταιρειών.

γ) Στην περίοδο από το έτος 1993 και μετά, δηλαδή από της καταργήσεως της μορφής οργανώσεως του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και δημιουργίας ελεγκτικών εταιρειών.

### **I. 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 κωδικ. νόμου 2190/1920 "περί ανώνυμων εταιρειών" να διενεργείται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών (Ισολογισμό, Αποτελέσματα Χρήσεως, Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων) είχε καταντήσει τελείως τυπικός και όλοι οι Έλληνες συγγραφείς του Εμπορικού Δικαίου είχαν αποφανθεί ότι: "ο έλεγχος της

ανώνυμης εταιρείας στη Χώρα μας είναι πράξη καθαρώς τυπική, αποτελούσα ειρωνεία έναντι της Πολιτείας όσον και έναντι των μετόχων και λοιπών ενδιαφερόμενων, διότι, όπως είναι γνωστό σε όλους, στην πράξη οι διοριζόμενοι από τη Γενική Συνέλευση ελεγκτές περιορίζουν τη δράση τους στην υπογραφή της υπό του Διοικητικού Συμβουλίου ετοιμασθείσης δι' αυτούς εκθέσεως".

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

## **II. ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΕΤΟΣ 1957 ΕΩΣ ΤΟ ΕΤΟΣ 1992**

Η Πολιτεία για να θεραπεύσει την παραπάνω απαράδεκτη κατάσταση και να οργανώσει ουσιαστικό διαχειριστικό έλεγχο στην ανώνυμη εταιρεία, με το Ν.Δ. 3329/1955 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 εταιρειών (ενώ οι μικρού μεγέθους εταιρείες παρέμειναν στο 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:

α) 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 αμειβόταν με μηνιαίες πάγιες αποδοχές που καθορίζονταν από το Εποπτικό Συμβούλιο.

β) Στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος, που διοριζόταν με κοινή υπουργική απόφαση και αποτελείτο από καθηγητές Πανεπιστημιακών Σχολών, μέλη του

Ελεγκτικού Συνεδρίου, τον εκλεγμένο Πρόεδρο του Σώματος κ.λ.π, αναθέτονταν από το νόμο (άρθρο 6 Ν.Δ. 3329/1955) οι εξής αρμοδιότητες:

- Η πρόσληψη νέων μελών, που υποχρεωτικά θα γίνεται στην κατώτατη βαθμίδα (του Δόκιμου Ορκωτού Λογιστή Β') από πτυχιούχους πανεπιστημιακών οικονομικών σχολών και πάντοτε κατόπιν διαγωνισμού.
- Η διενέργεια των προαγωγών και η άσκηση της πειθαρχικής εξουσίας.
- Ο καθορισμός του ύψους των πάγιων μηνιαίων αμοιβών των μελών του Σώματος.
- Η κατάρτιση κατ' έτος πίνακα από έξι (6) Ορκωτούς Λογιστές και η διαβίβασή του στις υπαγόμενες στον έλεγχο ανώνυμες εταιρείες για την εκλογή, από τον πίνακα αυτόν, των ελεγκτών της χρήσεως (άρθρα 2 Ν.Δ. 4107/1960, 20 Ν.Δ. 4237/1962 και 36 § 2 κωδικ. Ν. 2190/1920). Για τους λοιπούς ελέγχους ο Ορκωτός Λογιστής οριζόταν από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από εισήγηση της Διοικούσας Επιτροπής.
- Ο καθορισμός των αμοιβών κάθε ελέγχου, η είσπραξη και κατάθεσή τους σε ειδικό λογαριασμό της Τράπεζας Ελλάδος και η ανάληψη, από το λογ/σμό αυτό, των αναγκαίων ποσών για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας του Σώματος (άρθρο 14 Ν.Δ.3329/1955).

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

δ) Στα άρθρα 12 § 1 και 14 § 1 του Ν.Δ 3329/1955 ορίζεται ρητά ότι: "οι Ορκωτοί Λογισταί δεν θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι, αλλ' ασκούν δημόσιον "λειτουργήμα. Κατά την εκτέλεση της εργασίας των οι Ορκωτοί Λογισταί είναι "ανεξάρτητοι, απαγορευομένης οιασδήποτε παρεμβάσεως εις το έργον των "Απαγορεύεται η απ' ευθείας μεταξύ Ορκωτού Λογιστού και του ελεγχομένου "συνεννόησις δια τον καθορισμόν της αμοιβής".

ε) Με το άρθρο 13 του Ν.Δ. 3329/1955 θεσπίζονται αυστηρότατες διατάξεις ασυμβίβαστου του λειτουργήματος του Ορκωτού Λογιστή προς οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα και οποιαδήποτε έμμισθο ή άμισθο υπηρεσία, ώστε να αποκλείεται η δημιουργία σχέσεων που θα δύνανται να επηρεάσουν το έργο του. Πρέπει να επισημανθεί και το ότι, η χρησιμοποίηση του ίδιου Ορκωτού Λογιστή ως ελεγκτή της ίδιας επιχειρήσεως δεν ήταν δυνατό να είναι μεγαλύτερη της πενταετίας.

στ) 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 (α-στ) 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 Ελλάδος 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 ελεγκτικά πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά αναθεωρήθηκαν το έτος 1979 και προσαρμόστηκαν στις βασικές αρχές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων καθώς και στις ειδικές απαιτήσεις της Ελληνικής νομοθεσίας περί εταιρειών.

Το έτος 1988, κατά την προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας περί ελεγκτών και ελεγκτικού επαγγέλματος προς τις διατάξεις της 8ης κοινοτικής Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ, επικράτησαν οι εξής απόψεις:

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

β) 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 8ης (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 8η Οδηγία απαιτεί, ο νόμιμος έλεγχος των ετήσιων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) των εταιρειών και των ενοποιημένων λογαριασμών συνόλων επιχειρήσεων (άρθρο 1), να διενεργείται από έντιμα πρόσωπα (άρθρο 3), τα οποία θα 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 8η 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 ρυθμιστεί από την εσωτερική νομοθεσία κάθε χώρας. Αυτό προκύπτει σαφώς από τα εξής:

i) Στο προοίμιο της Οδηγίας αναφέρεται ότι άδεια, για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου των λογιστικών εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1, χορηγείται "τόσο σε φυσικά πρόσωπα, όσο και σε εταιρείες προσώπων που είναι δυνατόν να είναι "νομικά πρόσωπα ή άλλες μορφές εταιρειών ή ενώσεις προσώπων".

ii) Στην § 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 "(εταιρείες ελέγχου κατά την έννοια της παρούσας Οδηγίας)"

iii) Στην § 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."

iv) Από το Εθνικό δίκαιο (άρθρο 10 § 4 Ν.Δ. 3329/1955 και άρθρο 2 § 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 8ης (84/253/ΕΟΚ) Οδηγίας, χωρίς να μεταβληθεί η υφιστάμενη μορφή οργανώσεως (υποχρεωτική ένωση επαγγελματιών ελεγκτών σε ένα νομικό πρόσωπο), περιλήφθηκαν όμως στο άρθρο 6 § 3 και 4 του προαναφερθέντος Π.Δ. 15/1989 οι μεταβατικές διατάξεις των άρθρων 15 και 19 της Οδηγίας και παρεσχέθη 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 εκείνα 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 τη γνωμοδότησή 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 έτος 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 εταιρείες ελεγκτών.

### **ΙΙΙ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΕΤΟΣ 1993 ΚΑΙ ΜΕΤΑ ΠΟΥ ΑΛΛΑΞΕ Η ΜΟΡΦΗ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΙΔΡΥΘΗΚΑΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ**

Αρχικά, με το άρθρο 75 του νόμου 1969/1991 (που τροποποιήθηκε μεταγενέστερα 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 (Π.Δ.) που θα εκδοθεί θα καθοριστούν, με βάση τα προβλεπόμενα στην 8<sup>η</sup> (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 καθορίζονται ότι αρχίζουν να εφαρμόζονται από 14.7.1993, καταργήθηκαν οι προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν τα εξής βασικά:

α) Ότι συνιστάται Σώμα 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.), αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται 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<sup>2</sup>.

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 άπαξ του έτους, εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του, και εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο. Η Γενική Συνέλευση έχει τις εξής αρμοδιότητες:

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

---

<sup>2</sup> Το Πειθαρχικό Συμβούλιο αντικαταστάθηκε από την Ε.Α.Τ.Ε (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων) σύμφωνα με το Ν.3148/2003 (ΦΕΚ 136).

Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και τον εκπρόσωπό της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο.

Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από έξι (6) μέλη και τον Πρόεδρό του, που εκλέγονται ανά τριετία από τη Γενική Συνέλευση. Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί τη διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ως νομικού προσώπου και είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών. Ειδικότερα έχει τις εξής αρμοδιότητες:

α) Διαχειρίζεται τα οικονομικά του Σώματος, συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό και τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του Σώματος.

β) Διορίζει τους έχοντες τα νόμιμα προσόντα (κατά το άρθρο 10 του Π.Δ) Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, Επίκουρους και Δόκιμους και διατάσσει την εγγραφή τους στο ειδικό Μητρώο.

γ) Αποφασίζει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ, τη διαγραφή εκ του Σώματος παντός μέλους του.

δ) Κανονίζει τα της διεξαγωγής των εξετάσεων για την, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10, εισαγωγή στο Σ.Ο.Ε νέων Ορκωτών Ελεγκτών ή για την προαγωγή στην επόμενη βαθμίδα των Ασκούμενων, Δόκιμων και Επίκουρων Ορκωτών Ελεγκτών.

ε) Ασκεί, δια των αρμοδίων οργάνων, εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές έργο, για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος.

στ) Μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στη διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων και την εναρμόνισή τους προς τα Κοινοτικά ή άλλα Διεθνή Πρότυπα.

ζ) Μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου, εκδίδει γενικές οδηγίες που αφορούν στην άσκηση των υπό του παρόντος διατάγματος προβλεπόμενων ελέγχων.

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

θ) Ασκειά 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. 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.

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 επί 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 θετικής ενεργείας ή παραλείψεως του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφ' όσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκήσαντος 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 αλληλεγγύως συνυπεύθυνη για την κάλυψη της προσγενομένης από τον μέτοχο ή εταίρο ζημίας.

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 οιαδήποτε 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 ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου.

Για τη διενέργεια των ελέγχων οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι υποχρεωμένοι να εφαρμόζουν τα πρότυπα ελεγκτικής του πρώην Σώματος Ορκωτών Λογιστών, 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 σύμφωνα με τις βασικές αρχές των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων. Ήδη έχει ξεκινήσει ευρύτερη προσαρμογή 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 ο Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον "Κανονισμό Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών" που έχει δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ τ.β' 364/1997).

Πρέπει να αναφερθεί και το 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 από 15.11.2000 (αρθ. 2001/256EC) σύσταση (recommendation) 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", κύρια υπόδειξη της οποίας είναι η 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 υπήχθησαν στον έλεγχο του παρέμειναν στο καθεστώς του τυπικού ελέγχου, που ίσχυε την εποχή εκείνη.

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.

## **2.3 Ο ΙΔΡΥΤΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ**

Ο Νόμος 1969 θεωρείται ο ιδρυτικός νόμος του "Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών". Το άρθρο 75 του νόμου αυτού ορίζει ότι:

α) Ο υποχρεωτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισεως των ανωνύμων εταιρειών και άλλων επιχειρήσεων, ιδρυμάτων και οργανισμών, που απαιτεί αυξημένα προσόντα, θα ασκείται από Ορκωτούς Ελεγκτές εγγραφόμενους σε ειδικό μητρώο (αντί των Ορκωτών Λογιστών μελών του Σ.Ο.Λ. που λειτουργούσε τότε).

β) Η οργάνωση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών θα γίνονταν με Προεδρικό Διάταγμα (πρόκειται για το Π.Δ 226/92).

### **-Π.Δ 226 της 10/14.7.1992**

#### Άρθρο 1 - ΣΥΣΤΑΣΗ

1. Συνίσταται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ) αποτελούμενο από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και της σχετικής προς το επιτελούμενο έργο νομοθεσίας.

2. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, εδρεύει στην Αθήνα διοικείται και εκπροσωπείται κατά τα κατωτέρω οριζόμενα. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών μπορεί, με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου αυτού, να ιδρύει γραφεία σε άλλες πόλεις της Ελλάδας.

3. "Το οικονομικό έτος του Σ.Ο.Ε.Λ αρχίζει την 1η Ιανουαρίου εκάστου έτους και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους."



## Άρθρο 2 - ΣΚΟΠΟΣ

1. Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούντων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική οδηγία.

2. Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, υποκείμενοι πάντως στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος.

3. Στους σκοπούς του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών περιλαμβάνεται και η προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής επιστήμης.

## Άρθρο 3 - ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ

1. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως και των οικονομικών καταστάσεων:

- α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.
- β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαιτέρων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ'εξουσιοδότηση αυτού.
- γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων - χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.
- δ) Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρυθμών κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42 α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.

ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν λόγω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.

ζ) Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

2. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι επίσης αποκλειστικώς αρμόδιοι για τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, πάνω σε θέματα οικονομικής διαχείρισεως ή καταστάσεως οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινοπραξίας, ειδικού λογαριασμού ή ομάδας περιουσίας, που απαιτεί λογιστικές γνώσεις. Η πραγματογνωμοσύνη αυτή διατάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας περί πραγματογνωμοσύνης, είτε με δικαστική πράξη κατά τη διάρκεια δίκης, κατόπιν αιτήσεως διαδίκου που έχει έννομο συμφέρον, είτε με δικαστική απόφαση, σύμφωνα με τις διατάξεις περί εκούσιας δικαιοδοσίας, μετά από αίτηση οποιασδήποτε διοικητικής αρχής ή υπηρεσίας του κράτους που έχει αρμοδιότητα προς τούτο και εφόσον επικαλείται και αποδεικνύει ότι συντρέχει προς τούτο λόγος δημοσίου συμφέροντος. Στις περιπτώσεις αυτές η αμοιβή του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και καταβάλλεται από τον αιτούντα τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης.

3. Όπου κατά τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας τα εμπορικά βιβλία συνιστούν μέσα αποδείξεως, το Δικαστήριο, αντί της εμφανίσεως των βιβλίων, μπορεί να διατάξει, είτε κατ'αίτηση τινός των διαδίκων, είτε αυτεπαγγέλτως, έλεγχο και θεώρηση των βιβλίων από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή. Η νομοτύπως συντασσόμενη έκθεση του τελευταίου συνιστά πλήρη απόδειξη για το αντικείμενο για το οποίο διετάχθη. Η αμοιβή του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή καθορίζεται από το Δικαστήριο και στην μεν πρώτη περίπτωση καταβάλλεται από τον αιτούντα διάδικο, ενώ στη δεύτερη περίπτωση που διατάσσεται αυτεπαγγέλτως καταβάλλεται κατ'ισομοιρία από τους διαδίκους.

#### Άρθρο 4 - ΑΡΝΗΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ – ΕΞΑΙΡΕΣΗ- ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής μπορεί να αρνηθεί την ανατιθέμενη σ'αυτόν διενέργεια ελέγχου ή να ζητήσει τη διακοπή του αρξαμένου από αυτόν ελέγχου εφόσον επικαλείται συγκεκριμένους λόγους, τους οποίους γνωστοποιεί στον ελεγχόμενο και αναφέρει στο Εποπτικό Συμβούλιο. Το Εποπτικό Συμβούλιο εξετάζει τους προβαλλόμενους λόγους και εφόσον διαπιστώσει τη σοβαρότητα αυτών αποφαινεται περί της απαλλαγής του ορισθέντος Ελεγκτή. Η γνωστοποίηση της διακοπής του Ελέγχου δεν απαλλάσσει τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή από τις υποχρεώσεις του προς τον ελεγχόμενο για αποζημίωση σε περίπτωση αδικαιολόγητης διακοπής του ελέγχου.

2. Ο ελεγχόμενος δια του νομίμου εκπροσώπου του μπορεί να ζητήσει την εξαίρεση ορισθέντος Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για τους λόγους που ορίζει ο Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας για την εξαίρεση πραγματογνώμονος. Επί της αιτήσεως εξαίρεσεως, πλην των περιπτώσεων ορισμού του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή από Δικαστήριο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 2 και 3 του παρόντος, αποφαινεται το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται αναλόγως και σε περίπτωση που η εκλεγμένη εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών αποποιείται την ανάληψη ή τη συνέχιση του τακτικού ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας ή ο ελεγχόμενος ανακαλεί την εκλογή συγκεκριμένης εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών.

4. Κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση αντικατάστασης του απ' αυτή διορισμένου ελεγκτή μιας οικονομικής μονάδας. Το Εποπτικό Συμβούλιο εγκρίνει την αντικατάσταση αν κρίνει, από τα τιθέμενα υπόψη του στοιχεία, ότι ο ελεγκτής έπαυσε να πληρεί τις προϋποθέσεις του παρόντος π.δ ή ότι η παραμονή του στην ελεγχόμενη μονάδα αποβαίνει επιζήμια γι'αυτή ή για την εταιρεία ή κοινοπραξία που τον διόρισε ή για τον ελεγκτικό θεσμό γενικότερα.

## Άρθρο 5 - ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ

1. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, τους Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, τους Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

2. "Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές έχουν πλήρη τα δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και ασκούν ελευθέρως και υπό ίδια ευθύνη της εργασίες που αναφέρονται στο άρθρο 3 του παρόντος. Η ανάληψη και εκτέλεση των ελέγχων της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου γίνεται πάντοτε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18."

3. Οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές βοηθούν τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές στην εκτέλεση του έργου τους, ενεργώντας πάντοτε επ'ονόματι, για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

## Άρθρο 6 - ΟΡΓΑΝΑ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ

1. Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι:

- α) Το Εποπτικό Συμβούλιο
- β) Η Γενική Συνέλευση
- γ) Η Εκτελεστική Γραμματεία
- δ) Το Επιστημονικό Συμβούλιο.

2. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών εκπροσωπείται ενώπιον πάσης Αρχής από τον Πρόεδρο του Εποπτικού Συμβουλίου. Η εκπροσώπηση του Σώματος στους Διεθνείς επαγγελματικούς οργανισμούς ενεργείται από τον Πρόεδρο ή άλλο μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου ή στέλεχος του Σώματος οριζόμενο με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου γενικώς ή κατά περίπτωση.

3. Για τη γραμματειακή και διοικητική εξυπηρέτηση του Σώματος, συνιστάται σ' αυτό Εκτελεστική Γραμματεία με τις ακόλουθες υπηρεσίες:

- α) Υπηρεσία Μητρώου
- β) Γραμματεία Εποπτικού Συμβουλίου
- γ) Διοικητική Υπηρεσία
- δ) Οικονομική Υπηρεσία

Ο προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας διορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Για τη στελέχωση των ανωτέρω υπηρεσιών συνιστώνται μέχρι 30 (τριάντα) θέσεις υπαλλήλων με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου. Η πλήρωση των ως άνω θέσεων γίνεται με διαγωνισμό διεξαγόμενο από το Εποπτικό Συμβούλιο.

4. Το Επιστημονικό Συμβούλιο αποτελείται από τέσσερα μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται μεταξύ των εν ενεργεία ή πρώην Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή και καθηγητών Α.Ε.Ι στα γνωστικά αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής, από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Το Επιστημονικό Συμβούλιο καταρτίζει ή επεξεργάζεται τους κανονισμούς, οδηγίες και άλλα επιστημονικά κείμενα της αρμοδιότητας του Εποπτικού Συμβουλίου και γνωμοδοτεί επί των παραπεμπομένων σ' αυτό ζητημάτων. Επίσης, το Επιστημονικό Συμβούλιο είναι αρμόδιο για την εξέταση και αντιμετώπιση τεχνικών ή πρακτικών ζητημάτων σχετικών με την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Ειδικότερα το Επιστημονικό Συμβούλιο μπορεί να εξετάζει τα φύλλα εργασίας που στηρίζουν τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή 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 Λογιστών. Η γραμματειακή εξυπηρέτηση του Επιστημονικού Συμβουλίου γίνεται από τη Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου.

## Άρθρο 7 - ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ

1. Η Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, που είναι εγγεγραμμένοι στο κατά το άρθρο 13 Μητρώο και δεν τελούν σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος κατά το άρθρο 22 του παρόντος. Η Γενική Συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο του Σώματος που εξετάζει και αποφασίζει επί παντός θέματος που αναγράφεται στην ημερήσια διάταξη και αφορά στην οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Στην Γενική Συνέλευση δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής οι ελεγκτικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες Ελεγκτών.

2. Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται τακτικώς άπαξ του έτους και μάλιστα εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του οικονομικού έτους, μετά από πρόσκληση του Εποπτικού Συμβουλίου, για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και του προϋπολογισμού του Σώματος, για τη διενέργεια των υπό του παρόντος προβλεπομένων αρχαιρεσιών και για οποιοδήποτε άλλο θέμα εγγραφεί στην ημερήσια διάταξη, είτε με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου είτε κατόπιν προτάσεως υπογεγραμμένης από δέκα (10) τουλάχιστον Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και υποβαλλομένης στο Εποπτικό Συμβούλιο προ της λήξεως εκάστου οικονομικού έτους.

3. Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν αποφάσεως του ίδιου ή προτάσεως υπογεγραμμένης από το εν τέταρτον των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

4. Η Γενική Συνέλευση εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και τον εκπρόσωπό της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η εκλογή γίνεται χωριστά για κάθε κατηγορία βάσει ενιαίου ψηφοδέλτιου.

5. Η Γενική Συνέλευση ορίζει Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή που δεν υπήρξε επί έξι τουλάχιστον έτη μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου, ο οποίος ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις του Σώματος και υποβάλλει το πόρισμά του στη Γενική Συνέλευση. Ειδικότερα ο Ελεγκτής της πρώτης χρήσεως ορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Η αμοιβή του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

## Άρθρο 8 - ΕΠΟΠΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από έξι μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο άρθρο.

2. Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών συγκροτείται σε σώμα αμέσως μετά την εκλογή του, εκλέγοντας τον Αντιπρόεδρο αυτού, που αναπληρεί τον Πρόεδρο όταν απουσιάζει ή κωλύεται.

3. Τα καθήκοντα γραμματέως του Συμβουλίου ασκεί ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας αναπληρούμενος σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος από υπάλληλο της Εκτελεστικής Γραμματείας οριζόμενο υπό του Προέδρου.

4. Η θητεία του Προέδρου και των μελών του Εποπτικού Συμβουλίου, που σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 4 είναι τριετής, δύναται να ανανεούται. Εκλιπόντος ή αποχωρήσαντος του Προέδρου ή μέλους του Εποπτικού Συμβουλίου, ο αναπληρωτής του για το υπόλοιπο της θητείας εκλέγεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

5. Το Εποπτικό Συμβούλιο συνεδριάζει εγκύρως παρόντων πέντε τουλάχιστον εκ των μελών του. Οι αποφάσεις λαμβάνονται, εφόσον δεν ορίζεται ειδικώς άλλως, με την απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων, η οποία πάντως σε κάθε περίπτωση πρέπει να συγκεντρώνει τέσσερις τουλάχιστον ψήφους.

6. Στις συνεδριάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου δύναται να παρίστανται, καλούμενα υπό του Προέδρου, τα μέλη του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας χωρίς δικαίωμα ψήφου.

7. Ο Πρόεδρος και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου λαμβάνουν αποζημίωση κατά συνεδρίαση του ύψος της οποίας ορίζεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του Σώματος. Οι αποζημιώσεις καταβάλλονται κατά παρέκκλιση των ισχυσών διατάξεων, μη εφαρμοζομένων εν προκειμένω των διατάξεων του Ν. 1256/1982.

8. Τα της συζητήσεως, συνεδριάσεων και λειτουργίας εν γένει του Εποπτικού Συμβουλίου, και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια ορίζονται με τον Κανονισμό Λειτουργίας που συντάσσεται από το Επιστημονικό Συμβούλιο και εγκρίνεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

9. Οι διατάξεις περί επαγγελματικής εχεμύθειας της παρ. 4 του άρθρου 16 του παρόντος εφαρμόζονται αναλόγως και στα μέλη και στους υπαλλήλους των οργάνων και υπηρεσιών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

## Άρθρο 9 - ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΕΠΟΠΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί τη διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως νομικού προσώπου και είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

2. Το Εποπτικό Συμβούλιο έχει τις αρμοδιότητες που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος ή ανατίθεται σ' αυτό με αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης. Ειδικότερα:

α) Έχει την ευθύνη της οικονομικής διαχείρισης του Σώματος, συντάσσει της ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του επόμενου έτους και τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του Σώματος.

β) Προτείνει προς τη Γενική Συνέλευση το ύψος των εισφορών των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Επίκουρων και Δόκιμων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, καθώς και κάθε άλλη οικονομική υποχρέωση των μελών προς το Σώμα.

γ) Διορίζει τους έχοντες τα νόμιμα προσόντα Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και διατάσσει την εγγραφή τους στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή το Μητρώο Επίκουρων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή το Μητρώο Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, αντίστοιχα.

δ) Κανονίζει τα της διεξαγωγής των εξετάσεων για την, σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 10, εισαγωγή στο Σ.Ο.Ε.Λ νέων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή για την προαγωγή στην επόμενη βαθμίδα των Ασκούμενων, Δοκίμων και Επίκουρων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

ε) Ασκεί, δια των αρμοδίων οργάνων, εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές έργο για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχομένων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος.

στ) Εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στη διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων και την εναρμόνισή τους προς τα κοινοτικά ή άλλα διεθνή πρότυπα.

ζ) Εκδίδει γενικές οδηγίες που αφορούν στην άσκηση του υπό του παρόντος διατάγματος προβλεπομένων ελέγχων.



η) Διαμορφώνει κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας για τα μέλη του Σώματος και τους υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του Σ.Ο.Ε.Λ.

θ) Αποφασίζει για τη διαγραφή εκ του Σώματος παντός Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ή Επίκουρου ή Δόκιμου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 του παρόντος.

ι) Ασκεί κάθε άλλη αρμοδιότητα που προβλέπεται από τις διατάξεις του παρόντος.

3. Η αρμοδιότητα του Εποπτικού Συμβουλίου στα υπό στοιχεία στ', ζ' και η' θέματα της προηγούμενης παραγράφου ασκείται μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου.

### **Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων**

Η **Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων** αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της δομής του Σ.Ο.Ε.Λ. και έχει άμεση σχέση τόσο με την επαφή του Σ.Ο.Ε.Λ. με τους αντίστοιχους φορείς του εξωτερικού για την ανταλλαγή απόψεων και την ενημέρωση σε τρέχοντα επαγγελματικά και λοιπά χρηματοοικονομικά ζητήματα, όσο και με τη γενικότερη προβολή του τρόπου λειτουργίας του Ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα.

Η Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων απαρτίζεται από επτά τακτικά μέλη τα οποία διορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. Την επιτροπή βοηθούν επικουρικά διάφορες εξειδικευμένες ομάδες εργασίας που επεξεργάζονται και επιμελούνται έρευνες, ερωτηματολόγια και εργασίες που εκπονούνται από τους παγκόσμιους και ευρωπαϊκούς φορείς του επαγγέλματος, έτσι ώστε το Σ.Ο.Ε.Λ. με τη συμβολή του, να είναι παρόν στις εξελίξεις του ελεγκτικο - λογιστικού επαγγέλματος.

Αντικειμενικός σκοπός και στόχος της επιτροπής είναι η δυνατότητα άμεσης και αποτελεσματικής συμμετοχής στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τα θέματα που αφορούν στο επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή, τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Επίσης η πληροφόρηση των μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. για τα ισχύοντα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί από τις Ντιρεκτίβες της ΕΕ, καθώς επίσης και στον υπόλοιπο κόσμο, η σύνταξη εντύπων τεχνικού περιεχομένου, καθώς και η μετάφραση των Διεθνών Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων, αποτελούν το βασικό άξονα εργασίας της Επιτροπής Διεθνών Σχέσεων.

Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι με τις εξελίξεις που σημειώθηκαν τα τελευταία χρόνια στο συνεχώς αναπτυσσόμενο οικονομικό περιβάλλον όπου ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι πολύτιμος, το ελεγκτικό επάγγελμα εξελίχθηκε

ακολουθώντας τις ραγδαίες μεταβολές στην Ευρωπαϊκή και την παγκόσμια οικονομία, συμβάλλοντας στην ανάπτυξη των επιχειρηματικών πρωτοβουλιών διασφαλίζοντας συγχρόνως την αξιοπιστία της οικονομικής πληροφόρησης. Με φόντο την πραγματικότητα αυτή η Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων έχει την ευθύνη για τις απαραίτητες επαφές με όλους τους φορείς και παράγοντες του εξωτερικού, έτσι ώστε να διασφαλιστεί η άρτια εικόνα του Σ.Ο.Ε.Λ. προς κάθε κατεύθυνση.

#### Άρθρο 10 – ΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

1. Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής διορίζεται ο επιθυμών να ασκήσει το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, εφόσον έχει τα ακόλουθα προσόντα και πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

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

β) Είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικών, εμπορικών ή βιομηχανικών σπουδών ανωτάτου εκπαιδευτικού ιδρύματος της ημεδαπής ή ισοτίμου της αλλοδαπής.

γ) Δεν συντρέχει στο πρόσωπό του κώλυμα εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα 1 του παρόντος, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί διορισμού ομογενών κατά το εδ. α' της παρούσης παραγράφου ή των αλλοδαπών που έχουν δικαίωμα εγκαταστάσεως στην Ελλάδα.

δ) Κέκτηται ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή. Περί τούτου αποφαινεται το Εποπτικό Συμβούλιο βάσει των στοιχείων του φακέλου εκάστου υποψηφίου και μετά προηγούμενη ακρόαση του επιθυμούντος να διορισθεί Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής. Η απόφαση περί αποκλεισμού πρέπει να είναι δέοντος αιτιολογημένη.

2. "Στη βαθμίδα του Δόκιμου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί διετία στη βαθμίδα του Ασκούμενου και επιτύχει στις εξετάσεις επί όλων των θεμάτων της ενότητας Α', κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος." Οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές απαλλάσσονται της εξετάσεως στην ξένη γλώσσα αν έχουν πτυχίο που εκδόθηκε από Α.Ε.Ι εξωτερικού, στο οποίο η διδασκαλία διενεργείται σε μια από τις επίσημες γλώσσες των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

3. "Στη βαθμίδα του Επίκουρου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Δόκιμος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στη βαθμίδα του Δόκιμου και έχει επιτύχει στις εξετάσεις των θεμάτων της ενότητας Β', κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος."

4. "Στη βαθμίδα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Επίκουρος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στη βαθμίδα του Επίκουρου και έχει επιτύχει στις εξετάσεις των θεμάτων της ενότητας Γ', κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος."

5. "Έλληνας ή υπήκοος κράτους - μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή ομογενής που επιθυμεί να εγκατασταθεί στην Ελλάδα προς άσκηση του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, διορίζεται μετά από αίτησή του ως Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφ' όσον είναι κάτοχος αδειάς ασκήσεως επαγγέλματος Ορκωτού Λογιστή ή Ελεγκτή σε άλλο κράτος - μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, πληροί τις προϋποθέσεις των εδαφίων γ' και δ' της παραγράφου 1 και έχει επιτύχει στις εξετάσεις που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του παρόντος." \*

6. Στην περίπτωση που οποιοσδήποτε από τους προαναφερόμενους, ανεξάρτητα από τη βαθμίδα στην οποία είναι διορισμένος, απωλέσει κατά την διάρκεια ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος οποιοδήποτε από τα προσόντα και τις προϋποθέσεις των εδαφίων α', β' και δ', (της § 1 του παρόντος άρθρου) ή συντρέξουν στο πρόσωπό του τα υπό στοιχεία γ' κωλύματα, (της ίδιας §) διαγράφεται από το Μητρώο που προβλέπεται στο άρθρο 13 του παρόντος με δεόντως αιτιολογημένη απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

7. Οι Ασκούμενοι, Δόκιμοι και Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, ασκούν ελεγκτικό έργο απασχολούμενοι με σχέση ιδιωτικού δικαίου αποκλειστικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές ή από ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

\* Το θέμα της αναγνώρισης από τα κράτη μέλη της Ε.Ε. των Ορκωτών Λογιστών, που έχουν αποκτήσει μέρος ή όλα τα προσόντα τους σε άλλο κράτος μέλος και επιθυμούν να εγκατασταθούν και να ασκήσουν το επάγγελμα στην Ελλάδα, ρυθμίζεται από το άρθρο 11 της Οδηγίας 84/349/ΕΟΚ της 10 Απριλίου 1984 του Συμβουλίου (8<sup>η</sup> Οδηγία), σύμφωνα με το οποίο πρέπει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- ο Να έχει άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του Ορκωτού Λογιστή Ελεγκτή σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.
- ο Να είναι κάτοχος πτυχίου ανωτάτου εκπαιδευτικού ιδρύματος υψ ημεδαπής ή ισοτίμου της αλλοδαπής.
- ο Να πληροί τις προϋποθέσεις των εδαφίων γ και δ της παρ. 1 του άρθρου 10 του Π.Δ. 226/1992.
- ο Να έχει ασκήσει ελεγκτικό έργο επί επταετία σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο οποίο έχει αποκτηθεί άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.
- ο Τέλος, να έχει επιτύχει στις εξετάσεις που ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 11 του Π.Δ. 226/1992 και να έχει αποδείξει ότι διαθέτει τις νομικές γνώσεις, που απαιτούνται σε αυτό το κράτος μέλος, για το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων.

## Άρθρο 11 - ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ

1. Οι επαγγελματικές εξετάσεις διενεργούνται γραπτώς μια φορά κάθε χρόνο υπό την ευθύνη ειδικής Εξεταστικής Επιτροπής και υπό την επίβλεψη του Εποπτικού Συμβουλίου σε ένα ή περισσότερα εξεταστικά κέντρα. Η διεξαγωγή τους αποσκοπεί στην διακρίβωση αφ' ενός μεν των αναγκαίων θεωρητικών και πρακτικών γνώσεων στους οικείους τομείς, αφ' ετέρου δε της ευχέρειας εφαρμογής των γνώσεων αυτών κατά τη διενέργεια του Ελεγκτικού έργου. Η σύνθεση της Εξεταστικής Επιτροπής ορίζεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

2. Οι γνώσεις των υποψηφίων εξετάζονται στους ακόλουθους τομείς, σε τρεις ενότητες:

### ΕΝΟΤΗΤΑ Α΄

(α) Λογιστική 1 (Γενική λογιστική και λογιστική εταιρειών).

(β) Ελεγκτική 1 (Αρχές και μέθοδοι της Ελεγκτικής).

(γ) Φορολογία 1 (Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων).

(δ) Στοιχεία Αστικού και Εμπορικού Δικαίου.

(ε) Μαθηματικά και Στατιστικές Μέθοδοι.

(στ) Μια από τις επίσημες γλώσσες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, πλην της Ελληνικής, της οποίας να αποδεικνύεται η επαρκής γνώση και ικανότητα χρησιμοποιήσεώς της.

(ζ) Οικονομική των επιχειρήσεων, πολιτική οικονομία και χρηματοοικονομικά.

(η) Βασικές αρχές της οικονομικής διαχείρισης των επιχειρήσεων.

### ΕΝΟΤΗΤΑ Β΄

(θ) Λογιστική 2 (Βιομηχανική και Διοικητική λογιστική).

(ι) Λογιστικά Πρότυπα και Σχέδια (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Κλαδικά Εθνικά Λογιστικά Σχέδια, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα).

(ια) Δίκαιο Εταιρειών και Πτωχευτικό Δίκαιο.

(ιβ) Λογιστικές Εφαρμογές της Πληροφορικής.

(ιγ) Ελεγκτική 2 (Εσωτερικός έλεγχος).

## ΕΝΟΤΗΤΑ Γ΄

(ιδ) Ελεγκτική 3 (Διαμόρφωση και διατύπωση πορισμάτων ελέγχου, ειδικοί έλεγχοι, επαγγελματική δεοντολογία).

(ιε) Λογιστική 3 (Ανάλυση οικονομικών καταστάσεων).

(ιστ) Φορολογία 2 (Εξειδικευμένα θέματα φορολογίας εισοδήματος και λοιποί φόροι).

(ιζ) Εργατικό δίκαιο (συμπεριλαμβανομένου του δικαίου της κοινωνικής ασφάλισης).

(ιη) Λογιστική 4 (Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις)

3. Η αναλυτική ύλη των παραπάνω ενοτήτων και τα της διενέργειας των επαγγελματικών εξετάσεων καθορίζονται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου μετά από σχετική εισήγηση του Επιστημονικού Συμβουλίου.

4. Τα υπό στοιχεία (γ), (δ), (ια), (ιστ) και (ιζ) γνωστικά αντικείμενα περιλαμβάνονται στην ειδική γραπτή δοκιμασία στην οποία υποβάλλονται οι επιθυμούντες την εγγραφή τους στο ελληνικό Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 10, για την άσκηση του επαγγέλματος τους στην Ελλάδα.

5. Οι εξετάσεις για το διορισμό στις βαθμίδες του Δόκιμου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, του Επίκουρου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή περιλαμβάνουν, αντίστοιχα, όλα τα θέματα των ενοτήτων Α΄, Β΄ και Γ΄.

Κάθε έτος, οι ενδιαφερόμενοι που διαθέτουν τα απαραίτητα προσόντα, προϋποθέσεις και προϋπηρεσία, μπορούν να εξετάζονται στις αντίστοιχες ενότητες γνωστικών αντικειμένων κατά την παραπάνω σειρά. Οι αποτυγχόντες τρεις φορές στις εξετάσεις μιας ενότητας αποκλείονται των περαιτέρω εξετάσεων.

## Άρθρο 12 - ΟΡΚΩΜΟΣΙΑ

Πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους και την εγγραφή τους στα κατά το άρθρο 13 Μητρώα, τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών δίνουν τον ακόλουθο όρκο: "Ορκίζομαι να τηρώ κατά την άσκηση του επαγγέλματός μου, επακριβώς το Σύνταγμα και τους νόμους του Κράτους, καθώς και τους δεοντολογικούς κανόνες που διέπουν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και να εκτελώ τίμια και ευσυνείδητα τα καθήκοντά μου".

## Άρθρο 13 - ΜΗΤΡΩΟ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

1. Το μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι δημόσιο βιβλίο στο οποίο εγγράφονται τα διοριζόμενα μέλη του Σώματος και σημειώνονται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής τους καταστάσεως μέχρι την αποχώρηση ή την έξοδο τους από το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Η εγγραφή στο Μητρώο παρέχει το δικαίωμα στον εγγραφόμενο προς άσκηση του επαγγέλματος και συνεπάγεται τις υποχρεώσεις και τις δεσμεύσεις που καθορίζονται γι' αυτό με τις διατάξεις του παρόντος.

2. Το Μητρώο είναι ενιαίο για τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές όλης της Χώρας και τηρείται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος.

3. Στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών εγγράφονται τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 10, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις που απαιτούνται από την παράγραφο αυτή. Για την εγγραφή τους αποφασίζει το Εποπτικό Συμβούλιο.

4. Πίνακας με τις επωνυμίες και τις διευθύνσεις όλων των εταιρειών ή κοινοπραξιών ελεγκτών, που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό μητρώο της επόμενης παραγράφου 5, καθώς και πίνακας με τα ονόματα των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών της κάθε εταιρείας ή κοινοπραξίας βρίσκεται στη διάθεση του κοινού, στην έδρα και τυχόν άλλα γραφεία του Σ.Ο.Ε.Λ.

5. Οι κατά το άρθρο 17 συνιστώμενες εταιρείες ή κοινοπραξίες Ελεγκτών εγγράφονται παράλληλα προς την εγγραφή των επί μέρους μετόχων ή εταίρων σε ιδιαίτερη μερίδα του Μητρώου. Η εγγραφή περιλαμβάνει τα ονόματα και τις διευθύνσεις των μελών της διοικήσεως της εταιρείας ή κοινοπραξίας Ελεγκτών Λογιστών.

6. Σε ειδικό μητρώο, ξεχωριστά για κάθε βαθμίδα, εγγράφονται και οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές. Τα ανωτέρω οριζόμενα τηρούνται αναλόγως και για τα ειδικά αυτά μητρώα.

Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ κατά την υπ' αριθ. Δ30/21.1.2004 συνεδρίασή του αποφάσισε τη δημιουργία ενός «ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ» στο οποίο θα εγγράφονται:

- ο Οι κάτοχοι άδειας ασκήσεως επαγγέλματος Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή στις Η.Π.Α, στον Καναδά, στη Ν. Αφρική, στην Αυστραλία και στη Ν. Ζηλανδία, μέχρι να ολοκληρωθούν οι διαδικασίεςεγγραφής τους στο κανονικό μητρώο.

- ο Μέλη των αναγνωρισμένων επαγγελματικών φορέων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών των κρατών μελών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, τα οποία δεν συγκεντρώνουν τις κατάλληλες προϋποθέσεις για την εγγραφή τους στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών του Σ.Ο.Ε.Λ. κατά τα οριζόμενα του άρθρου 10 παρ. 5 του Π.Δ. 226/1992 και του άρθρου 11 της 8<sup>ης</sup> Οδηγίας, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 έως 4 του Π.Δ. 226/1992, διότι δεν έχουν συμπληρώσει το απαιτούμενο ελεγκτικό έργο ή δεν έχουν λάβει ακόμα το απαιτούμενο πτυχίο Α.Ε.Ι.

Οι εγγραφόμενοι στο πιο πάνω Προσωρινό Μητρώο δύνανται να απασχολούνται στις ελεγκτικές εταιρείες και να βοηθούν τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές στο έργο τους ενεργώντας επ' ονόματι, για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, χωρίς να έχουν το δικαίωμα υπογραφής πιστοποιητικών ελέγχου. Ο χρόνος εργασίας τους προσμετράται για την εγγραφή τους στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

#### Άρθρο 14 - ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟΡΡΕΟΝΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

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

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

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

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



απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιαδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.

4. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπ' όψη του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφόσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετική νόμου.

Στη περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ κάθε πληροφορία ή εξήγηση, την οποία το τελευταίος ήθελε ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

5. Οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες που δεν υπόκεινται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μπορούν να εκλέγουν τους τακτικούς ελεγκτές λογιστές τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18. Στην περίπτωση αυτή, η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί να διορίζει ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή προς διενέργεια του τακτικού ελέγχου, αντί των προβλεπόμενων δύο τουλάχιστον τακτικών ελεγκτών λογιστών.

Οι διατάξεις των άρθρων 16 και 18 του παρόντος εφαρμόζονται αναλόγως και σε κάθε περίπτωση που η ελεγχόμενη μονάδα χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων της.

## Άρθρο 15 - ΑΣΥΜΒΙΒΑΣΤΑ - ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ

1. Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι ασυμβίβαστο προς:

α) Την ιδιότητα του εμπόρου.

β) Την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ν.π.δ.δ., δικηγόρου ή συμβολαιογράφου.

γ) Οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, ή οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβούλου ανωνύμων εταιρειών ή διαχειριστού ΕΠΕ, πλην των συνιστωμένων κατά το άρθρο 17 του παρόντος.

δ) Την τήρηση λογιστικών βιβλίων.

ε) Κάθε άλλη περίπτωση όπου υφίσταται ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.

Τα ασυμβίβαστα των εδαφίων (γ), (δ) και (ε) συντρέχουν και στις εταιρείες του άρθρου 17 του παρόντος.

2. Η ιδιότητα του συνδίκου πτωχεύσεως ή του εκκαθαριστού ή του προσωρινού επιτρόπου δεν είναι ασυμβίβαστη προς το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Επίσης δεν είναι ασυμβίβαστη προς την ιδιότητα του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών η διδασκαλία θεμάτων Λογιστικής και Ελεγκτικής, εφόσον δεν ασκείται κατ' επάγγελμα και εφ' όσον παρέχεται προς τούτο άδεια από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Δεν είναι ασυμβίβαστη με το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή η διενέργεια ειδικού ελέγχου επί ορισμένων θεμάτων. Ο διενεργήσας τον ειδικό έλεγχο καθώς και εταιρεία ή Κοινοπραξία Ελεγκτών Λογιστών της οποίας είναι αυτός εταίρος, διαχειριστής ή μέτοχος αποκλείονται της ασκήσεως του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, εκμετάλλευσης ή οργανισμού του δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα όπου διενεργήθηκε ο ειδικός έλεγχος κατά τη διάρκεια του και ένα έτος μετά την περάτωσή του. Ως ειδικός έλεγχος επί ορισμένων θεμάτων νοείται κυρίως η διενέργεια ειδικής πραγματογνωμοσύνης κατ' εντολή δικαστηρίου και η αναμόρφωση ή προσαρμογή των λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεων προς αλλοδαπά ή διεθνή λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα.

3. Στον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή απαγορεύεται η απόκτηση καθ' οιοδήποτε τρόπο μετοχών της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρείας, ο προς αυτήν δανεισμός ή

αντιστρόφως, καθώς και η παροχή εγγυήσεως προς τρίτον από αυτήν υπέρ του ελέγχοντος ή αντιστρόφως.

4. Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή η ατομικώς ή δια τρίτου ανάληψη και διενέργεια οποιασδήποτε ελεγκτικής ή άλλης εργασίας, που δεν του ανατέθηκε από εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών στην οποία ανήκει. Επίσης, απαγορεύεται σε κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών, η ασφαλιστική κάλυψη αυτής ή των μετόχων, εταίρων ή κοινοπρακτούντων μελών της, σε ελεγχόμενη απ' αυτή ασφαλιστική εταιρεία για ευθύνη αναφερόμενη στην παράγραφο 1 του άρθρου 19.\*

5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως σε όλο το ελεγκτικό προσωπικό.

\* Βλέπε και άρθρο 38 § 2 Ν. 2733/1999 (ΦΕΚ τ. Α' 155/1999): "2. Η § 1 του άρθρου 47 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), αντικαθίσταται ως εξής:  
1. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές που διενεργούν με βάση τις αρχές και κανόνες ελεγκτικής του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, τον τακτικό έλεγχο ανωνύμων εταιριών σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν 2190/1920 όπως ισχύει κάθε φορά ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν στα οικεία πιστοποιητικά ελέγχου τις ουσιώδεις επιδράσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο τους."

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

## Άρθρο 16 - ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΡΓΟ

1. Ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων που αναφέρονται στο άρθρο 3 του παρόντος, συνίσταται στην εξέταση από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή των τηρούμενων βιβλίων και των αναγκαίων νομίμων δικαιολογητικών και παραστατικών στοιχείων και αποβλέπει στην διακρίβωση του κατά πόσον οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού της και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις και το πόρισμά του με τα φύλλα εργασίας, τα οποία υποχρεούται να διαφυλλάσσει επί μία πενταετία από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιητικού ελέγχου. Η γνώμη του διενεργήσαντος τον έλεγχο Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διατυπώνεται στο συντασσόμενο από αυτόν "πιστοποιητικό" ή "έκθεση" ελέγχου. Το "πιστοποιητικό" ή "έκθεση" ελέγχου υποβάλλονται στον εντολέα του ελέγχου.

Ειδικότερα:

α) Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής υποχρεώνεται να υποβάλλει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων, από την οποία ανατέθηκε σ'αυτόν η διενέργεια ελέγχου, το "πιστοποιητικό ελέγχου", το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει όσα ορίζονται από το άρθρο 37 του Κωδ. Ν. 2190/1920 και το οποίο επέχει τη θέση της εκθέσεως ελέγχου που προβλέπεται από το άρθρο αυτό. Διαπιστώσεις του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, οι οποίες δεν επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσεως, όπως αυτά προκύπτουν από τις δημοσιευόμενες αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως και Διάθεση Κερδών κ.λ.π) ή παρατηρήσεις του για τη βελτίωση του συστήματος οργάνωσης ή λειτουργίας της εταιρείας, γνωστοποιούνται προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας με τις σχετικές υποδείξεις. Το εκδιδόμενο πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου κοινοποιείται και στο διοικητικό συμβούλιο ή τον διαχειριστή της ελεγχόμενης μονάδας.

β) Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που διενέργησε τον έλεγχο της διαχείρισεως Οργανισμών ή Επιχειρήσεων, το Κεφάλαιο των οποίων ανήκει κατά πλειοψηφία στο Δημόσιο, υποβάλλει στο Διοικητικό Συμβούλιο του Οργανισμού ή της Επιχειρήσεως και στον αρμόδιο σε κάθε περίπτωση Υπουργό έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου

και τις αναγκαίες υποδείξεις. Αν πρόκειται περί νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, η ανωτέρω έκθεση υποβάλλεται στην εποπτεύουσα αρχή.

γ) Αντίγραφο του "πιστοποιητικού" ή της "εκθέσεως" ελέγχου υποβάλλεται και στο Εποπτικό Συμβούλιο.

2. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής καθορίζει την έκταση του ελέγχου του σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 37 του Κ.Ν 2190/1920, των επαγγελματικών κανόνων και Ελεγκτικών προτύπων. Ο έλεγχος πρέπει να καλύπτει επαρκώς όλες τις πτυχές της ελεγχόμενης μονάδας που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις. Για να διαμορφώσει το πόρισμά του επί των οικονομικών καταστάσεων, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής πρέπει να διαπιστώνει την επάρκεια και αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων καθώς και άλλων πηγών πληροφοριών στις οποίες βασίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τη διαμόρφωση του πορίσματος του ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής πρέπει ακόμη να κρίνει αν τα δεδομένα της διαχειρίσεως απεικονίζονται ακριβοδίκαια στις οικονομικές καταστάσεις. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής αξιολογεί την αξιοπιστία και επάρκεια των πληροφοριών που περιέχονται στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και στις άλλες πηγές πληροφοριών με:

α) Την μελέτη και αξιολόγηση των λογιστικών συστημάτων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου επί των οποίων έχει πρόθεση να βασίσει την εξέταση τούτων για να καθορίσει τη φύση, έκταση και εφαρμογή των Ελεγκτικών διαδικασιών και τεκμηριώσεων.

β) Τη διενέργεια ελέγχων, την εξασφάλιση επεξηγήσεων και την εφαρμογή επαληθευτικών διαδικασιών επί των λογιστικών πράξεων και των υπολοίπων των λογαριασμών, στο βαθμό που κρίνει σε κάθε περίπτωση αναγκαίο.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής κρίνει αν οι σχετικές πληροφορίες και τα πραγματικά δεδομένα απεικονίζονται ακριβοδίκαια με:

α) Την αντιπαράθεση των οικονομικών καταστάσεων προς τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και τις άλλες πηγές πληροφοριών.

β) Την κριτική εξέταση των αποφάσεων της διοικήσεως που σχετίζονται με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής αξιολογεί την επιλογή και τη συνεπή ή μη εφαρμογή των λογιστικών αρχών, τον τρόπο ταξινομήσεως των πληροφοριών και πραγματικών δεδομένων και την επάρκεια και πληρότητα των παρεχομένων στοιχείων.

Οι τυχόν περιορισμοί στην έκταση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, που εμποδίζουν τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή να διατυπώσει το πόρισμά του χωρίς επιφυλάξεις, πρέπει ν' αναφέρονται ρητά στο πιστοποιητικό ή την έκθεση ελέγχου. Στο τμήμα του πιστοποιητικού ή της εκθέσεως ελέγχου, όπου διατυπώνεται το πόρισμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, θα πρέπει να προκύπτει κατά τρόπο σαφή ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής καταλήγει στο πόρισμα του με ή χωρίς επιφυλάξεις, ή ότι ούτος δεν είναι σε θέση να καταλήξει σε πόρισμα επί των οικονομικών καταστάσεων. Το πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου υπογράφονται από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή.

3. Οι ενεργούντες έλεγχο ή πραγματογνωμοσύνη, κατά τις διατάξεις του άρθρου 3 του παρόντος, Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές έχουν το δικαίωμα, κατά τη διάρκεια της εκτελέσεως του έργου τους και σε οποιοδήποτε χρόνο κρίνουν αναγκαίο να συνεπικουρούνται από Επίκουρους, Δόκιμους και Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, να λαμβάνουν γνώση και να ελέγχουν οποιοδήποτε βιβλίο ή λογαριασμό ή τα στοιχεία που περιέχονται σε ηλεκτρονικό υπολογιστή και κρίνονται αναγκαία για την συναγωγή του πορίσματος τους. Επίσης, μπορούν να ζητήσουν οποιαδήποτε συμπληρωματικά στοιχεία ή πληροφορίες και διευκρινίσεις από όργανα διοικήσεως ή τα στελέχη και τους υπαλλήλους της ελεγχόμενης μονάδας κ.λ.π που είναι αναγκαίες για την διακρίβωση των εξαγομένων αποτελεσμάτων.

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

#### Άρθρο 17 - ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ Ή ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο εγγράφει στην ιδιαίτερη μερίδα του μητρώου της παραγράφου 5 του άρθρου 13 μόνο τις εταιρείες ή κοινοπραξίες δύο τουλάχιστον Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ελεγκτικούς φορείς) που πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις: \*

α) Σε περίπτωση σύστασης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, προσωπικής εταιρείας ή κοινοπραξίας, άπαντες οι εταίροι και οι διαχειριστές πρέπει είναι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

β) Σε περίπτωση σύστασης ανωνύμου εταιρείας, οι μετοχές αυτής πρέπει να είναι ονομαστικές και άπαντες οι μέτοχοι και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Εξαίρεση από τον περιορισμό αυτόν ισχύει μόνο για πρόσωπα τα οποία έχουν άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Λογιστή ή Ελεγκτή σε μία από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν μπορούν να κατέχουν συνολικά ποσοστό μεγαλύτερο του 49% του εταιρικού κεφαλαίου ή των ψήφων της κοινοπραξίας.

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

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

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

3. Στις περιπτώσει κατά τις οποίες δεν εγκρίνεται από τους υπολοίπους εταίρους ή μετόχους η μεταβίβαση του μεριδίου ή των μετοχών του αποχωρούντος ή

αποβιώσαντος εταίρου ή μετόχου σε τρίτο, ή δεν συμφωνείται η αγορά αυτών από ορισμένους ή όλους τους υπολοίπους, η οφειλόμενη στον αποχωρούντα ή στους κληρονόμους του αποβιώσαντος αποζημίωση καθορίζεται από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή κοινής αποδοχής ή, σε περίπτωση μη συμφωνίας, επιλεγόμενο από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από αίτηση του παραπάνω εταίρου ή μετόχου ή των καθολικών διαδόχων αυτού.

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

5. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές επιτρέπεται να συμμετέχουν σε μία μόνο εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών.

\* Το πρώτο εδάφιο της § 1 του άρθρου 17 τίθεται, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 § 12 του π.δ 341/97.

Βλέπε και άρθρο 38 § 1 Ν. 2733/1999 (ΦΕΚ τ. Α' 155/1999) που ορίζει τα εξής: "1. Στα Μητρώα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών εγγράφεται και κάθε ελεγκτική εταιρεία που το σύνολο των κοινών μετά ψήφου μετοχών της είναι ονομαστικές και κατέχεται από μία ή περισσότερες εταιρείες της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του π.δ 226/1992, όπως ισχύει εκάστοτε".

Σχετική και η διάταξη του άρθρου 3 § 1 του π.δ 341/97 που έχει ως εξής: Το Εποπτικό Συμβούλιο διαγράφει από το Μητρώο της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του π.δ 226/1992 κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία η οποία μετά την παρέλευση ενός έτους από της δημοσιεύσεως του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δεν πληροί όλες τις προϋποθέσεις της § 1 του άρθρου 17 του π.δ 226/1992, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιείται με τις διατάξεις της § 12 του άρθρου 1 του παρόντος.



## Άρθρο 18 - ΑΝΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΑΜΟΙΒΗ

1. α. Για κάθε έλεγχο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, τα κατά νόμο αρμόδια όργανα εκλέγουν σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις μία τουλάχιστον από τις εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό Μητρώο της παραγράφου 5 του άρθρου 13, η οποία αναθέτει την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου σε έναν τουλάχιστον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, διορίζοντάς τον για το σκοπό αυτό με τον αναπληρωματικό του.

β. Κάθε οικονομική μονάδα που υπόκειται στην υποχρέωση τακτικού ελέγχου μπορεί να ζητήσει από μία ή περισσότερες εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών πίνακα των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που ανήκουν στη δύναμη της. Από τον πίνακα αυτό, η προς έλεγχο μονάδα μπορεί να προτείνει στην εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία το διορισμό ενός ή περισσότερων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, με τους αναπληρωματικούς τους. Η εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών αποφασίζει για την αποδοχή ή μη της πρότασης αυτής.

γ. Η κατά τα άνω εκλογή εταιρείας ή κοινοπραξίας και ο διορισμός Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ή Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, υπόκειται στις ρυθμίσεις και τους περιορισμούς των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

2. Κατά την ανάληψη των ελέγχων που προβλέπονται από την προηγούμενη παράγραφο διασφαλίζεται η ανεξαρτησία από την ελεγχόμενη μονάδα, τόσο της εκλεγόμενης εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών, όσο και του διοριζόμενου τακτικού ελεγκτή, καθώς και η δυνατότητα καλής και έγκαιρης εκτέλεσης του κάθε αναλαμβανόμενου ελέγχου. Ειδικότερα:

α. Η ανάληψη οποιουδήποτε τακτικού ελέγχου γίνεται με την προϋπόθεση ότι η αμοιβή του συγκεκριμένου ελέγχου δεν υπερβαίνει το ένα δέκατο του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία κατά τη διάρκεια της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής χρήσης. Κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής από κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία εγγραφόμενη στο Μητρώο του Σ.Ο.Ε.Λ, ως σύνολο εσόδων της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής χρήσης λαμβάνεται το γινόμενο του συνόλου της ανώτατης επιτρεπόμενης ετήσιας απασχόλησης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και του βοηθητικού ελεγκτικού προσωπικού της, επί το εκάστοτε ισχύον ενιαίο ωρομίσθιο της ίδιας εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών.

β. Η ανάθεση του τακτικού ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας σε συγκεκριμένο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή γίνεται για μια διαχειριστική χρήση και δεν μπορεί να επαναλαμβάνεται για περισσότερες από πέντε (5) συνεχείς ή διακεκομμένες χρήσεις, εκτός αν έχει παρέλθει τριετία από την έκδοση του τελευταίου Πιστοποιητικού Ελέγχου του στη μονάδα αυτή. Κατ' εξαίρεση, το Εποπτικό Συμβούλιο μπορεί να εγκρίνει το διορισμό του ιδίου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για μια επιπλέον χρήση, εφόσον κρίνει την παράταση αυτή αναγκαία. Επίσης, για μια τριετία ύστερα από τη λήξη αναστολής χορηγηθείσας κατά τις διατάξεις του άρθρου 22, απαγορεύεται η από μέρους του επανερχόμενου μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ανάληψη του τακτικού ελέγχου οικονομικής μονάδας ή συνδεδεμένης με αυτή επιχείρησης, στην οποία το μέλος αυτό είχε προσφέρει υπηρεσίες με οποιονδήποτε τρόπο κατά τη διάρκεια της αναστολής του.

γ. Η συνολική απασχόληση Ασκούμενου ή Ασκούμενων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σε κάθε συγκεκριμένο έλεγχο δεν υπερβαίνει το σύνολο των ωρών απασχόλησης του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και του λοιπού ελεγκτικού προσωπικού του στον ίδιο έλεγχο.

3. α. Στην κατά την παράγραφο 1 εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών αποστέλλεται έγγραφη ειδοποίηση - εντολή από τη διοίκηση της προς έλεγχο μονάδας, μέσα σε πέντε (5) ημέρες από την ημερομηνία της εκλογής. Στην εντολή περιλαμβάνεται και το όνομα ή τα ονόματα των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που ενδεχομένως προτείνονται από την προς έλεγχο μονάδα.

β. Η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία οφείλει να αποποιηθεί αμέσως την εκλογή της, αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των περιπτ. α' ή γ' της προηγούμενης παραγράφου 2, γνωστοποιώντας την αποποίησή της και στο Εποπτικό Συμβούλιο. Η παράλειψη της υποχρέωσης αυτής συνεπάγεται την επιβολή χρηματικής ποινής σε βάρος της εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών από 1.500 Ευρώ μέχρι το τριπλάσιο της ελάχιστης αμοιβής ελέγχου, όπως αυτή προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6. Για την παράλειψη και την έκταση της χρηματικής ποινής αποφασίζει το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

γ. Αν η εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών δεν αποποιείται τον έλεγχο, οφείλει μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της εντολής να γνωστοποιήσει στην προς έλεγχο μονάδα και στο Εποπτικό Συμβούλιο το όνομα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ή Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, στους οποίους ανέθεσε την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου καθώς και τις προϋπολογιζόμενες ώρες πραγματοποίησης του ελέγχου αυτού. Οι

ώρες αυτές, συνυπολογιζόμενων και των ωρών άλλων τακτικών ελέγχων που έχουν ήδη ανατεθεί σε ένα Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και πρέπει να πραγματοποιηθούν μέσα στη δωδεκάμηνη περίοδο από 1ης Ιουλίου εκάστου έτους μέχρι την 30ή Ιουνίου του επόμενου, δεν μπορεί να υπερβαίνουν το ανώτατο όριο ετήσιο απασχόλησης του ιδίου και του απ' αυτόν απασχολούμενου ελεγκτικού προσωπικού, όπως το όριο αυτό καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Τυχόν υπέρβαση του πιο πάνω ορίου, συνεπάγεται την επιβολή χρηματικής ποινής σε βάρος της εταιρείας ή κοινοπραξίας, από 1.500 Ευρώ μέχρι το τριπλάσιο της αμοιβής που αντιστοιχεί στις καθ' υπέρβαση ανατεθείσες ώρες ελέγχου, η οποία αποφασίζεται από το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

4. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που διορίστηκε για τον τακτικό έλεγχο έχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του άρθρου 16 και υπογράφει το σχετικό Πιστοποιητικό ή την Έκθεση Ελέγχου επ' ονόματί του και για λογαριασμό της εταιρείας ή κοινοπραξίας που του ανέθεσε τον έλεγχο. Αντίγραφο των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων αποστέλλεται από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή στο Εποπτικό Συμβούλιο, μέσα σε δύο μήνες από την έκδοση του Πιστοποιητικού Ελέγχου, μαζί με ανάλυση των ωρών απασχόλησης του ιδίου και του καθενός από το βοηθητικό προσωπικό του στο συγκεκριμένο έλεγχο.

5. Αν ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής μονάδας ανατίθεται σε δύο ή περισσότερους τακτικούς ελεγκτές που διορίστηκαν από μία ή περισσότερες εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών, οι ελεγκτές διενεργούν από κοινού τον έλεγχο και ευθύνονται εις ολόκληρον για κάθε βλάβη από τη χρήση του Πιστοποιητικού Ελέγχου. Οι ελεγκτές εκδίδουν ενιαίο Πιστοποιητικό Ελέγχου, στο οποίο διαχωρίζουν τη γνώμη τους σε περίπτωση διαφωνίας.

6. Η μείωση της αμοιβής ελέγχου της παραγράφου 1 του άρθρου 3, όπως αυτή καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, απαγορεύεται. Ειδικότερα:

α. Με γενικές ή ειδικές αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου, καθορίζονται ετησίως οι ελάχιστες ώρες πραγματοποίησης του τακτικού ελέγχου της κάθε μονάδας ή κατηγορίας μονάδων, οι οποίες πραγματοποιούνται μόνο από μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ εγγεγραμμένα στα οικεία Μητρώα του άρθρου 13.

Για τον καθορισμό των ωρών αυτών, το Εποπτικό Συμβούλιο λαμβάνει ιδίως υπόψη τα δεδομένα της απαιτούμενης χρονικής απασχόλησης στη συγκεκριμένη ή σε παρεμφερείς μονάδες, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί από τους τακτικούς ελέγχους του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, καθώς και το αντικείμενο των εργασιών τους, το

σύνολο ενεργητικού και τον ετήσιο κύκλο εργασιών και τον αριθμό του απασχολούμενου προσωπικού τους.

β. Οι κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενες ώρες, καθώς και το ελάχιστο μέσο ενιαίο ωρομίσθιο, που ισχύει κάθε φορά για την απασχόληση του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και του βοηθητικού ελεγκτικού προσωπικού του, βρίσκονται στη διάθεση των εταιρειών ή κοινοπραξιών ελεγκτών.

γ. Κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί να διαφοροποιεί το μέσο ενιαίο ωρομίσθιο απασχόλησης των ελεγκτών της σε τιμή μεγαλύτερη του καθοριζόμενου από το Εποπτικό Συμβούλιο ελάχιστου ύψους του, με την προϋπόθεση ότι η διαφοροποίηση αυτή γνωστοποιείται στο Εποπτικό Συμβούλιο και ισχύει γενικά για όλους τους τακτικούς ελέγχους που αναλαμβάνονται από την εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών ύστερα από την ημερομηνία της παραπάνω γνωστοποίησης.

δ. Η υπέρβαση των προϋπολογιζόμενων ωρών πραγματοποίησης τακτικού ελέγχου, που συνεπάγεται την αύξηση της αμοιβής ελέγχου, επιτρέπεται πάντοτε με την προϋπόθεση ότι αυτή έχει γίνει αποδεκτή από την ελεγχόμενη μονάδα.

ε. Το Εποπτικό Συμβούλιο παρακολουθεί τη νομιμότητα της ανάθεσης των τακτικών ελέγχων, καθώς και τις τιμολογούμενες αμοιβές και ερευνά κάθε περίπτωση έκπτωσης ή επιστροφής, της κατά τις διατάξεις αυτής της παραγράφου προσδιοριζόμενης ελάχιστης αμοιβής ελέγχου. Για το σκοπό αυτό το Εποπτικό Συμβούλιο μπορεί να καλεί κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών να του υποβάλει τα κατά την κρίση του στοιχεία ή να αποφασίζει για τη διενέργεια ειδικού λογιστικού ελέγχου επί των βιβλίων και στοιχείων της, διενεργουμένου από διμελή τουλάχιστον Επιτροπή που συγκροτεί από μέλη του Εποπτικού και του Επιστημονικού Συμβουλίου. Στην περίπτωση που διαπιστώνεται ότι, με οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, έχει γίνει διαφοροποίηση της αμοιβής τακτικού ελέγχου κάτω της ελάχιστης, η Ε.Λ.Τ.Ε. αποφασίζει για την επιβολή χρηματικής ποινής σε βάρος της υπεύθυνης εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών, από 1.500 Ευρώ κατ' ελάχιστον μέχρι το εικοσαπλάσιο του ποσού της διαφοροποίησης. Σε περίπτωση υποτροπής, η επιβαλλόμενη νέα χρηματική ποινή δεν μπορεί να είναι χαμηλότερη από το τριπλάσιο της προηγούμενης.

7. Κάθε ανάθεση τακτικού ελέγχου καταχωρίζεται σε ειδικές μερίδες κατά Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών λογιστών, τις οποίες τηρεί το Εποπτικό Συμβούλιο για την παρακολούθηση, τόσο της προσωπικής συμμετοχής του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή στους ανατιθέμενους σ' αυτόν ελέγχους

και της τήρησης του καθοριζόμενου από το Εποπτικό Συμβούλιο ανώτατου ορίου ετήσιας απασχόλησης του κάθε Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και του ελεγκτικού προσωπικού του, όσο και της τήρησης των λοιπών διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου. Η μη έγκαιρη συμμόρφωση εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών στις επιβαλλόμενες σε βάρος της χρηματικές ποινές, πέρα από τις διαδικασίες της παραγράφου 1 του πιο κάτω άρθρου 23, επισύρει και την ποινή της πρόσκαιρης διαγραφής, μέχρι ενός έτους, των μελών της διοίκησης ή διαχείρισής της από το μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, η οποία αποφασίζεται από την Ε.Λ.Τ.Ε.

### Άρθρο 19 - ΕΥΘΥΝΗ - ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΚΑΛΥΨΗ

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ευθύνεται για κάθε ζημία εκ θετικής ενεργείας ή παραλείψεώς του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφ' όσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκήσαντος 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 ετησίων αποδοχών του προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνομένου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή κατά τη προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, εφόσον οι τελευταίες υπερβαίνουν το προηγούμενο όριο. Σε περίπτωση των ελεγκτικών εταιρειών τα παραπάνω όρια αφορούν στο κάθε μέτοχο ή εταίρο χωριστά η δε εταιρεία, θεωρείται αλληλεγγύως συνυπεύθυνη για την κάλυψη της προσγενομένης από το μέτοχο ή εταίρο ζημίας.

2. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες 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 την ευθύνη προς αποζημίωση οιασδήποτε ζημιωθέντος φυσικού ή νομικού προσώπου κατά τα στη παράγραφο 1 αναφερόμενα. Η ασφαλιστική κάλυψη δεν μπορεί να είναι κατώτερη του 150% του συνόλου των αμοιβών, τις οποίες ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή ελεγκτική εταιρεία ή η κοινοπραξία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών έλαβαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, οπωσδήποτε δε δεν μπορεί να είναι κατώτερη του δεκαπλάσιου των συνολικών εκάστοτε ετησίων αποδοχών του προέδρου του Αρείου Πάγου.

3. Κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί, αντί της εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου 2, να έχει επενδύσει σε τίτλους του ελληνικού δημοσίου τοποθετημένους επ' ονόματί της σε τράπεζα νομίμως λειτουργούσα στην Ελλάδα, ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από το δεκαπλάσιο των συνολικών εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου, υποβάλλοντας αντίγραφο του σχετικού αποδεικτικού ή αποδεικτικών στη Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου. Η τοποθέτηση αυτή προορίζεται για κάλυψη της ευθύνης της εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών για αποζημίωση οποιουδήποτε ζημιωθέντος φυσικού ή νομικού προσώπου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη παραπάνω παράγραφο 1. Το Εποπτικό Συμβούλιο δικαιούται να ζητεί οποτεδήποτε, είτε αντίγραφο του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, αν εφαρμόζεται η παράγραφος 2, είτε απευθείας επιβεβαιώσεις των τραπεζών αναφορικά με το τρέχον ύψος των προαναφερομένων τοποθετήσεων της κάθε εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών, η οποία και οφείλει να επιτρέπει τις επιβεβαιώσεις αυτές.

#### Άρθρο 21 - ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΕΚ ΤΟΥ ΜΗΤΡΩΟΥ

1. Παν μέλος του Σώματος διαγράφεται εκ του Μητρώου εφόσον:

α) Τιμωρηθεί πειθαρχικώς με την ποινή της οριστικής παύσεως ή δύο φορές με προσωρινή παύση.

β) Καταστεί πνευματικώς ανίκανος προς άσκηση των καθηκόντων του.

γ) Καταδικαστεί τελεσιδικώς με απόφαση ποινικού δικαστηρίου σε οποιαδήποτε ποινή για ένα ή περισσότερα από τα αδικήματα που αναφέρονται στο Παράρτημα 1 του παρόντος.

δ) Υποβάλλει παραίτηση.

ε) Συμπληρώσει το 70ό έτος της ηλικίας του ή έχει συνταξιοδοτηθεί ενωρίτερα.

2. Η διαγραφή διατάσσεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου και δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες ή οικονομικά περιοδικά της πρωτεύουσας. Αν ο διαγραφόμενος ασκούσε το επάγγελμα σε πόλη, εκτός του νομού Αττικής, η μία από τις δύο δημοσιεύσεις γίνεται σε εφημερίδα της περιφέρειας ασκήσεως του επαγγέλματος.

## Άρθρο 22 - ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΑΣΚΗΣΕΩΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που επιθυμεί να διακόψει προσωρινά την άσκηση του επαγγέλματός του υποχρεούται να υποβάλλει αίτηση προς το Εποπτικό Συμβούλιο το οποίο του χορηγεί τη σχετική άδεια.

2. Ο λαβών την παραπάνω άδεια τελεί εν αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος. Κατά τη διάρκεια της αναστολής δεν ισχύουν ως προς τον τυχόντα αυτής τα ασυμβίβαστα του άρθρου 15 παρ. 1 του παρόντος. Η αναστολή αυτή δεν δύναται να διαρκέσει πέραν της διετίας δυνάμενη να παραταθεί μέχρι δύο εισέτι έτη για εξαιρετικούς λόγους με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

Μετά τη λήξη της αναστολής χάνει την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, εφόσον δεν επανέλθει εντός του τριμήνου, οπότε και επαναφέρεται αυτοδικαίως στη βαθμίδα του Επίκουρου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

3. Η εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών Λογιστών που είναι εγγεγραμμένη στο ειδικό Μητρώο της παραγράφου 5 του άρθρου 13, μπορεί να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την πρόσκαιρη διακοπή ασκήσεως του επαγγέλματος Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, Επίκουρου ή Δόκιμου, αν αυτός, για αποδεδειγμένους λόγους υγείας, αδυνατεί να εκτελέσει ελεγκτικό έργο για συνεχές χρονικό διάστημα που διαρκεί περισσότερο από δύο μήνες. Για τους λόγους και το χρόνο της διακοπής αποφαίνεται το Εποπτικό Συμβούλιο με βάση τα προσκομιζόμενα στοιχεία. Αν το Εποπτικό Συμβούλιο εγκρίνει τη διακοπή, αυτή δεν μπορεί να διαρκέσει για συνεχές ή διακεκομμένο χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της διετίας ή για όσο μικρότερο χρονικό διάστημα έπαυσαν να συντρέχουν οι λόγοι εγκρίσεως της διακοπής.

4. Οι Επίκουροι και Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές μπορούν να διακόπτουν όποτε επιθυμούν την άσκηση του επαγγέλματος. Η διακοπή αυτή αναγγέλλεται υποχρεωτικά στο Εποπτικό Συμβούλιο και καταχωρίζεται στο Μητρώο του καθενός. Η διακοπή της ασκήσεως του επαγγέλματος από Επίκουρο και Δόκιμο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή για συνεχές ή διακεκομμένο χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της πενταετίας συνεπάγεται αυτοδικαίως τη διαγραφή του από το Μητρώο των Επικούρων ή Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί μέχρι δύο ακόμη έτη για εξαιρετικούς λόγους με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

## Άρθρο 23 - ΠΟΡΟΙ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

1. Πόροι του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι:

α) Εισφορά 2% επί των αμοιβών που τιμολογούνται και εισπράττονται από τις εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών. Με αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου η εισφορά αυτή μπορεί να αυξάνεται μέχρι 3 %, όταν η αύξηση είναι αναγκαία για την αντιμετώπιση των προβλεπόμενων δαπανών του Σ.Ο.Ε.Λ.

β) Οι εισφορές των Ορκωτών, των Επίκουρων και των Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που καθορίζονται εκάστοτε με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του Σώματος.

γ) Οι χρηματικές ποινές και τα πρόστιμα που επιβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 18 και την παράγραφο 4 του άρθρου 20.

δ) Οι προς το Σώμα δωρεές, κληροδοσίες και κρατικές ή κοινοτικές επιχορηγήσεις.

ε) Τα έσοδα εκ της διαθέσεως βιβλίων, εντύπων και εν γένει εκδόσεων του Σώματος.

στ) Τα εισοδήματα εκ της καθ' οιονδήποτε τρόπο εκμεταλλεύσεως της κινητής ή ακινήτου περιουσίας αυτού.

Τα υπό στοιχεία α, β και γ έσοδα αποδίδονται ευθέως στην οικονομική υπηρεσία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ανά ημερολογιακό τρίμηνο, και εντός του επόμενου μήνα, με ευθύνη των εταιρειών ή κοινοπραξιών ελεγκτών, της ευθύνης τους καλυπτούσης και τις εισφορές και τα πρόστιμα που οφείλονται από τους συμμετέχοντες Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τους απασχολούμενους Επίκουρους και Δοκίμους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Καθυστερημένες εισφορές, χρηματικές ποινές και πρόστιμα των πιο πάνω περιπτώσεων α, β και γ, εισπράττονται αναγκαστικώς κατά τις διατάξεις περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων. Ως εκτελεστός τίτλος χρησιμεύει απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου διαπιστούσα την οφειλή.

2. Μετά από απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, παρέχοντος και τη σχετική εξουσιοδότηση, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών δύναται να συνάπτει δάνεια από τράπεζα ή από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, παρέχων σαν εγγύηση το ποσοστό επί των κατά τη παράγραφο 1 στοιχεία α και β εσόδων.

3. Οι εγγραφόμενοι στα Μητρώα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών καταβάλλουν παράβολο εγγραφής που καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Ειδικώς για την περίοδο μέχρι της πρώτης Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως το παράβολο εγγραφής ορίζεται ως εξής:



Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές 150 Ευρώ  
Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές 120 Ευρώ  
Δοκιμοί Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές 100 Ευρώ  
Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές 60 Ευρώ

Με αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης μπορεί να δημιουργηθεί συνεγγυητικό κεφάλαιο για την αντιμετώπιση τυχόν επισφαλών απαιτήσεων από τους ελέγχους που είναι υποχρεωτικοί για τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

4. Με αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου καθορίζεται το κατώτατο εισόδημα διαβίωσης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Επικούρων και Δοκίμων για όσο χρόνο τελούν σε πρόσκαιρη διακοπή του επαγγέλματος τους, σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 22. Το εισόδημα αυτό καταβάλλεται από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, αντλούμενο από τους πόρους του παρόντος άρθρου, στο μέτρο που δεν καλύπτεται από το Λογαριασμό Υγείας Μελών του Σ.Ο.Ε.Λ.

#### Άρθρο 24 - ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Παράγραφοι 1 - 9<sup>3</sup>

10. Οι Λογαριασμοί Επικουρικής Συνταξιοδότησης, Πρόνοιας και Υγείας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών εξακολουθούν να έχουν το δημόσιο χαρακτήρα τους και παραμένουν ως Λογαριασμοί του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και οι εισφορές τους καθίστανται υποχρεωτικές και για τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, τους Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, τους Δοκίμους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές οι οποίοι εντάσσονται στους Ασφαλιστικούς αυτούς Λογαριασμούς. Τους λογαριασμούς αυτούς τους διαχειρίζεται το Εποπτικό Συμβούλιο.

11. Το πρώτο Εποπτικό Συμβούλιο που θα διοικήσει το Σώμα από την έναρξη ισχύος του παρόντος και μέχρι τη σύγκληση της Τρίτης Τακτικής Γενικής Συνέλευσης του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών συγκροτείται με κοινή

---

<sup>3</sup>Οι διατάξεις των §§ 1-9 του άρθρου 24 του π.δ 226/92, όπως είχαν τροποποιηθεί με το άρθρο 2 του π.δ 121/93, καταργήθηκαν με το άρθρο 18 § 8 του Ν. 2231/94.

απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορίου. Το αυτό ισχύει και για το πρώτο Επιστημονικό Συμβούλιο του Σώματος.

12. Προσαρτάται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του παρόντος το παράρτημα 1 το οποίο έχει ως ακολούθως:

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1**

### **ΚΩΛΥΜΑΤΑ ΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ**

1. Κωλύματα διορισμού από στρατιωτικές υποχρεώσεις.

Δεν διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών:

α) ο μη εγγεγραμμένος εις τα μητρώα αρρένων ή επί θηλέων εις το γενικό μητρώον των δημοτών,

β) ο μη εκπληρώσας τις στρατιωτικές αυτού υποχρεώσεις ή μη απαλλαγείς τούτων νομίμως και

γ) ο ανυπότακτος ή ο τελεσιδίκως καταδικασθείς επί λιποταξία.

2. Κώλυμα εκ ποινικής καταδίκης, απαγορεύσεως και δικαστικής αντίληψεως.

(α) Δεν διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ο καταδικασθείς για κακούργημα, καθώς και ο λόγω καταδίκης στερηθείς των πολιτικών δικαιωμάτων και μετά τη λήξη του ορισθέντος δια τη στέρηση του χρόνου.

(β) Δεν διορίζεται ωσαύτως ο καταδικασθείς σε οιαδήποτε ποινή για κλοπή, υπεξαίρεση (κοινή και εν υπηρεσία), απάτη, εκβιασμό, πλαστογραφία, απιστία, δωροδοκία, καταπίεση, παράβαση καθήκοντος, έγκλημα κατά των ηθών και συκοφαντική δυσφήμιση. Επίσης δεν διορίζεται ο υπόδικος δια τελεσιδίκου βουλεύματος παραπεμφθείς για κακούργημα ή για κάποια από τα πλημμελήματα που αναφέρονται στη παρούσα παράγραφο.

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

(δ) Δεν διορίζεται ο τελών υπό απαγόρευση ή δικαστική αντίληψη.

3. Κωλύματα εξ ελλείψεως του προσήκοντος ήθους.

(α) Ουδείς διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, αν δεν έχει το προσήκον ήθος.

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

#### Άρθρο 25 - ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Η ισχύς του παρόντος αρχίζει από της δημοσιεύσεώς του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η εφαρμογή των ρυθμίσεων του παρόντος αρχίζει μετά ένα (1) έτος από της ημερομηνίας της δημοσιεύσεώς του κατά τα ανωτέρω. \*

\* Η ισχύς του π.δ 226/92 άρχισε την 1η Μαΐου 1993 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 § 2 του ν. 2076/1992. Ολόκληρο το άρθρο 32 καταργήθηκε με το άρθρο 18 § 8 του ν.2231/1994.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ**

#### **3.1 ΕΛΕΓΧΟΣ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ**

Όπως είναι γνωστό ένα από τα τρία θεσμικά όργανα (Γενική Συνέλευση, Διοικητικό Συμβούλιο, Ελεγκτής) λειτουργίας του θεσμού της Ανώνυμης Εταιρίας, σχεδόν σε όλες τις χώρες του Κόσμου, είναι ο Ελεγκτής.

Ο ρόλος αυτού του θεσμικού οργάνου, με αυξημένα μάλιστα επαγγελματικά προσόντα και ανεξαρτησία, προσωπική και λειτουργική, έχει ανατεθεί στον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή.

Ο θεσμός του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ήλθε στην Ελλάδα το 1995, ενώ με την πλήρη προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της 8ης Οδηγίας (84/253) της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν καθοριστεί τα απαιτούμενα αυξημένα προσόντα για την άσκηση του επαγγέλματος.

Δεδομένου ότι το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι μέλος της International Federation of Accountants (IFAC), από της ιδρύσεως της, παρακολουθεί και εφαρμόζει όπου είναι δυνατό στο πλαίσιο της ισχύουσας νομοθεσίας τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

Κατά συνέπεια, το καθορισμένο από την 8η Οδηγία πλαίσιο των επαγγελματικών προσόντων, οι κανόνες ασκήσεως του Ελεγκτικού επαγγέλματος και της επαγγελματικής δεοντολογίας και το πλαίσιο των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων της IFAC, οριοθετούν ότι το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ασκείται μέσα στο πλαίσιο διεθνών αρχών και κανόνων.

Η συστηματική διεξαγωγή του τακτικού ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων προϋποθέτει ότι ο εξωτερικός (ορκωτός) ελεγκτής διαθέτει όλα τα απαραίτητα προσόντα, επιδεικνύει την πρέπουσα επιμέλεια κατά την άσκηση των καθηκόντων του και αναλαμβάνει την ευθύνη των πράξεων και των παραλείψεων του έναντι της

ελεγχόμενης επιχείρησης και των τρίτων. Τις βασικές αυτές προϋποθέσεις οριοθετούν τα γενικά πρότυπα της Ελεγκτικής.

Στη χώρα μας, τα θέματα που αφορούν τα προσόντα, τα καθήκοντα, τις υποχρεώσεις και τις επαγγελματικές ευθύνες των ελεγκτών ρυθμίζονται από τους νόμους 2190 του 1920 περί Ανωνύμων Εταιριών και 1969 του 1991 περί Εταιρειών Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου, Αμοιβαίων Κεφαλαίων κ.λ.π. Πιο εξειδικευμένες ρυθμίσεις των ίδιων θεμάτων παρέχουν διάφορα προεδρικά διατάγματα, το πιο βασικό από τα οποία είναι το Π.Δ. 226 του 1992, όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 341 του 1997.

### **3.2 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ**

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

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

Στην πράξη, οι επιχειρήσεις ενημερώνουν τους τρίτους σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, καταρτίζοντας και δημοσιοποιώντας εκθέσεις - απολογισμούς, οι πιο γνωστές από τις οποίες είναι οι λογιστικές καταστάσεις. Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της, τις προοπτικές της και την ικανότητα της να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις και να τηρεί τις δεσμεύσεις της έναντι των τρίτων.

Είναι όμως αξιόπιστες οι πληροφορίες που περιέχουν οι λογιστικές καταστάσεις;

Μήπως οι ισχυρισμοί της διοίκησης δεν είναι ειλικρινείς; Μήπως η επιχείρηση πέτυχε τους στόχους της θέτοντας σε κίνδυνο τις προοπτικές ανάπτυξης της ή και ακόμη τη δυνατότητα να επιβιώσει στο άμεσο μέλλον; Μήπως η βελτιωμένη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης είναι αποτέλεσμα παράνομων ενεργειών της; Μήπως η όλη λειτουργία της αντιβαίνει προς το κοινωνικό συμφέρον;

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

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

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

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

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

δ. Των μετόχων, των δανειστών και των προμηθευτών καθώς δημοσιοποιεί αποκλίσεις των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων από την πραγματικότητα και επιτρέπει την άντληση αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τη ρευστότητα και την αποδοτικότητα της επιχείρησης.

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

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

α. Ενίσχυση της θέσης των επιχειρήσεων ανάμεσα στους άλλους φορείς της κοινωνίας.

β. Ορθολογικότερη κατανομή και εκμετάλλευση των οικονομικών πόρων.

γ. Δημιουργία ευκαιριών επένδυσης και οικονομικής ανάπτυξης καθώς ενισχύουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις επιχειρηματικές μονάδες και διευρύνουν το

ρόλο των αγορών χρήματος και κεφαλαίου.

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

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

Η σπουδαιότητα του ρόλου του εξωτερικού ελεγκτή δεν μπορούσε να διαφύγει της προσοχής του νομοθέτη. Έτσι, στη χώρα μας, οι μεγάλες ανώνυμες εταιρείες είναι υποχρεωμένες από το νόμο να υποβάλουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σε τακτικό έλεγχο από εξωτερικούς ελεγκτές. Σε άλλες χώρες με οργανωμένες αγορές κεφαλαίου, τον τακτικό έλεγχο των λογιστικών βιβλίων επιζητούν οι ίδιοι οι μέτοχοι.

Ο ρόλος του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός σήμερα που καταργούνται τα σύνορα και οι φραγμοί στην κίνηση κεφαλαίων από μια χώρα στην άλλη. Έτσι, οι θετικές διαβεβαιώσεις του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων επιτρέπουν, για παράδειγμα, στις ελληνικές επιχειρήσεις να αντλούν κεφάλαια από διεθνείς χρηματαγορές, να επεκτείνουν τις εξαγωγές τους σε αγορές άλλων χωρών, να συγχωνεύουν τις παραγωγικές δραστηριότητες τους με αυτές ξένων εταιριών κ.λ.π.

Τη συμβολή του εξωτερικού ελέγχου στη διευκόλυνση της κίνησης κεφαλαίων και στην ανάπτυξη της ενιαίας ευρωπαϊκής αγοράς έχει αναγνωρίσει και η Ευρωπαϊκή Ένωση. Τα αρμόδια όργανα της επιδιώκουν την εναρμόνιση του ελεγκτικού επαγγέλματος στις χώρες μέλη της, ώστε να αναβαθμιστεί η θέση του ελεγκτή και να ενισχυθεί το κύρος του διεθνώς.

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

### 3.3 ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

Οι θεμελιώδεις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως προσδιορίζονται στις διακηρύξεις και τα Ελεγκτικά Πρότυπα<sup>4</sup> της IFAC έχουν ως εξής:

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

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

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

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

### 3.4 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Το δεύτερο από τα γενικά πρότυπα της Ελεγκτικής ορίζει ότι ο ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος και ανεπηρέαστος στη σκέψη για να μπορέσει να κερδίσει την εμπιστοσύνη του κοινού και να αποκτήσει το απαραίτητο προσωπικό και επαγγελματικό κύρος. Κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας, ο ελεγκτής πρέπει να είναι έντιμος, ευθύς και ειλικρινής. Να είναι επίσης απαλλαγμένος από προκαταλήψεις, εύνοιες και από ο,τιδήποτε θα μπορούσε να θεωρηθεί ασυμβίβαστο προς την ακεραιότητα του χαρακτήρα του και το επάγγελμα του.

Το Π.Δ. 226 ορίζει ότι οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν πλήρη προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με τον ελεγχόμενο. Επίσης, οι εταιρείες και οι κοινοπραξίες ελεγκτών πρέπει να έχουν οικονομική και λειτουργική αυτοτέλεια

---

<sup>4</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Αθήνα 1994



και ανεξαρτησία από οποιοδήποτε ελεγχόμενο ή άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο καθώς και επαρκή δύναμη σε ελεγκτικό προσωπικό για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των αναλαμβανόμενων ελέγχων.

Τη ζητούμενη ανεξαρτησία του ελεγκτή εξασφαλίζουν σε μεγάλο βαθμό οι διαδικασίες α) της επιλογής του ορκωτού ελεγκτή από την προς έλεγχο επιχείρηση, β) της ανάθεσης του ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων και γ) του καθορισμού της αμοιβής του ελεγκτή.

### **3.5 ΚΑΝΟΝΕΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ**

Οι κανόνες δεοντολογίας<sup>5</sup> του Σώματος των Ορκωτών Ελεγκτών καθιστούν ακόμη πιο δεσμευτικό το πλαίσιο συμπεριφοράς και εργασίας του εξωτερικού ελεγκτή και συμβάλλουν σημαντικά στη διαφύλαξη της ανεξαρτησίας του. Σύμφωνα με τους πιο δεσμευτικούς από τους κανόνες αυτούς, κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει πάντοτε να:

α. Μην ασκεί το ελεγκτικό έργο κατά τρόπο πλημμελή και να είναι ανεξάρτητο από κάθε είδους επιρροή του ελεγχόμενου.

β. Μην αποδέχεται την ευθύνη διεξαγωγής του ελέγχου ή να διακόπτει την ανατεθείσα σε αυτόν εργασία εάν οι υπάρχουσες ή οι διαμορφωθείσες συνθήκες κλονίζουν είτε την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα και την προς αυτόν εμπιστοσύνη των τρίτων είτε τις σχέσεις του με συναδέλφους μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ.

γ. Μην παρέχει στον ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες έχει οριστεί αρμοδίως.

δ. Μην αποφασίζει ο ίδιος για θέματα αρμοδιότητας του ελεγχόμενου.

ε. Μην παρεμβαίνει και να τηρεί αμερόληπτη στάση σε αντικρουόμενες απόψεις των ελεγχόμενων ή άλλων ενδιαφερόμενων.

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

η. Μην αποδέχεται παρεμβάσεις του ελεγχόμενου ή τρίτων σχετικές με την εκτέλεση των καθηκόντων του.

---

<sup>5</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Αθήνα 1999

θ. Μη δέχεται από τον ελεγχόμενο περιποιήσεις ή άλλα δώρα, τα οποία υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρόνησης και φιλοξενίας στον επαγγελματικό χώρο αυτού.

ι. Μη δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή από τον ελεγχόμενο πέραν της νόμιμης.

κ. Μη διαπραγματεύεται τη νόμιμη αμοιβή του ή να δέχεται την εκ των υστέρων μείωση της.

λ. Μην αναλαμβάνει τον υποχρεωτικό από το νόμο έλεγχο μιας οικονομικής μονάδας, στην οποία ο ίδιος ή μέλος της διοίκησης του ελεγκτικού φορέα του έχει διατελέσει μέσα στην τελευταία πενταετία, πριν από το διορισμό του ως τακτικού ελεγκτή της οικονομικής αυτής μονάδας:

- Μέλος της διοίκησης,
- Διευθυντικό στέλεχος,
- Οικονομικός, λογιστικός ή φορολογικός σύμβουλος ή εσωτερικός ελεγκτής με σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ελεύθερος επαγγελματίας.

μ. Είναι ιδιαίτερα επιφυλακτικός όταν στον ελεγχόμενο υπηρετούν καθ' οποιονδήποτε τρόπο συγγενικά ή φιλικά προς αυτόν πρόσωπα.

ν. Τηρεί αυστηρά τις κείμενες νομοθετικές διατάξεις και αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.

Εάν δεν τηρηθούν οι περιορισμοί αυτοί, είναι δυνατόν να δημιουργηθούν καταστάσεις που δυσχεραίνουν την άσκηση του ελέγχου κατά τρόπο αποτελεσματικό και την ανάπτυξη αδιάβλητης επαγγελματικής κρίσης. Η εξασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή ενισχύει τις ιδιότητες της ευθυκρισίας, αμεροληψίας και νηφαλιότητας.

## 3.6 ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

Ο ορκωτός ελεγκτής φέρει αστική ευθύνη έναντι της εταιρίας που ελέγχει και των τρίτων, ποινική και πειθαρχική ευθύνη.

### 3.6.1 Αστική Ευθύνη

Ο νόμος 2190 ρυθμίζει τα θέματα που αφορούν την ευθύνη των ελεγκτών έναντι της εταιρίας μόνο. Γίνεται όμως δεκτό ότι με τη ρύθμιση αυτή δεν αποκλείει την ευθύνη τους και έναντι των τρίτων. Συγκεκριμένα, το άρθρο 37 παρ. 3 έχει ως εξής:

" Οι ελεγκταί ευθύνονται κατά την ενάσκηση των καθηκόντων των δια παν πταίσμα, υποχρεούμενοι εις αποζημίωσιν της εταιρείας. Η εκ του παρόντος ευθύνη δεν δύναται να αποκλεισθή ή τροποποιηθή. Η αξίωσις της εταιρείας παραγράφεται μετά διετίαν".

Η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική και όχι συλλογική, έστω και αν διενήργησαν τον έλεγχο δύο ή περισσότεροι ελεγκτές. Όπως ρητά ορίζει το προηγούμενο άρθρο του νόμου 2190, καταλογίζεται ευθύνη στον ελεγκτή μόνον όταν υπάρχει παράβαση καθήκοντος, πταίσμα και ζημιά.

Η ευθύνη του ελεγκτή είναι δικαιοπρακτική γιατί απορρέει από τη συμβατική σχέση του με την επιχείρηση που ελέγχει. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής έχει αναλάβει συμβατικά την υποχρέωση έναντι της επιχείρησης να διεξάγει με επιμέλεια τον έλεγχο των βιβλίων της. Η μη εκπλήρωση ή η πλημμελής εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής συνιστά παράβαση της σύμβασης.

Είναι πρακτικώς αδύνατο να προσδιοριστεί αντικειμενικά η επιμέλεια με την οποία ο ελεγκτής ασκεί τα καθήκοντα του. Και αυτό γιατί οι ιδιαιτερότητες κάθε ελεγχόμενης μονάδας, οι ιδιομορφίες του αντικειμένου της ελεγκτικής εργασίας, οι παρατηρούμενες διαφοροποιήσεις στο επίπεδο των επαγγελματικών ικανοτήτων του ορκωτού ελεγκτή και των συνεργατών του καθώς και άλλοι παράγοντες παρεμποδίζουν την υιοθέτηση και εφαρμογή ενός ενιαίου κριτηρίου αντικειμενικής μέτρησης της επαγγελματικής του επιμέλειας.

Γενικά, γίνεται δεκτό ότι ο κοινός ή ο ορκωτός ελεγκτής ασκεί με εύλογη επιμέλεια τα καθήκοντα του, εάν:

α. Επιδεικνύει την επιδεξιότητα και την κατάρτιση που θα επεδείκνυε οποιοσδήποτε άλλος εξίσου ικανός ελεγκτής κατά την άσκηση του συγκεκριμένου

ελέγχου.

β. Ακολουθεί τα ελεγκτικά πρότυπα, τους κανόνες και τις οδηγίες του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (αυτή η προϋπόθεση ισχύει μόνο για τους ορκωτούς ελεγκτές).

γ. Διερευνά εμπειριστατωμένα τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγει και αξιολογεί με ιδιαίτερη προσοχή την αποδεικτική τους ισχύ.

δ. Αναλαμβάνει την άσκηση του ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων με ευθύτητα και καλή πίστη.

ε. Δε δέχεται να αναλάβει τον έλεγχο γιατί φρονεί ότι τα προσόντα του και η γενική εμπειρία του δεν επαρκούν γι' αυτό το έργο.

ζ. Φροντίζει ώστε οι συνεργάτες του να επιδεικνύουν εύλογη επιμέλεια.

Ο ελεγκτής ευθύνεται επίσης για κάθε πταίσμα, δηλαδή για δόλο και βαριά ή ελαφρά αμέλεια. Έτσι, εάν δεν κατέβαλε την αναμενόμενη επιμέλεια και δεν μπόρεσε να ανακαλύψει ορισμένες λογιστικές ατασθαλίες ή παρανομίες π.χ. απόκρυψη διανομής μερίσματος από μη πραγματοποιημένα κέρδη, υπεξαίρεση ποσών από την επιχείρηση κ.ά., τότε ευθύνεται έναντι της επιχείρησης.

Τελικά, ο ελεγκτής φέρει την ευθύνη να αποζημιώσει την επιχείρηση για κάθε ζημιά που της προκάλεσε με την παράνομη και υπαίτια συμπεριφορά του. Για παράδειγμα, η μη αποκάλυψη ή η μη έγκαιρη αποκάλυψη λογιστικής ή διαχειριστικής ατασθαλίας ή παρανομίας γίνεται αιτία ζημιάς, γιατί επέτρεψε την παραγραφή κάποιας απαίτησης ή προκάλεσε κυρώσεις που θα μπορούσε να αποφύγει η επιχείρηση εάν είχε αποκαλυφθεί εγκαίρως η ατασθαλία.

Η ευθύνη των ελεγκτών δεν είναι δυνατόν να αποκλειστεί ή να τροποποιηθεί. Δεν έχουν επομένως καμία ισχύ οι όροι του καταστατικού μιας εταιρίας ή της σύμβασης για ανάθεση του ελεγκτικού έργου που αποσκοπούν στον περιορισμό της ευθύνης του ελεγκτή. Με τον τρόπο αυτό ο νομοθέτης προστατεύει το δημόσιο συμφέρον.

Αυτή η απαγόρευση ισχύει για το χρόνο πριν από τη διενέργεια του ελέγχου και όχι μετά την ολοκλήρωση του, οπότε είναι δυνατό να ζημιώσει η επιχείρηση και επομένως, να αξιώσει αποζημίωση. Μετά την επέλευση της ζημιάς και τη γένεση της απαίτησης, η επιχείρηση μπορεί να παραιτηθεί από την αξίωση της κατά των ελεγκτών ή να συμβιβαστεί με αυτούς. Κάθε αξίωση κατά του ελεγκτή υπόκειται σε διετή παραγραφή.

Ο ελεγκτής ευθύνεται και έναντι των τρίτων των οποίων τα συμφέροντα έβλαψε με την παράβαση α) των ελεγκτικών του καθηκόντων και ιδίως του καθήκοντος της εχεμύθειας και β) των παρεπόμενων υποχρεώσεων του. Για παράδειγμα, αξίωση για

αποζημίωση από τον ελεγκτή μπορεί να έχουν οι επενδυτές που είχαν προβεί σε επιζήμιες επενδύσεις, γιατί βασίστηκαν σε ψευδή έκθεση (πιστοποιητικό ελέγχου) του ελεγκτή ή οι μέτοχοι και οι ομολογιούχοι οι οποίοι ζημίωσαν από την παράβαση του καθήκοντος του ελεγκτή για απόλυτη εχεμύθεια.

Επειδή δεν υπάρχει συμβατική σχέση ανάμεσα στον ελεγκτή και τους τρίτους, η ευθύνη του κρίνεται κατά τις διατάξεις για τις δικαιοπραξίες. Έτσι, ο ελεγκτής ευθύνεται για αποζημίωση των τρίτων, των οποίων έβλαψε τα συμφέροντα με πράξεις ή παραλείψεις του, σύμφωνα με όσα ορίζουν τα άρθρα 914 και 919 του Αστικού Κώδικα.

Ειδικά για τους ορκωτούς ελεγκτές ισχύει η διάταξη του άρθρου 19 του Π.Δ. 226 που ορίζει ότι:

"Ο ορκωτός ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία εκ θετικής ενέργειας ή παραλείψεως του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η ευθύνη προς αποζημίωση δεν μπορεί να είναι ανώτερη του πενταπλασίου του συνόλου των εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο".

Σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη για τη θεμελίωση του πταίσματος δεν είναι αρκετή η ελαφρά αμέλεια, αλλά απαιτείται να υπάρχει δόλος και βαριά αμέλεια. Επίσης θα πρέπει να τεκμηριωθεί ότι η ζημιά προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου που δημοσιεύεται μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις.

Ο ελεγκτής εξακολουθεί να είναι υπεύθυνος για την ελεγκτική εργασία του και μετά την υποβολή του πιστοποιητικού ελέγχου στη διοίκηση της επιχείρησης. Έτσι, όταν διαπιστώσει από την εξέταση μεταγενέστερων της χρήσης γεγονότων ότι οικονομική κατάσταση της επιχείρησης δεν ήταν αυτή που παρουσίαζαν οι λογιστικές καταστάσεις, τότε προβαίνει σε τροποποίηση του περιεχομένου του πιστοποιητικού ή σε ανάκληση της υπογραφής του για να περιορίσει τη ζημιά που η εσφαλμένη γνώμη του μπορεί να προκαλέσει στους τρίτους. Η οποιαδήποτε τροποποίηση δημοσιεύεται σε εφημερίδες μεγάλης κυκλοφορίας ώστε να γίνει γνωστή στο ευρύ επενδυτικό κοινό.

Για να είναι σε θέση ο ορκωτός ελεγκτής να ανταποκριθεί πλήρως στις απαιτήσεις της επιχείρησης και των τρίτων προς αποζημίωση, θα πρέπει να έχει ασφαλιστική

κάλυψη από νομίμως λειτουργούσα ασφαλιστική εταιρία. Το άρθρο 19 του Π.Δ. 226 ορίζει ότι η ασφαλιστική κάλυψη δεν μπορεί να είναι κατώτερη του δεκαπλάσιου των εκάστοτε συνολικών ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του 150% του συνόλου των αμοιβών τις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρία ή η κοινοπραξία ορκωτών ελεγκτών έλαβαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Κάθε εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί, αντί να καλύπτεται μέσω ασφαλιστικής εταιρίας, να επενδύσει σε τίτλους του Ελληνικού Δημοσίου ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από το δεκαπλάσιο των εκάστοτε συνολικών ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου. Οι τίτλοι αυτοί πρέπει να είναι τοποθετημένοι επ' ονόματι της εταιρίας ή της κοινοπραξίας σε τράπεζα που λειτουργεί νόμιμα στη χώρα μας. Αντίγραφο δε του σχετικού αποδεικτικού αυτής της τοποθέτησης υποβάλλεται στη γραμματεία του εποπτικού συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.

### **3.6.2 Ποινική Ευθύνη**

Η παράβαση εκ μέρους του ελεγκτή του καθήκοντος α) της μη παράνομης θεώρησης των ετήσιων λογιστικών καταστάσεων, β) της εχεμύθειας και γ) της δήλωσης κωλύματος διορισμού του ως ελεγκτή συνεπάγεται την ποινική του ευθύνη. Ο νομοθέτης ορίζει το είδος και το ύψος της ποινής (τιμωρίας) για κάθε περίπτωση παράβασης του καθήκοντος.

Σύμφωνα με το άρθρο 63β του νόμου 2190:

" Ελεγκτές ανωνύμων εταιριών ... αν από αμέλεια θεώρησαν ως νομίμως έχοντα, ισολογισμό που καταρτίστηκε παρά τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών και με χρηματική ποινή μέχρι 250 ευρώ ή με μία από τις ποινές αυτές. Σε περίπτωση όμως δόλου τιμωρούνται με τις ποινές του άρθρου 57".

Το άρθρο 63γ παρ. 2 του ίδιου νόμου αναφέρεται στην παράβαση του καθήκοντος της εχεμύθειας του ελεγκτή και ορίζει ότι:

"... Τιμωρείται διά φυλακίσεως μέχρι τριών μηνών πας ελεγκτής ανωνύμων εταιρειών, όστις δεν ήθελε τηρήσει απόλυτον εχεμύθειαν, περί των παρ' αυτού παρατηρηθέντων εν τη λειτουργία της εταιρείας...".

Το ίδιο θέμα καλύπτει και το άρθρο 16 του Π.Δ. 226 που δηλώνει ότι:

" Ο ορκωτός ελεγκτής υποχρεούται να τηρεί απόλυτη εχεμύθεια περί των όσων λαμβάνει γνώση κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Την υποχρέωση αυτή έχουν επίσης τόσο το ελεγκτικό όσο και το λοιπό προσωπικό που απασχολεί ο ορκωτός ελεγκτής...".

Ο ελεγκτής έχει σοβαρή υποχρέωση να είναι εχέμυθος σχετικά με όσα παρατηρεί κατά την άσκηση του ελέγχου. Πολλές από τις πληροφορίες που συλλέγει (π.χ. στοιχεία κόστους, όροι αγοράς, έκδοση μετοχών κ.λ.π.) είναι ζωτικής σημασίας για την επιβίωση της επιχείρησης και τυχόν κοινοποίηση τους θα είχε σοβαρές επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητα της. Η ευθύνη του ελεγκτή για εχεμύθεια δεν αφορά σε πληροφορίες που δημοσιεύονται ή κοινοποιούνται με διάφορους τρόπους σε τρίτους π.χ. Υπουργείο Εμπορίου, Εφορία, Χρηματιστήριο, Νομαρχία, Τράπεζα της Ελλάδος, το Σ.Ο.Ε.Λ. κ.ά. και εφόσον η κοινοποίηση αυτή επιβάλλεται από το νόμο.

Τελικά, ο ελεγκτής φέρει ποινική ευθύνη όταν δεν δηλώσει κώλυμα διορισμού του, δηλαδή όταν αποσιωπήσει λόγο εξαίρεσης του π.χ. είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή υπάλληλος της υπό έλεγχο επιχείρησης. Σύμφωνα με το άρθρο 63γ παρ. 3 τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών κάθε ελεγκτής, ο οποίος:

"... δεν εδήλωσε κώλυμα ασκήσεως ελέγχου προκειμένου περί εταιρειών εις ας υπηρετεί οπωσδήποτε ή τυγχάνει μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου αυτών και είχε τας ιδιότητας τούτας οποτεδήποτε κατά το διάστημα δύο ετών προ της ημέρας καθ' ην ανετέθη αυτώ η άσκησης του ελέγχου. Το αυτό εφαρμόζεται και όταν ο ελεγκτής υπηρετεί εις εταιρείαν διοικούσαν κατ' ουσίαν την εταιρείαν εφης διετάχθη ο έλεγχος".

### 3.6.3 Πειθαρχική Ευθύνη

Υπάρχει πειθαρχική ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Π.Δ. 226, όταν αυτός:

- α. Ασκεί πλημμελώς τα καθήκοντα του.
- β. Επιδεικνύει ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.
- γ. Προβεί σε παράβαση νόμου, κανονιστικής διάταξης ή δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτή. Ο ελεγκτής που έχει υποπέσει σε πειθαρχικό παράπτωμα παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου στην Ε.Λ.Τ.Ε. Οι ποινές που μπορεί να επιβάλει η τελευταία, όταν διαπιστώσει την ενοχή του εγκαλούμενου, είναι οι εξής:
  - i. Οριστική παύση.
  - ii. Προσωρινή παύση μέχρι 6 μήνες.
  - iii. Πρόστιμο.
  - iv. Επίπληξη.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### Η ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

#### 4.1 Γενικά

Η ελεγκτική εργασία αρχίζει ουσιαστικά με την ανάθεση από την επιχείρηση στον εξωτερικό ελεγκτή της ευθύνης του ελέγχου των ετήσιων λογιστικών της καταστάσεων. Η εκτέλεση της δεν πρέπει να παρουσιάζει σοβαρές αποκλίσεις ως προς τη χρονική διάρκεια του ελέγχου και το ύψος της αμοιβής που έχει συμφωνηθεί. Πρέπει δηλαδή να είναι συστηματική, ορθολογική και γενικά αποτελεσματική.

Η αποτελεσματικότητα της ελεγκτικής εργασίας εξασφαλίζεται μόνον όταν ο ελεγκτής εφαρμόζει πλήρως και με συνέπεια τα αντίστοιχα ελεγκτικά πρότυπα. Συγκεκριμένα, μόνον όταν ο ελεγκτής:

- α. Προγραμματίζει με κάθε λεπτομέρεια και συνέπεια όλα τα στάδια του ελεγκτικού έργου.
- β. Αναθέτει την εκτέλεση του έργου στους βοηθούς του και αναλαμβάνει αυτός το συντονισμό και τη γενικότερη εποπτεία τους.
- γ. Αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- δ. Συγκεντρώνει το αποδεικτικό υλικό που είναι απαραίτητο για την τεκμηρίωση της γνώμης του.

## 4.2 ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι λογιστικές καταστάσεις σπάνια αποδίδουν πιστά την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της και αυτό γιατί:

α. Το έργο της ανακάλυψης, της πρόληψης ή και της καταστολής όλων των λαθών, παραλείψεων και νοθεύσεων που πιθανόν να παρουσιάζονται κατά τη διάρκεια της χρήσης είναι οικονομικά ασύμφορο ή και ανέφικτο.

β. Η πολυπλοκότητα της σύγχρονης επιχειρησιακής πραγματικότητας δυσχεραίνει την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου για την επίλυση συγκεκριμένων λογιστικών πρακτικών θεμάτων π.χ. αποτίμηση χρεωγράφων.

γ. Ο έντονος φορολογικός προσανατολισμός της λογιστικής πρακτικής στη χώρα μας παρεμποδίζει την πλήρη και συνεπή εφαρμογή των λογιστικών αρχών και προτύπων.

δ. Η διενέργεια της απογραφής των στοιχείων του ισολογισμού δεν είναι πολλές φορές ακριβής λόγω της πληθώρας των απογραφόμενων στοιχείων και του ανεπαρκούς ελέγχου που ασκείται

ε. Οι διάφορες κλοπές και ζημιές περιουσιακών στοιχείων αλλοιώνουν την αντιστοιχία που πρέπει να υπάρχει μεταξύ του περιεχόμενου του λογαριασμού και της πραγματικότητας, όπως την καταδεικνύουν τα αποτελέσματα της απογραφής.

Πόσο πιστά αποδίδουν οι λογιστικές καταστάσεις τη χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης; Πόσο είναι, δηλαδή, αξιόπιστες; Η εξασφάλιση σωστών απαντήσεων στα ερωτήματα αυτά συνιστά το σκοπό του εξωτερικού ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 37 του νόμου 2190 ορίζει ότι η αποστολή του ελεγκτή είναι να εξακριβώσει:

"... εάν ο ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως κατά την ημέρα της λήξεως της ελεγχθείσης χρήσεως, ο δε λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως τα προκύψαντα κατ' αυτήν αποτελέσματα...".

Σύμφωνα με το άρθρο 16 του Π.Δ. 226 του 1992, ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων αποβλέπει στη διακρίβωση του κατά πόσο οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού της και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Το άρθρο 16 του Π.Δ. 226 είναι περισσότερο σαφές από το άρθρο 37 του νόμου 2190 ως προς το σκοπό του ελέγχου. Διευκρινίζει ότι η απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων πρέπει να είναι ακριβοδίκαιη. Δεν παρέχει όμως καμία ερμηνεία για το τι είναι δίκαιο και για το πώς μετριέται η ακρίβεια του.

Ο ελεγκτής χρειάζεται αντικειμενικά κριτήρια μέτρησης τα οποία όμως δεν υπάρχουν ούτε στη σχετική βιβλιογραφία ούτε στην πράξη. Έτσι, το πόσο ακριβοδίκαια απεικονίζουν οι λογιστικές καταστάσεις την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης επιχείρησης καθορίζεται τελικά από τον ελεγκτή με βάση την επιστημονική του κατάρτιση και την επαγγελματική του ικανότητα.

Για να επιτύχει το σκοπό του εξωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να συγκεντρώσει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που θα του επιτρέψουν να τεκμηριώσει τα εξής:

α. Την ύπαρξη των στοιχείων του ισολογισμού. Υπάρχουν πράγματι τα περιουσιακά στοιχεία που αναγράφει ο ισολογισμός; Έχουν δημιουργηθεί οι σχετικές απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις;

β. Την πληρότητα των καταχωρήσεων. Έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία όλα τα λογιστικά γεγονότα τα οποία αφορούν την επιχείρηση και έπρεπε να είχαν λογιστικοποιηθεί;

γ. Την αριθμητική ακρίβεια των καταχωρήσεων, των μετρήσεων και των αποτιμήσεων. Έχουν γίνει σημαντικά αριθμητικά λάθη στα βιβλία; Έχουν παραληφθεί ουσιαστικά στοιχεία κατά την απογραφή;

δ. Την ταξινόμηση των στοιχείων. Έχουν ταξινομηθεί σωστά τα λογιστικά γεγονότα της χρήσης;

ε. Την αυτοτέλεια των χρήσεων. Έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία μόνο τα γεγονότα της παρούσας χρήσης;

ζ. Την προσαρμογή των λογαριασμών. Έχουν προσαρμοστεί σωστά τα υπόλοιπα όλων των λογαριασμών του ισολογισμού στα αποτελέσματα της απογραφής;

η. Την ύπαρξη ενδεχόμενων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Υπάρχουν πράγματι δεσμεύσεις και απαιτήσεις υπό αίρεση; Αφορούν την επιχείρηση και απεικονίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς του ισολογισμού;

θ. Τη νομιμότητα των πράξεων. Έγιναν όλες οι σημαντικές συναλλαγές και όλες οι βασικές λογιστικές εργασίες σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις των σχετικών νόμων;

### 4.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΚΙΝΔΥΝΟΣ

Η πλήρης επίτευξη του σκοπού του ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων δεν είναι ποτέ βέβαιη. Πάντοτε υπάρχει η πιθανότητα (κίνδυνος) ο ελεγκτής να θεωρήσει ως αξιόπιστες, τις λογιστικές καταστάσεις που είναι αναξιόπιστες και το αντίθετο. Ο ελεγκτικός αυτός κίνδυνος δεν πρέπει να υπερβαίνει ένα όριο (βαθμό), το οποίο είναι αποδεκτό από τον ελεγκτή και την ελεγχόμενη εταιρία.

Ο προσδιορισμός του αποδεκτού βαθμού κινδύνου είναι προϊόν μιας δυσχερούς και άκρως υποκειμενικής διαδικασίας. Βασίζεται στη σωστή εκτίμηση των επί μέρους κινδύνων που συνθέτουν τον ελεγκτικό κίνδυνο και οι οποίοι είναι οι εξής:

- α. Ο εγγενής κίνδυνος (Inherent risk).
- β. Ο κίνδυνος εσωτερικού ελέγχου (Control risk).
- γ. Ο κίνδυνος ελεγκτικών τεκμηρίων (Detection risk).

Ο εγγενής κίνδυνος συσχετίζεται με τα βασικά χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και κυρίως με το στοιχείο που ελέγχεται. Για παράδειγμα, ο κίνδυνος λανθασμένης γνωμοδότησης εκ μέρους του ελεγκτή είναι μικρότερος στην περίπτωση ελέγχου μιας επιχείρησης που είναι μικρού μεγέθους και έντασης εργασίας παρά στην αντίθετη περίπτωση. Επίσης κάθε λογαριασμός και περιουσιακό στοιχείο που ελέγχεται παρουσιάζει διαφορετικό βαθμό κινδύνου. Για παράδειγμα, ο κίνδυνος για απάτη είναι μεγαλύτερος στην περίπτωση των μετρητών από ό,τι στην περίπτωση των παγίων. Πρέπει να τονιστεί ότι ο συγκεκριμένος κίνδυνος είναι δεδομένος για τον ελεγκτή και για κάθε περίπτωση ελέγχου.

Ο κίνδυνος του εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στην πιθανότητα να θεωρήσει ο ελεγκτής τα αναποτελεσματικά μέτρα του εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης επιχείρησης ως αποτελεσματικά και το αντίστροφο. Είναι ευνόητο ότι όσο πιο αποτελεσματικός είναι ο εσωτερικός έλεγχος της επιχείρησης τόσο μικρότερος είναι ο σχετικός κίνδυνος. Για το λόγο αυτό, ο ελεγκτής αφιερώνει σημαντικό μέρος της εργασίας του στην ακριβή αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου.

Ο κίνδυνος των ελεγκτικών τεκμηρίων εκφράζει την πιθανότητα τα αποδεικτικά στοιχεία που συγκεντρώνει ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου τεκμηρίωσης να μην είναι κατάλληλα ή επαρκή σε σημείο που να μην του επιτρέπουν να εξάγει σωστά συμπεράσματα για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων.

Ο κίνδυνος του εσωτερικού ελέγχου και αυτός της αξιοπιστίας των ελεγκτικών τεκμηρίων διαμορφώνουν τον κίνδυνο που αντιμετωπίζει ο ελεγκτής να εκφέρει λανθασμένη γνώμη μετά την ολοκλήρωση της ελεγκτικής εργασίας. Όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός τους, τόσο υψηλότερος είναι ο κίνδυνος του ελέγχου και τόσο μεγαλύτερη πρέπει να είναι η έκταση του ελέγχου, δηλαδή το μέγεθος του δείγματος των αποδεικτικών στοιχείων που πρέπει να συλλέξει ο ελεγκτής.

Ο ελεγκτικός κίνδυνος δεν πρέπει να συγχέεται με τον κίνδυνο της δειγματοληψίας. Οι ελεγκτές χρησιμοποιούν δείγματα του πληθυσμού των λογαριασμών και των άλλων στοιχείων που πρόκειται να ελέγξουν, με αποτέλεσμα τα συμπεράσματα τους να εμπεριέχουν κάποιο βαθμό αβεβαιότητας όταν αναφέρονται στο σύνολο του πληθυσμού.

## 4.4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Πρότυπα (standards) ελέγχου<sup>6</sup> είναι οι αρχές και κανόνες, που διαμορφώθηκαν με την μακροχρόνια και ομοιόμορφη πρακτική και καθιερώθηκαν από την επαγγελματική πείρα, που διέπουν κυρίως τη μορφή και την έκταση των διενεργούμενων εξωτερικών ελέγχων και τη διατύπωση του πορίσματος των ελέγχων αυτών. Με τα ελεγκτικά standards επιτυγχάνεται η ομοιομορφία, κατά γενικό αποδεκτό τρόπο, τόσο των γενικών πλαισίων της ελεγκτικής εργασίας όσο και των επαγγελματικών υποχρεώσεων, των δικαιωμάτων και των ορίων ευθύνης των ελεγκτών.

Τα standards ελεγκτικής συνήθως διακρίνονται στις εξής τέσσερις κατηγορίες:

α) Στα «**βασικά standards**» που αναφέρονται γενικά στους σκοπούς των ελέγχων, καθώς και στα προσόντα, τη στάση, τις ευθύνες κ.λπ. του ελεγκτή.

β) Στα «**standards καλής εκτέλεσης**» που αναφέρονται στις αρχές και την τεχνική του εξωτερικού ελέγχου.

γ) Στα «**standards εκθέσεων**», τα οποία πραγματεύονται τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής πρέπει να συντάσσει την έκθεσή του.

δ) Στα «**standards επαγγελματικής δεοντολογίας**», τα οποία αφορούν στις βασικές αρχές της επαγγελματικής συμπεριφοράς του ελεγκτή.

---

<sup>6</sup> Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Αθήνα 1999

## 4.5 ΠΡΩΤΗ ΕΠΑΦΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Όταν για πρώτη φορά ανατίθεται ο έλεγχος μιας επιχείρησης σε έναν ελεγκτή, αυτός οφείλει να γνωρίσει την επιχείρηση και να σχηματίσει μια σφαιρική εικόνα της τεχνοοικονομικής της διάρθρωσης, των δραστηριοτήτων και συναλλαγών της, της διοικητικής της δομής και της οργάνωσης της. Οφείλει, δηλαδή να γνωρίσει τις δραστηριότητες και τον τρόπο διοίκησης της επιχείρησης και να συγκεντρώσει όλες τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για να γνωρίσει την επιχείρηση και το περιβάλλον μέσα στο οποίο θα εργαστεί για τη διεκπεραίωση του ελεγκτικού του έργου.

### 4.5.1 Εντολή ελέγχου και αντικείμενο αυτής

Ο ελεγκτής πρέπει να λάβει γραπτή εντολή ελέγχου από τη διοίκηση της επιχείρησης που θα ελεγχθεί, η οποία αφορά στον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων. Η διαδικασία διορισμού του ανεξάρτητου εξωτερικού ελεγκτή, ορκωτού λογιστή, ορίζεται από τη σχετική νομοθεσία, για τις περιπτώσεις που επιβάλλεται από αυτή ο έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της αντίστοιχης επιχειρήσεως.

Ο τύπος και το περιεχόμενο της επιστολής αποδοχής της εντολής ελέγχου μπορεί να είναι διαφορετικά, κατά περίπτωση, αλλά πρέπει σε γενικές γραμμές να αναφέρονται στα εξής:

- ο Στο αντικείμενο του ελέγχου και των πληροφοριών.
- ο Στην ευθύνη της διευθύνσεως για τις οικονομικές πληροφορίες.
- ο Στην έκταση του ελέγχου με αναφορά στη νομοθεσία, κανονισμούς, καταστατικά κ.λπ.
- ο Στον τύπο της εκθέσεως.
- ο Στον αναπόφευκτο κίνδυνο της δειγματοληψίας.
- ο Στη δυνατότητα λήψεως οποιουδήποτε απαραίτητου για τον έλεγχο των βιβλίων δικαιολογητικού ή πληροφορίας.

Ενδέχεται να συμπεριλαμβάνονται και άλλοι όροι ή διευκρινήσεις, ιδίως, όταν υπάρχουν υποκαταστήματα που πρέπει να ελεγχθούν.

Πρέπει να σημειώσουμε εδώ ότι στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διεξάγεται με

βάση επιταγή του νόμου, ο οποίος προσδιορίζει και το πλαίσιο του ελέγχου, το ανωτέρω περιεχόμενο της επιστολής αποδοχής της εντολής ελέγχου περιορίζεται σημαντικά και πολλές φορές η επιστολή αυτή λαμβάνει τη μορφή μιας απλής τυπικής αποδοχής της εντολής.

Στη διακριτική ευχέρεια του ελεγκτή είναι η αποδοχή ή η αποποίηση της εντολής του ελέγχου, μέσα στο πλαίσιο των διατάξεων της νομοθεσίας.

Η θητεία των ελεγκτών είναι ετήσια, αφού το έργο της ταυτίζεται με τον έλεγχο μιας συγκεκριμένης χρήσεως. Η λήξη του λειτουργήματος των ελεγκτών δεν συμπίπτει με τη λήξη της χρήσεως, αλλά παρατείνεται μέχρι την ημέρα της τακτικής γενικής συνελεύσεως που θα εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν ελεγχθεί.

#### **4.5.2 Μελέτη του καταστατικού και της ειδικής νομοθεσίας που διέπει την επιχείρηση**

Το καταστατικό είναι ο συνταγματικός χάρτης της επιχείρησης που υποδεικνύει την ύπαρξη της ως επιχειρηματικής οντότητας. Είναι το νομικό πλαίσιο που εγκρίνεται από την πολιτεία και που περιλαμβάνει λεπτομερείς πληροφορίες αναφορικά με την μορφή της εταιρίας, το σκοπό της, την έδρα της, τον τρόπο λειτουργίας της, την κεφαλαιακή της διάρθρωση και άλλες πληροφορίες για την επιχείρηση. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει αντίγραφο του καταστατικού και των ειδικών κανονισμών που αφορούν την επιχείρηση που πρόκειται να ελέγξει. Μετά από προσεκτική ανάγνωση αυτών θα πρέπει, επιλεκτικά, να συντάξει περίληψη των σημείων εκείνων που θεωρούνται σημαντικά, ώστε να καταστεί δυνατή η ευχερέστερη χρήση τους κατά την διάρκεια του ελέγχου. Σε επόμενους ελέγχους, ο ελεγκτής πρέπει να φροντίζει να συμπληρώνει την παραπάνω περίληψη με τις εκάστοτε τροποποιήσεις και συμπληρώσεις του καταστατικού.

Σε περίπτωση που η ελεγχόμενη επιχείρηση, λόγω ιδιομορφίας του κλάδου στον οποίο ανήκει ή εξ' αντικειμένου (π.χ. οι ασφαλιστικές εταιρίες, οι Τράπεζες, οι ναυτιλιακές κ.λπ.), υπόκειται σε ειδικούς νόμους και ρυθμίσεις που επηρεάζουν άμεσα την λειτουργία της ο ελεγκτής πρέπει να ενημερώνεται στη νομοθεσία αυτή και να τηρεί μόνιμο αρχείο με τις χρήσιμες ειδικές διατάξεις των σχετικών νομοθετημάτων.

Ο ελεγκτής, δηλαδή, θα πρέπει να βεβαιωθεί ότι οι κανονισμοί αυτοί και το ειδικό



καθεστώς στο οποίο, ενδεχομένως, να υπάγεται η υπό έλεγχο επιχείρηση έχουν εγκριθεί από τις αρμόδιες αρχές και ότι η επιχείρηση έχει λειτουργήσει σύμφωνα με τους κανονισμούς αυτούς. Για τον σκοπό αυτό, πρέπει αρχικά να γίνεται μια γενική επισκόπηση των όρων του καταστατικού, των αποφάσεων της γενικής συνέλευσης και του διοικητικού συμβουλίου, καθώς και των ειδικών νόμων που διέπουν την επιχείρηση και αφού εξεταστεί κατ' αρχήν η εφαρμογή των πλέον ουσιωδών διατάξεων, κατόπιν να εξετάζεται αν η εφαρμογή τους πραγματοποιείται και κατά την διάρκεια της διεξαγωγής του ελέγχου

Η μελέτη της διαρθρώσεως της περιουσίας και κατανομής της ιδιοκτησίας της επιχείρησης είναι σημαντική για τον ελεγκτή.

#### **4.5.3 Μελέτη της Διοικητικής και τεχνικής διάρθρωσης της επιχείρησης**

Η πληροφόρηση επί των θεμάτων αυτών συνίσταται:

- Στη λήψη του πίνακα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου που, ως γνωστόν, είναι το ανώτατο διοικητικό όργανο της εταιρίας, εξουσιοδοτημένο από τη Γενική Συνέλευση να λαμβάνει σημαντικές για την εταιρία αποφάσεις. Οι αποφάσεις που παίρνονται στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου καταχωρούνται στο «βιβλίο πρακτικών του Δ.Σ.» αντίγραφο του οποίου πρέπει να λάβει ο ελεγκτής προκειμένου να παρακολουθήσει, κατά τον έλεγχο του, την υλοποίηση των αποφάσεων που λήφθηκαν από το Δ.Σ., αλλά και αντίστροφα, οι σημαντικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν αν έτυχαν της απαιτούμενης έγκρισης του Δ.Σ.
- Στη λήψη του οργανωτικού σχεδίου της επιχειρήσεως (αν έχει σχεδιαστεί τέτοιο οργανόγραμμα από την επιχείρηση, διαφορετικά καταγράφεται από τον ελεγκτή) στο οποίο αναφέρεται ο καταμερισμός της εξουσίας, των ευθυνών, των αρμοδιοτήτων και των καθηκόντων των στελεχών της επιχείρησης.
- Στην ενημέρωση του ελεγκτή σχετικά με τις εργοστασιακές μονάδες που διαθέτει η επιχείρηση, τα πρατήρια, τα υποκαταστήματα κλπ., καθώς και τους υπεύθυνους των εργοστασίων, των υποκαταστημάτων κλπ.

Τα προκαταρκτικά αυτά στοιχεία πρέπει, ακόμη, να περιλαμβάνουν μία περίληψη των εργασιών της επιχειρήσεως, και ενός «σχεδίου ροής» (flow chart), που θα δείχνει την ροή των εργασιών, ένα κατάλογο των διευθύνσεων των γραφείων, των διευθύνσεων των υποκαταστημάτων, των εργοστασίων κ.λπ., όπως επίσης και τα δεδομένα της παραγωγής. Ο ελεγκτής οφείλει να περιλαμβάνει σε σχετικά φύλλα

εργασίας του έναν κατάλογο των υπογραφών των δεσμευόντων την επιχείρηση προσώπων, ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση και επαλήθευση της γνησιότητας των υπογραφών που έχουν τεθεί επί των διαφόρων δικαιολογητικών εγγράφων.

#### **4.5.4 Ενημέρωση για το αντικείμενο εργασιών και την παραγωγική διαδικασία**

Η πληροφόρηση επί των θεμάτων αυτών συνίσταται στο να σχηματίσει ο ελεγκτής μια γενική εικόνα σχετικά με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης και γενικά το αντικείμενο των εργασιών της (εμπορεύεται αγαθά, παράγει προϊόντα, ασχολείται και με τα δύο, παρέχει υπηρεσίες σε τρίτους, πόσα και ποια στάδια μεσολαβούν από την αρχή μέχρι το τέλος της παραγωγικής διαδικασίας ή της εκτέλεσης μιας εργασίας κ.λπ.). Οι πληροφορίες αυτές, για τις οποίες κρατεί σύντομες σημειώσεις, αφορούν κυρίως:

- τις χρησιμοποιούμενες πρώτες ύλες και τα βοηθητικά υλικά,
- τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας. Για το σκοπό αυτόν ο ελεγκτής θα πρέπει να πραγματοποιήσει και μια επιτόπια έρευνα στον εργοστασιακό χώρο και να επισκεφθεί τα διάφορα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας προκειμένου να σχηματίσει ολοκληρωμένη εικόνα για τη διαδικασία παραγωγής ώστε να διευκολυνθεί στον έλεγχο των συναλλαγών, της κοστολόγησης κ.λπ.
- τα παραγόμενα προϊόντα και υποπροϊόντα τον τρόπο διάθεσης προϊόντων (εξωτερικό, εσωτερικό, μέσω αντιπροσώπων, πρατηρίων κ.λπ.).

#### **4.5.5 Ενημέρωση για τη λογιστική οργάνωση**

Ο ελεγκτής οφείλει να ενημερωθεί πλήρως για τη λογιστική οργάνωση της επιχείρησης που πρόκειται να ελέγξει. Η ενημέρωση αυτή περιλαμβάνει κυρίως:

- Το Λογιστικό Σχέδιο της επιχείρησης (λογαριασμοί, εκδιδόμενα στοιχεία, τηρούμενα βιβλία).
- Τον τρόπο διεξαγωγής των λογιστικών διαδικασιών (καταχώρηση δεδομένων των συναλλαγών, μηχανογραφικές επεξεργασίες, συμφωνίες λογαριασμών κ.λπ.).
- Το σύστημα κοστολόγησης.
- Το σύστημα ταξινόμησης και αρχειοθέτησης των δικαιολογητικών των λογιστικών εγγράφων.

Σήμερα, που οι περισσότερες εταιρίες διαθέτουν μηχανογραφικό σύστημα και η λογιστική εργασία διεξάγεται από ηλεκτρονικούς υπολογιστές, ο ελεγκτής πρέπει επίσης να ενημερωθεί πάνω στα διάφορα μηχανογραφικά προγράμματα που χρησιμοποιεί η εταιρία και να κρατήσει σχετικές σημειώσεις οι οποίες θα του χρησιμεύσουν στον μετέπειτα έλεγχο του.

#### **4.5.6 Μελέτη των οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων ελέγχου των προηγούμενων χρήσεων**

Ο ελεγκτής πρέπει να μελετήσει τις οικονομικές καταστάσεις των τελευταίων χρήσεων, καθώς και τα πιστοποιητικά ελέγχου και τις εκθέσεις προς τη Διοίκηση της επιχείρησης και να σημειώσει σε φύλλα εργασίας τα σημαντικότερα θέματα και παρατηρήσεις που αντιμετώπισαν οι ελεγκτές των προηγούμενων χρήσεων.

#### **4.5.7 Επαφή με τους προηγούμενους ελεγκτές**

Ο ελεγκτής θα πρέπει να έλθει σε επαφή με τους προηγούμενους ελεγκτές της επιχείρησης για να λάβει από αυτούς τις αναγκαίες πληροφορίες για την επιχείρηση. Επίσης πρέπει να διερευνήσει τους λόγους για τους οποίους η επιχείρηση αντικατέστησε τους ελεγκτές της και κυρίως εάν η αντικατάσταση αυτή έγινε λόγω διαφωνίας ελεγκτών και επιχείρησης σχετικά με την αντιμετώπιση ορισμένων θεμάτων που προέκυψαν από τον έλεγχο.

Μεγάλη διευκόλυνση στο έργο του θα είχε ο ελεγκτής εάν τίθονταν υπόψη του οι φάκελοι ελέγχου της προηγούμενης χρήσεως και τα σχετικά φύλλα εργασίας.

Για να δοθούν όμως στο νέο ελεγκτή οι παραπάνω πληροφορίες και οι φάκελοι ελέγχου πρέπει να δοθεί σχετική έγκριση από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Τυχόν άρνηση αυτής πρέπει να εκτιμηθεί με ιδιαίτερη προσοχή από το νέο ελεγκτή.

## **4.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι ελεγκτικές διαδικασίες διαφέρουν ανάλογα με τη φύση και το σκοπό του ελέγχου. Ότα πρόκειται όμως για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ακολουθούνται τα εξής στάδια:

1. Μελέτη, έρευνα και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης.
2. Κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου.
3. Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων.
4. Έκδοση του «πιστοποιητικού ελέγχου».

### **4.6.1 Μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης**

Πρώτη ενέργεια του ελεγκτή είναι η επισκόπηση, ο έλεγχος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και των εφαρμοζόμενων διαδικασιών και η αξιολόγηση αυτών ώστε να σχηματίσει σαφή γνώμη για το βαθμό αξιοπιστίας όλου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με το ελεγκτικό πρότυπο 1 στην προκείμενη έρευνα του ελεγκτή περιλαμβάνονται:

«1. Η εξέταση του συστήματος τήρησης των βιβλίων του λογιστικού συστήματος, καθώς και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, προκειμένου να καταστεί δυνατή η μόρφωση γνώμης για το αν τα συστήματα αυτά μπορούν να εξασφαλίζουν:

- την ορθή καταχώρηση των συναλλαγών της επιχείρησης στα λογιστικά βιβλία της,
- την όσο το δυνατό μεγαλύτερη φυσική προστασία των περιουσιακών στοιχείων, και
- τη δυνατότητα σύνταξης αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων.

2. Ο δειγματοληπτικός έλεγχος των συστημάτων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο 1, για να εξακριβωθεί ότι δεν υπάρχει λόγος να πιστεύεται ότι αυτά δεν λειτουργούν σωστά και δεν επιτυγχάνουν τους σκοπούς που επιδιώκουν».

Ειδικότερα ο ελεγκτής οφείλει να προβεί στις εξής ενέργειες:

### ***-Επισκόπηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου - Ερωτηματολόγια εσωτερικού ελέγχου***

Ο ελεγκτής οφείλει να γνωρίσει τα σημαντικά είδη συναλλαγών που λαμβάνουν χώρα στην επιχείρηση, τις διαδικασίες που ακολουθούνται σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Διαδικασιών (Procedures Manual), τα παραστατικά που εκδίδονται για κάθε είδος συναλλαγής, την υπογραφή αυτών και από αρμόδιους, τη λογιστική απεικόνιση αυτών κ.λπ.

Ο ελεγκτής συγκεντρώνει τις απαραίτητες παραπάνω πληροφορίες με συνεντεύξεις με τα αρμόδια στελέχη της επιχείρησης, με προσωπικές επισκέψεις στις αποθήκες και τα εργοστάσια, με τη μελέτη φύλλων εργασίας προηγούμενων ελέγχων και των εγχειριδίων διαδικασιών.

Οι παραπάνω πληροφορίες καταγράφονται σε φύλλα εργασίας κατά κύκλο επιχειρηματικής δραστηριότητας (αγορές, παραγωγή, πωλήσεις, μισθοδοσία, κ.ά.), τα οποία βοηθούν στο σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να εφαρμόσει ο ελεγκτής.

Ο ελεγκτής θα πρέπει να διατηρεί, ως μέρος των μόνιμων φύλλων εργασίας του, μια περιγραφή του συστήματος τήρησης των λογιστικών βιβλίων, του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Μια τέτοια περιγραφή μπορεί να αποτελείται από οργανογράμματα και από ένα ερωτηματολόγιο εσωτερικού ελέγχου ή σημειώσεις, που να καλύπτουν, τόσο τα συμβατικά, όσο και τα μηχανογραφικά συστήματα.

Η μελέτη λοιπόν του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι βασικής προτεραιότητας θέμα για τον εξωτερικό ελεγκτή, αφού η φύση και η έκταση της μετέπειτα ελεγκτικής δουλειάς του θα εξαρτηθεί σε μεγάλο βαθμό από την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που υφίσταται στην ελεγχόμενη επιχείρηση. Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να προσδιορίσει εάν και κατά πόσο θα μπορεί να βασίζεται στην εργασία του εσωτερικού ελεγκτή μελετώντας προσεκτικά:

- το βαθμό ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελεγκτή,
- τα προσόντα του εσωτερικού ελεγκτή και των βοηθών του, και
- τις αρμοδιότητες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ο εξωτερικός ελεγκτής, για να μπορέσει να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα

του συστήματος, θα πρέπει να διαπιστώσει τη συμμόρφωση των υπαλλήλων της επιχείρησης προς το σύστημα αυτό.

Ειδικότερα, οι διαπιστώσεις του εξωτερικού ελεγκτή θα πρέπει να αναφέρονται κυρίως στα εξής:

α) Επιμερισμός στο προσωπικό των εργασιών που λαμβάνουν χώρα στην επιχείρηση και καθορισμός των αρμοδιοτήτων κάθε υπαλλήλου

β) Παρακολούθηση της διαδρομής των παραστατικών που εκδίδει η επιχείρηση (γραμματίων είσπραξης, ενταλμάτων πληρωμής, συμψηφιστικών δελτίων κ.λπ.) καθώς και των δικαιολογητικών που στηρίζουν τις διαχειριστικές πράξεις και τις λογιστικές εγγραφές (τιμολογίων αγορών, πωλήσεων, δελτίων εισαγωγής ή εξαγωγής κ.λπ.).

γ) Ποια πρόσωπα και με ποιες διαδικασίες εκτελούνται οι πάσης φύσεως αγορές, παραλαβές και εσωτερικές διακινήσεις των πρώτων και βοηθητικών υλών, ανταλλακτικών κ.λπ. που προμηθεύεται η επιχείρηση,

δ) Ποια η διαδικασία εισαγωγής στις αποθήκες των έτοιμων προϊόντων της εταιρίας καθώς και της πώλησης αυτών. Ποια πρόσωπα έρχονται σε επαφή με τους πελάτες, χορηγούν εκπτώσεις, καθορίζουν τιμές κ.λπ.

ε) Ποιος εκδίδει τα γραμμάτια είσπραξης και τα εντάλματα πληρωμής και από ποιους υπογράφονται αυτά.

στ) Υπάρχουν υπογραφές έγκρισης και ενδείξεις ελέγχου στα δικαιολογητικά και παραστατικά; Ακυρώνονται κατάλληλα ώστε να αποφευχθεί ο κίνδυνος επαναχρησιμοποίησης τους και από ποιον;

ζ) Ο ταμίας τι ευχέρειες έχει στις πληρωμές και εισπράξεις, τι διαδικασίες διεκπεραιώνει και μέχρι ποιου σημείου; Πως και κάθε πότε ελέγχεται; (με αιφνίδιες καταμετρήσεις κ.λ.π.).

η) Λαμβάνονται τα απαραίτητα μέτρα διαφύλαξης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης (τόσο των παγίων όσο και των αποθεμάτων με τη συνεχή λογιστική παρακολούθηση τους και τη διενέργεια φυσικής απογραφής αυτών;),

θ) Εκτελούνται πλήρως οι εντολές της Διοίκησης της επιχείρησης;

Όλες οι παραπάνω πληροφορίες συγκεντρώνονται από τον ελεγκτή είτε υπό μορφή ειδικού ερωτηματολογίου, το οποίο συμπληρώνεται από την επιχείρηση, είτε υπό μορφή σημειώσεων τις οποίες κρατεί ο ίδιος κατά τη διενέργεια της μελέτης και της

ερευνάς του επί του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης. Οι σημειώσεις αυτές, μετά από σχετική επεξεργασία και επαλήθευση, όπου χρειάζεται, θα αποτελέσουν το τελικό κείμενο αναγραφής και περιγραφής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου το οποίο θα τοποθετηθεί στο αρχείο του ελεγκτή για να είναι στη διάθεση του στον μετέπειτα έλεγχο του.

#### ***-Έλεγχος για την επαλήθευση της εφαρμογής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου***

Ο ελεγκτής αφού μελετήσει προσεκτικά και καταγράψει κατάλληλα το υφιστάμενο στην επιχείρηση σύστημα εσωτερικού ελέγχου, στη συνέχεια, θα πρέπει να προβεί στις απαραίτητες δειγματοληπτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις για να πειστεί ότι οι διαδικασίες που προβλέπονται από τα εγχειρίδια διαδικασιών εφαρμόζονται και γενικά να διαπιστωθεί ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί στην πραγματικότητα, όπως το κατέγραψε στα φύλλα εργασίας με βάση τις προφορικές πληροφορίες, τα ερωτηματολόγια κ.λ.π.

Την εργασία αυτή επιβάλλει στον ελεγκτή και το ελεγκτικό πρότυπο 1, που ορίζει ότι «ο ελεγκτής θα πρέπει να διενεργεί δειγματοληπτικές επαληθεύσεις για να διαπιστώσει ότι η περιγραφή αυτή των συστημάτων της επιχείρησης είναι αρκετά ακριβής»

Οι προαναφερόμενοι έλεγχοι ονομάζονται έλεγχοι διαδικασιών και είναι δύο ειδών: έλεγχοι συναλλαγών και έλεγχοι λειτουργίας.

Οι έλεγχοι συναλλαγών αποσκοπούν στον προσδιορισμό της φύσης των συναλλαγών και της διαδικασίας που ακολουθείται στην επιχείρηση για την πραγματοποίηση της συναλλαγής και την καταχώρηση των σχετικών δικαιολογητικών στα λογιστικά βιβλία. Για παράδειγμα, ο έλεγχος των προμηθειών αποθεμάτων θα πρέπει να καλύψει ολόκληρη τη διαδικασία από την αίτηση προμηθείας του υλικού, την επιλογή προμηθευτή, την αίτηση παραγγελίας, την παραλαβή του υλικού, την εισαγωγή στην αποθήκη, την καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία μέχρι και την εξόφληση του προμηθευτή. Δηλαδή ο έλεγχος καταλαμβάνει ολόκληρη τη διαδικασία από την αρχή μέχρι το τέλος και στοχεύει στη διαπίστωση ότι το εγκριμένο από τη διοίκηση της επιχείρησης εγχειρίδιο διαδικασιών (procedures manual) εφαρμόζεται και μάλιστα από τα αρμόδια πρόσωπα σύμφωνα με την εγκριμένη από τη διοίκηση της επιχείρησης κατανομή αρμοδιοτήτων στο προσωπικό της (job description).

Οι λειτουργικοί έλεγχοι αποβλέπουν στη διαβεβαίωση του ελεγκτή ότι οι διαδικασίες που προβλέπονται από το εγχειρίδιο διαδικασιών εφαρμόστηκαν για όλες τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η επιχείρηση μέσα στην ελεγχόμενη περίοδο.

#### **-Αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου**

Σκοπός των προαναφερόμενων ελέγχων είναι, η διαπίστωση της πληρότητας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου κυρίως ως προς την εξαγωγή αξιόπιστων λογιστικών δεδομένων. Ο ελεγκτής οφείλει να επεκτείνει το δείγμα του ελέγχου που θα διενεργήσει στις περιοχές εκείνες που ο εσωτερικός έλεγχος παρουσιάζει αδυναμίες ενώ θα πρέπει να περιοριστεί το δείγμα του στις περιοχές εκείνες που ο εσωτερικός έλεγχος εκτιμάται πλήρης.

Το ελεγκτικό πρότυπο 1 αναφέρει σχετικώς ότι «ο ελεγκτής πρέπει να προβεί στην εκτίμηση των αδυναμιών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να προσδιοριστεί η επίδραση τους πάνω στο είδος, στο χρόνο διενέργειας και στην έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εφαρμοστούν».

Στους παράγοντες οι οποίοι θα επηρεάσουν την κρίση του ελεγκτή, σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, περιλαμβάνονται:

α) Η αποτελεσματικότητα τήρησης των βιβλίων, του λογιστικού συστήματος και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

β) Η σαφήνεια του περιεχομένου και η κατανομή των αρμοδιοτήτων του διευθυντικού και λοιπού προσωπικού.

γ) Οι προληπτικοί έλεγχοι, δηλαδή οι έλεγχοι των καθημερινών συναλλαγών, οι οποίοι λειτουργούν συνεχώς και αποτελούν μέρος της ακολουθούμενης τακτικής, σύμφωνα με την οποία η εργασία ενός προσώπου ελέγχεται αυτοτελώς ή είναι συμπληρωματική της εργασίας ενός άλλου.

δ) Το αν στην εταιρία λειτουργεί υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου και πόσο αποτελεσματική είναι η λειτουργία αυτή.

Εάν από τις δειγματοληπτικές επαληθεύσεις του ελεγκτή αποκαλυφθεί ότι τα συστήματα δεν λειτουργούν με τον τρόπο που θα έπρεπε, τότε οφείλει ο ελεγκτής να αποφασίσει για το εάν θα πρέπει να διενεργήσει περισσότερες επαληθεύσεις και, στην περίπτωση αυτή, να προσδιορίσει το είδος, την έκταση και το χρόνο διενέργειας των επαληθεύσεων αυτών, προκειμένου να πειστεί ότι τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία αποτελούν αξιόπιστη βάση για τις οικονομικές καταστάσεις.



Οι αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και η λόγω αυτών επέκταση του δείγματος ελέγχου πρέπει να εκτελούνται ανάλογα με τη βαρύτητα των πιθανών πηγών σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις. Η αδυναμία του εσωτερικού ελέγχου λ.χ. στην παρακολούθηση των χαρτοσήμων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση έχει μηδαμινή επίπτωση στην ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων, και συνεπώς δεν δικαιολογείται σημαντική επέκταση του δείγματος ελέγχου. Επιβάλλεται όμως η σημαντική επέκταση του δείγματος ελέγχου εάν διαπιστωθεί ότι ο αρμόδιος για την επιλογή των προμηθευτών υπάλληλος εγκρίνει τις αιτήσεις αγορών, ελέγχει τα τιμολόγια προμηθευτών και εκδίδει τις επιταγές για την εξόφληση των προμηθευτών.

Το ελεγκτικό πρότυπο 1, σχετικά με την επέκταση του δείγματος ελέγχου, ορίζει ρητά ότι η επέκταση των ελεγκτικών διαδικασιών «θα εξαρτηθεί από το αποτέλεσμα του ελέγχου των συστημάτων αυτών (δηλαδή τήρησης των βιβλίων, λογιστικού συστήματος και συστήματος εσωτερικού ελέγχου) και από την κρίση του ελεγκτή αναφορικά με τη σχετική σπουδαιότητα των πιθανών πηγών σφάλματος».

Τέλος, όπως ορίζεται στο ελεγκτικό πρότυπο 7, η εργασία του εσωτερικού ελεγκτή δεν μπορεί ποτέ να θεωρηθεί ότι αντικαθιστά την εργασία του εξωτερικού ελεγκτή, ο οποίος, κατόπιν τούτου, οφείλει να εκτελέσει επαρκή ελεγκτική εργασία για να ανταποκριθεί στις ευθύνες που έχει αναλάβει με βάση το νόμο ή τους επαγγελματικούς κανόνες.

Ασχετα με τις αποφάσεις που λαμβάνονται σχετικά με την εμπιστοσύνη και τη χρησιμοποίηση της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή, το ουσιώδες είναι ότι οι τελικές αποφάσεις αναφορικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, και ειδικότερα σε ό,τι αφορά:

- την αποτελεσματικότητα του λογιστικού εσωτερικού ελέγχου,
- την επάρκεια των δειγματοληπτικών επαληθεύσεων,
- τη σχετική σπουδαιότητα των συναλλαγών,
- τις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές, περιλαμβανομένης της ομοιόμορφης εφαρμογής, της γνωστοποίησης και της παρουσίασης τους, και
- τυχόν κινδύνους και αβεβαιότητα που ενδεχόμενα εμφανίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ανήκουν αποκλειστικά στον εξωτερικό ελεγκτή.

Στα φύλλα εργασίας του εξωτερικού ελεγκτή θα πρέπει να διασαφηνίζονται οι βάσεις λήψης οποιασδήποτε τέτοιας απόφασης.

### **-Υποβολή εκθέσεως στη διοίκηση της επιχείρησης για τις αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου**

Εφόσον ο ελεγκτής από την έρευνα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου διαπιστώσει αδυναμίες οφείλει να υποβάλλει στη διοίκηση της επιχείρησης σχετική έκθεση στην οποία να επισημαίνονται οι αδυναμίες αυτές και οι εισηγήσεις του για την εξάλειψη αυτών.

Με την προαναφερόμενη έκθεση του ο ελεγκτής συμβάλλει στη βελτίωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης και ταυτόχρονα ελαχιστοποιεί τις ευθύνες του από τυχόν καταχρήσεις που θα αποκαλυφθούν αργότερα μετά τη διενέργεια του ελέγχου του.

Πρέπει όμως να τονιστεί ότι οι τελικές εκτιμήσεις σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ανήκουν αναπόφευκτα στον εξωτερικό ελεγκτή, ο οποίος, ως εκτούτου, οφείλει πάντοτε να εκτελεί δική του ελεγκτική εργασία σε όση έκταση απαιτείται για την εκπλήρωση των καθηκόντων του και ότι ο εξωτερικός ελεγκτής δεν πρέπει να αναφέρει στο πιστοποιητικό ελέγχου ότι βασίστηκε και έκανε χρήση της εργασίας του εσωτερικού ελεγκτή.

### **-Έλεγχοι διαδικασιών - Οριζόντιοι έλεγχοι<sup>7</sup>**

Ο έλεγχος που γίνεται για τη διερεύνηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι έλεγχος διαδικασιών και αποβλέπει στην αξιολόγηση του συστήματος αυτού, δηλαδή στο κατά πόσο το σύστημα αυτό αποκλείει ή προλαμβάνει τα λάθη. Για τον έλεγχο των διαδικασιών εφαρμόζεται ο καλούμενος οριζόντιος έλεγχος, σε αντίθεση με τους καλούμενους κάθετους ελέγχους με τους οποίους επαληθεύονται τα λογιστικά μεγέθη που αναγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Στον οριζόντιο έλεγχο ο ελεγκτής ξεκινά από τα δικαιολογητικά και, προοδευτικά, καταλήγει στα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων γι' αυτό και ο έλεγχος αυτός ονομάζεται και προοδευτικός. Πρόκειται για λεπτομερή έλεγχο όλων των οικονομικών πράξεων μιας περιόδου (π.χ. δέκα ημερών) κατά πλήρες λογιστικό κύκλωμα. Στην προκείμενη περίπτωση, δηλαδή, ο ελεγκτής ακολουθεί, δευτερογενώς, τη διαδρομή που ακολούθησαν, πρωτογενώς, οι υπάλληλοι της επιχείρησης για τη λογιστικοποίηση των πράξεων της περιόδου που επέλεξε.

Η υποχρέωση αυτή του ελεγκτή καθιερώνεται και με το ελεγκτικό πρότυπο 1.

---

<sup>7</sup> Meigs W., Larsen J., Meigs R., ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1984, σελ. 21

Ο ελεγκτής ελέγχει με σχολαστικότητα:

- Την πληρότητα και νομιμότητα των δικαιολογητικών και την υπογραφή αυτών από τους αρμόδιους.
- Τη διαδικασία που τηρήθηκε για την πραγματοποίηση των σχετικών συναλλαγών σε σχέση με το Εγχειρίδιο Διαδικασιών της επιχείρησης.
- Την ορθή λογιστική διατύπωση και καταχώρηση των εγγραφών στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης (αναλυτικά ημερολόγια, συγκεντρωτικό ημερολόγιο και καθολικό, αναλυτικά καθολικά κ.λπ.).
- Τα συγκεντρωτικά αθροίσματα και συμφωνίες των αναλυτικών με τους περιληπτικούς λογαριασμούς κλπ.

#### **4.6.2 Κατάρτιση προγράμματος ελέγχου**

##### ***-Εννοια και σπουδαιότητα του προγράμματος ελέγχου***

Μετά τη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να καταρτίσει το πρόγραμμα ελέγχου.

Πρόγραμμα ελέγχου είναι ο λεπτομερής καθορισμός των απαραίτητων διαδικασιών που πρέπει να εφαρμοστούν για τον έλεγχο κάθε λογαριασμού και γενικά για κάθε αντικείμενο ελέγχου καθώς και η έκταση των ελεγκτικών αυτών διαδικασιών.

Το πρόγραμμα ελέγχου, δηλαδή, είναι ένας έγγραφος επιγραμματικός οδηγός ο οποίος περιλαμβάνει, για καθένα λογαριασμό, τις ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόσει ο ελεγκτής προκειμένου να καλύψει όλο το πεδίο των αντικειμενικών στόχων στους οποίους αποβλέπει ο έλεγχος του, χωρίς να υπάρχουν κενά σημεία και χωρίς να σπαταληθεί χρόνος σε δευτερεύουσας σημασίας θέματα.

Η καταγραφή και ταξιθέτηση των ελεγκτικών διαδικασιών εξασφαλίζει ότι το βάθος και η έκταση του ελέγχου θα είναι ανάλογα της βαρύτητας του ελεγκτέου αντικειμένου και του χρόνου που αυτός έχει στη διάθεση του. Έτσι, δεν θα παραλειφθούν ουσιαστικές διαδικασίες ελέγχου ούτε θα σπαταληθεί χρόνος σε άσκοπες διαδικασίες σε βάρος της έκτασης του ελέγχου άλλων σπουδαιότερων αντικειμένων. Ο χρόνος που ο ελεγκτής έχει στη διάθεση του είναι περιορισμένος,

αφού είναι περιορισμένο και το κόστος του ελέγχου του. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι ο ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να περιορίζεται σε προκαθορισμένες διαδικασίες ή να μην αφιερώσει τον απαραίτητο χρόνο όταν αντιληφθεί ότι σε ορισμένες περιοχές υπάρχουν αδυναμίες ή κενά στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Το πρόγραμμα ελέγχου αποτελεί το μέσον συνοχής, τάξης και λογικής ακολουθίας για την έρευνα, χωρίς όμως να αποκλείεται η πέραν του προγράμματος εφαρμογή και άλλων ελεγκτικών διαδικασιών όταν οι διαδικασίες αυτές κρίνονται απαραίτητες σε ορισμένες περιπτώσεις.

### **-Κατάρτιση προγράμματος ελέγχου**

Το πρόγραμμα ελέγχου καταρτίζεται πριν από την έναρξη του ελέγχου (προκαταρτικό στάδιο) και βασίζεται:

- στη μελέτη οργάνωσης της υπό έλεγχο επιχείρησης, καθώς και στις ειδικές συνθήκες κάτω από τις οποίες αυτή λειτουργεί,
- στη μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης, στα πρότυπα και τους κανόνες της ελεγκτικής (standards).

Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να εφαρμοστούν για τον έλεγχο κάθε λογαριασμού. Πραγματούς κάθε ελεγκτικής διαδικασίας ο ελεγκτής αναφέρει αναλυτικά τις διαδικασίες που εξετέλεσε και θέτει την υπογραφή του ή αντ' αυτού μπορεί να κάνει αναφορά στο σχετικό φύλλο εργασίας. Εκείνο πάντως που πρέπει ιδιαίτερα να τονιστεί είναι ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε πρέπει να παρατίθεται αναλυτικά και συγκεκριμένα. Και αυτό γιατί στις περιπτώσεις που, ενδεχομένως, να καταλογιστούν ευθύνες στον ελεγκτή για την επάρκεια του ελέγχου του, τα στοιχεία που προαναφέραμε αποδεικνύουν κατά πόσο ο ελεγκτής εξετέλεσε σωστά τα ελεγκτικά του καθήκοντα.

Η αναθεώρηση και συμπλήρωση ορισμένων διαδικασιών που αναγράφονται στα προγράμματα ελέγχου επιβάλλεται γιατί στην πράξη απαντάται μεγάλη ποικιλία εσωτερικών λογιστικών μεθόδων και ειδικών προβλημάτων των ποικιλόμορφων επιχειρήσεων και επιχειρηματικών συναλλαγών και δραστηριοτήτων. Ένα πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνει τα διεθνώς καθιερωμένα ελεγκτικά standards, συμπληρούμενο και αναθεωρούμενο κατάλληλα στην αρχή και κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας μπορεί να θεωρηθεί ολοκληρωμένο μόνο μετά το πέρας του ελέγχου που ο ελεγκτής έχει αποκτήσει μια ολοκληρωμένη εικόνα όλων των παραγόντων που προσδιορίζουν τις διαδικασίες του ελέγχου.

### 4.6.3 Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων

#### *-Εννοια των οικονομικών καταστάσεων*

Οι οικονομικές καταστάσεις (financial statements) που συντάσσονται στη χώρα μας μετά το Π.Δ. 1123/1980 είναι:

- ο Ο ισολογισμός.
- ο Ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως»-
- ο Ο «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων».
- ο Ο λογαριασμός «Γενικής Εκμεταλλεύσεως».
- ο Το προσάρτημα.

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο.

#### *-Εξακρίβωση της πάγιας εφαρμογής των λογιστικών αρχών*

Ο έλεγχος πρέπει να περιλαμβάνει: «την εξακρίβωση ότι ο λογιστικές αρχές και μέθοδοι που υιοθετήθηκαν είναι παραδεκτές και εφαρμόζονται πάγια».

#### *-Τεκμηρίωση των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων - Κάθετοι έλεγχοι<sup>8</sup>*

Πέραν των ελέγχων διαδικασιών με τους οποίους ο ελεγκτής σχηματίζει γνώμη για το κατά πόσο τα βιβλία και στοιχεία αποτελούν αξιόπιστη βάση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής οφείλει να διενεργήσει επιπρόσθετους ελέγχους οι οποίοι αποσκοπούν στο να πεισθεί ο ελεγκτής για την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων και οι οποίοι αποκαλούνται έλεγχοι τεκμηρίωσης. Η φυσική απογραφή και αποτίμηση των αποθεμάτων που εμφανίζονται στον ισολογισμό λ.χ. είναι έλεγχοι τεκμηρίωσης, ενώ ο έλεγχος ορισμένων αγορών που έγιναν στη διάρκεια της χρήσης είναι έλεγχοι διαδικασιών. Οι έλεγχοι τεκμηρίωσης γίνονται συνήθως με την τεχνική του κάθετου ελέγχου.

Ο κάθετος έλεγχος ξεκινά από τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων και καταλήγει στα δικαιολογητικά. Κατά τη μέθοδο δηλαδή αυτήν ο ελεγκτής, με βάση τον ισολογισμό και το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» και με τη βοήθεια των ισοζυγίων και την εφαρμογή των κατάλληλων για κάθε περίπτωση ελεγκτικών διαδικασιών, διενεργεί έλεγχο σε όλους τους λογαριασμούς των αναλυτικών

---

<sup>8</sup> Meigs W., Larsen J., Meigs R., ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1984, σελ. 22

καθολικών. Αφού προβεί σε προσεκτική επισκόπηση των καταχωρήσεων κάθε λογαριασμού, επιλέγει ορισμένα κονδύλια για τα οποία αναζητεί τα σχετικά δικαιολογητικά. Ο έλεγχος αυτός αποβλέπει στη διαπίστωση ότι:

- δεν έχουν καταχωρηθεί κονδύλια άσχετα με το περιεχόμενο του λογαριασμού (δηλαδή που ανήκουν σε άλλο λογαριασμό),
- τα καταχωρημένα κονδύλια αφορούν την υπό έλεγχο χρήση και μόνο αυτήν (δηλαδή δεν περιλαμβάνονται και κονδύλια προηγούμενης ή επομένης χρήσης),
- οι καταχωρήσεις στηρίζονται σε νομότυπα δικαιολογητικά, αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση και έχουν δεόντως εγκριθεί και ελεγχθεί από τα αρμόδια όργανα της επιχείρησης.

#### ***-Επαλήθευση του ενεργητικού***

Η επαλήθευση του Ενεργητικού της επιχείρησης περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

(α) δειγματοληπτικές επαληθεύσεις της ύπαρξης των στοιχείων του Ενεργητικού, καθώς και του ότι αυτά ανήκουν στην κυριότητα της επιχείρησης και ότι αντιπροσωπεύουν το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων. Επίσης, σε περίπτωση που οποιαδήποτε από τα στοιχεία αυτά είναι δεσμευμένα για ασφάλεια συγκεκριμένων υποχρεώσεων, δειγματοληπτικές επαληθεύσεις της κατάλληλης γνωστοποίησης του γεγονότος αυτού με τις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και του ότι οι σχετικές υποχρεώσεις έχουν προσδιοριστεί και εμφανίζονται ορθά,

(β) δειγματοληπτικές επαληθεύσεις της ορθής λογιστικής απεικόνισης και της κατάλληλης αποτίμησης των πάγιων και των κυκλοφοριακών στοιχείων, καθώς και των λοιπών στοιχείων του ενεργητικού, περιλαμβανομένων και των ασώματων ακινητοποιήσεων.

Η εργασία του ελεγκτή δεν πρέπει να περιορίζεται στον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της επιχείρησης. Όταν συντρέχει περίπτωση, ο ελεγκτής θα πρέπει, παραδείγματος χάρη, να προβαίνει σε φυσική επαλήθευση των περιουσιακών στοιχείων, να παρευρίσκεται στις απογραφές και να λαμβάνει γραπτές επιβεβαιώσεις, απευθείας από τους τρίτους, για τα ποσά που οφείλονται στην επιχείρηση, καθώς και για τα αποθέματα που ανήκουν στην κυριότητα της, αλλά βρίσκονται σε δημόσιες αποθήκες ή σε τρίτους για φύλαξη.

### ***-Επαλήθευση του παθητικού***

Ο κύριος σκοπός της επαλήθευσης του παθητικού είναι να διαπιστωθεί ότι όλες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης, περιλαμβανομένων και των φορολογικών, έχουν προβλεφθεί στις οικονομικές καταστάσεις. Η διαπίστωση αυτή περιλαμβάνει όχι μόνο τις προβλέψεις για το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και δεν έχουν εξοφληθεί, αλλά επίσης και τις επαρκείς προβλέψεις για τυχόν γνωστές ή αναμενόμενες ζημίες.

Κατά την επαλήθευση του παθητικού ο ελεγκτής πρέπει να βεβαιώνεται ότι όλες οι υποχρεώσεις που έχουν προβλεφτεί, αντιπροσωπεύουν βάσιμες απαιτήσεις τρίτων κατά της επιχείρησης. Ο ελεγκτής θα πρέπει επίσης να βεβαιώνεται ότι για τις ουσιώδεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις, έχει γίνει πρόβλεψη ή σχετική μνεία, καθώς επίσης ότι για τα ουσιώδη γεγονότα, που έλαβαν χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, έχει γίνει κατάλληλη απεικόνιση, κατά κανόνα στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, ή στην έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου, εφόσον ο δεύτερος τρόπος, επιβάλλεται από το νόμο. Ο ελεγκτής πρέπει, όπου συντρέχει περίπτωση, να λαμβάνει γραπτές επιβεβαιώσεις, απευθείας από τρίτους, για τις υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

### ***-Έλεγχος των αποτελεσμάτων***

Το κύριο μέλημα του ελεγκτή κατά τον έλεγχο των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, όπως αυτά εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, είναι η διαπίστωση ότι η κατάσταση αυτή απεικονίζει ικανοποιητικά τα αποτελέσματα της επιχείρησης από τις συναλλαγές της κατά τη διάρκεια της χρήσης και ότι δεν περιλαμβάνει, χωρίς κατάλληλη γνωστοποίηση, οποιαδήποτε αλλά στοιχεία που διαφοροποιούν την πραγματικότητα.

Τα θέματα στα οποία ο ελεγκτής πρέπει να κατευθύνει την προσοχή του είναι τα ακόλουθα:

- (α) ότι εμφανίζονται κατάλληλα στις οικονομικές καταστάσεις ουσιώδη κονδύλια προηγούμενων χρήσεων,
- (β) ότι το κλείσιμο των λογαριασμών στο τέλος της χρήσης έγινε με τρόπο που εξασφαλίζει τη λογιστική απεικόνιση των διαφόρων κονδυλίων στη σωστή χρήση,
- (γ) ότι τα κονδύλια των συναλλαγών απεικονίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και δεν έχουν μεταφερθεί απευθείας στους λογαριασμούς των αποθεματικών,

(δ) ότι τα ασυνήθη κονδύλια από τις συναλλαγές ή τα ανόργανα κονδύλια απεικονίζονται κατάλληλα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης,

(ε) ότι έγινε κατάλληλη διάκριση μεταξύ δαπανών κεφαλαίου και εξόδων, καθώς και μεταξύ εισπράξεων κεφαλαίου και εσόδων.

Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάζει τα αποτελέσματα χρήσης ως σύνολο και συγκρίνοντας τα με τα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων, με τις τρέχουσες τάσεις της αγοράς και τις οικονομικές συνθήκες, καθώς και με οποιαδήποτε άλλα βásiμα μέσα σύγκρισης, όπως είναι οι προϋπολογισμοί, θα πρέπει να πείθεται ότι τα αποτελέσματα αυτά, όπως εμφανίζονται, είναι παραδεκτά και παρουσιάζονται με τρόπο ικανοποιητικό.

#### ***-Επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων***

Ο ελεγκτής προβαίνει σε επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό τη διαπίστωση ότι αυτές είναι σύμφωνες:

- ο με το καταστατικό της επιχείρησης ή με τις σχετικές εγκυκλίους της,
- ο με τις απαιτήσεις της τοπικής νομοθεσίας και ιδιαίτερα με τις διατάξεις που αφορούν την εμφάνιση και εξατομίκευση κονδυλίων στις οικονομικές καταστάσεις, και
- ο με τις απαιτήσεις των εθνικών και διεθνών επαγγελματικών σωματίων, των χρηματιστηρίων, κ.λπ. όπου συντρέχει περίπτωση.

#### ***-Ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα***

Εάν κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας υποπέσει στην αντίληψη του ελεγκτή ο,τιδήποτε το οποίου του δίνει την εντύπωση ότι δεν είναι σύνηθες και ότι χρειάζεται παραπέρα έρευνα, θα πρέπει αυτός να εξετάσει το θέμα σε βάθος.

Αν ο ελεγκτής, ύστερα από έλεγχο του, καταλήξει στο συμπέρασμα ότι κάποιον γεγονός ή συναλλαγή δεν έχει απεικονιστεί σωστά ή ότι δεν είναι έγκυρη, θα πρέπει να αναφερθεί στη διεύθυνση της επιχείρησης και να συζητήσει με αυτή τις διαπιστώσεις του και, ανάλογα με τις περιστάσεις, να αποφασίσει εάν θα πρέπει να διατυπώσει επιφύλαξη στο πιστοποιητικό του.



**- Πιστοποιητικό ελέγχου**

Ο ελεγκτής έχει καθήκον και ευθύνη να εκφράσει τη γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, τις οποίες έχει ελέγξει. Η γνώμη του διατυπώνεται σε γραπτό κείμενο το οποίο, στη χώρα μας, καλείται «Πιστοποιητικό ελέγχου», είναι αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων και έχει συγκεκριμένο περιεχόμενο και τύπο.

## 4.7 ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ – ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

### 4.7.1 Αποδεικτικά Στοιχεία<sup>9</sup>

Το τρίτο από τα πρότυπα της ελεγκτικής εργασίας ορίζει ότι ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκές και κατάλληλο αποδεικτικό υλικό που θα αποτελέσει τη βάση για την τεκμηρίωση της γνώμης του. Αυτό το υλικό εξασφαλίζεται με τη συλλογή, την ταξινόμηση, την ανάλυση και την αξιοποίηση των ελεγκτικών τεκμηρίων (αποδεικτικά στοιχεία).

Ως αποδεικτικά στοιχεία θεωρούνται τα δεδομένα, οι πληροφορίες και οτιδήποτε άλλο τεκμηριώνει την αποδοχή ή την απόρριψη μιας άποψης. Τα στοιχεία που συγκεντρώνει ο ελεγκτής είναι πολυπληθή, ανομοιογενή, σημαντικά και σχετικά με το αντικείμενο του ελέγχου. Χρειάζεται να ταξινομηθούν, να αναλυθούν και να αξιολογηθούν πριν αξιοποιηθούν για τη θεμελίωση της γνώμης του. Το σύνολο των αποδεικτικών στοιχείων μπορεί να διαχωριστεί σε δυο ομάδες. Η πρώτη περιλαμβάνει κυρίως λογιστικά στοιχεία, τα οποία συμβάλλουν στην τεκμηρίωση της αξιολόγησης του εσωτερικού ελέγχου, ενώ η δεύτερη περιέχει στοιχεία που είναι παράγωγα της ελεγκτικής εργασίας.

Τα πιο βασικά αποδεικτικά στοιχεία της πρώτης ομάδας είναι τα εξής:

- Τα λογιστικά βιβλία
- Οι αριθμοδείκτες
- Οι υπολογιστικές εργασίες
- Τα έγγραφα της επιχείρησης
- Τα ισοζύγια

Στη δεύτερη ομάδα εντάσσονται τα εξής:

- Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία
- Έγγραφα προς τον ελεγκτή από την ελεγχόμενη επιχείρηση και τους τρίτους
- Μεταγενέστερα του ισολογισμού γεγονότα
- Πληροφοριακά στοιχεία που προέρχονται από συνεντεύξεις, παρατηρήσεις και επισημάνσεις του ελεγκτή.

---

<sup>9</sup> Παπάς Α., ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 1999, σελ. 91

#### 4.7.2 Φύλλα Εργασίας

Τα διάφορα στοιχεία και πληροφορίες που συγκεντρώνει ο ελεγκτής ταξινομούνται και καταχωρούνται σε διάφορες καταστάσεις, πίνακες, εκθέσεις και αναφορές που ονομάζονται φύλλα εργασίας. Ως φύλλα εργασίας (Working papers) θεωρούνται, επίσης, τα διάφορα έγγραφα που συγκεντρώνει ή χρησιμοποιεί ο ελεγκτής, όπως οι επιβεβαιωτικές επιστολές, τα ερωτηματολόγια, το οργανόγραμμα της επιχείρησης, τα πρακτικά συνεδριάσεων, τα ισοζύγια, κ.λπ. Το σύνολο των φύλλων εργασίας αποτελεί το φάκελο ελέγχου.

Τα φύλλα εργασίας περιέχουν ακόμη στοιχεία που αναφέρονται:

α. Στο σχεδιασμό, τον προγραμματισμό, την οργάνωση και την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας, καθώς και στην ανάθεση του ελεγκτικού έργου στο προσωπικό του ελεγκτή.

β. Στο συντονισμό και την εποπτεία των ελεγκτικών εργασιών

γ. Στη θεμελίωση της γνώμης του ελεγκτή για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων.

δ. Στις προτάσεις και τις συστάσεις του ελεγκτή προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Το περιεχόμενο των φύλλων εργασίας είναι ενδεικτικό της χρησιμότητας τους για τον ελεγκτή. Συγκεκριμένα, τα φύλλα εργασίας είναι ο κρίκος που συνδέει τα λογιστικά βιβλία με την έκθεση (πιστοποιητικό) ελέγχου. Αρχικά, ο ελεγκτής ελέγχει τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, συγκεντρώνει τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία και κατόπιν, εξετάζει, αναλύει και αξιοποιεί το συγκεντρωμένο αποδεικτικό υλικό ώστε να μορφώσει τη γνώμη του για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων. Χωρίς την τήρηση ορθολογικά οργανωμένων φύλλων εργασίας, ο ελεγκτής αδυνατεί να ολοκληρώσει με επιτυχία τη συγκεκριμένη εργασία.

Η τήρηση των φύλλων εργασίας συμβάλλει αποφασιστικά στην άρτια οργάνωση και τον πλήρη συντονισμό του ελεγκτικού έργου. Ο ελεγκτής, έχοντας προγραμματίσει προσεκτικά την εργασία του προσωπικού του, μπορεί να συντονίσει την ταυτόχρονη εκτέλεση της μέσα από το πρόγραμμα ελέγχου. Η εργασία οποιουδήποτε βοηθού ή συνεργάτη του θεωρείται ολοκληρωμένη σύμφωνα με το πρόγραμμα μόνο όταν η πλήρης εκτέλεση της αποδεικνύεται από τα φύλλα εργασίας που έχει συντάξει ο υπεύθυνος του ελέγχου.

Τα φύλλα εργασίας στοιχειοθετούν την ποιότητα και την ορθότητα του πορίσματος του ελέγχου. Αυτά επικαλείται ο ελεγκτής ως απόδειξη της επιμέλειας

που έχει επιδείξει κατά τη διενέργεια του ελέγχου, στις περιπτώσεις που αυτή η επιμέλεια αμφισβητείται ενώπιο του Δικαστηρίου. Επομένως, ο ελεγκτής προσπαθεί να αποφύγει αντιφατικές δηλώσεις ή αναφορές κατά την σύνταξη τους.

Αν και περιέχουν στοιχεία που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση, τα φύλλα εργασίας ανήκουν στην αποκλειστική κυριότητα του ελεγκτή. Είναι απόρρητα έγγραφα και φυλάσσονται σε φακέλους κατ' τρόπο που διευκολύνεται η ευχερής ανεύρεση τους. Οι φάκελοι αυτοί διακρίνονται σε μόνιμους φακέλους ελέγχου και σε φακέλους ετήσιοι, ελέγχων.

Οι μόνιμοι φάκελοι περιέχουν έγγραφα, στοιχεία και πληροφορίες που συγκεντρώνονται κατά το στάδιο της ενημέρωσης του ελεγκτή και του προκαταρκτικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, περιέχουν αντίγραφα του καταστατικού της εταιρίας, των κανονισμών, των οργανογραμμάτων, του λογιστικού σχεδίου, περίληψη των λογιστικών αρχών, περιγραφές των χώρων εργασίας, της παραγωγής και της αποθήκευσης κ.λπ. Οι ίδιοι φάκελοι περιέχουν, ακόμη, αναλύσεις λογαριασμών με ελάχιστες μεταβολές (π.χ. λογαριασμοί οικοπέδων). Η αποδεικτική ισχύς τους είναι περιορισμένη. Παραμένουν δε στην επιχείρηση και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την ενημέρωση των ελεγκτών επόμενων χρήσεων.

Στο φάκελο των ετήσιων ελέγχων ταξιθετούνται τα φύλλα εργασίας του τρέχοντος ελέγχου. Αυτά περιέχουν απόρρητες πληροφορίες, παρατηρήσεις και αποδεικτικά στοιχεία για τις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθήθηκαν, τα πρόσωπα που άσκησαν τους επί μέρους ελέγχους, την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, τα ελεγκτικά τεκμήρια και τη γνώμη του ελεγκτή. Ο φάκελος αυτός παραμένει στο γραφείο του ελεγκτή και κανείς τρίτος δεν έχει πρόσβαση στο περιεχόμενό του, καθώς αυτό συνιστά σοβαρή απόδειξη του γεγονότος ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### Ε.Λ.Τ.Ε.

#### Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

##### 5.1 Γενικά

Μέχρι πρόσφατα βασικό όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. αποτελούσε το Πειθαρχικό Συμβούλιο. Με τον υπ' αριθ. 3148/2003 Νόμο περί συστάσεως της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, το Πειθαρχικό Συμβούλιο διέκοψε τις δραστηριότητές του και αντικαταστάθηκε από την Ε.Λ.Τ.Ε.

Σύμφωνα με το Ν. 3148/2003 (άρθρ. 1): Συνίσταται νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με την επωνυμία «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων» (Ε.Λ.Τ.Ε.) με έδρα την Αθήνα και σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. διοικείται από επταμελές Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.), το οποίο αποτελείται από τον Πρόεδρο, δυο Αντιπροέδρους και τέσσερα μέλη και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με όμοια απόφαση ορίζεται ως γραμματέας του Δ.Σ. υπάλληλος της Ε.Λ.Τ.Ε.

Ο Πρόεδρος επιλέγεται από πρόσωπα εγνωσμένου κύρους, ευρύτερης αποδοχής, με αποδεδειγμένη πείρα και επιστημονική κατάρτιση. Αντιπρόεδροι επιλέγονται πρόσωπα που δθαυέτουν ευρεία επιστημονική κατάρτιση στη Λογιστική ή την ελεγκτική πρακτική, εκ των οποίων ένα θα είναι μέλος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας που προτείνεται από αυτό.

Τα υπόλοιπα μέλη του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι πρόσωπα που υποδεικνύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, το Σύνδεσμο Ελληνικών Βιομηχανιών, το Σ.Ο.Ε.Λ., ανά ένα μέλος από κάθε φορά. Η θητεία του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι τριετής.

Το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. συγκαλείται από τον Πρόεδρο ή όταν απουσιάζει ή κωλύεται από έναν Αντιπρόεδρο. Συνεδριάζει τακτικώς τουλάχιστον μια φορά το μήνα και εκτάκτως όταν κρίνεται αναγκαίο από τον Πρόεδρο ή το ζητήσουν τέσσερα

τουλάχιστον μέλη του. Για την απαρτία του απαιτείται στα παρόντα μέλη να παρευρίσκεται ο Πρόεδρος ή ένας από τους Αντιπροέδρους. Η Ε.Λ.Τ.Ε. εκπροσωπείται στις σχέσεις της με άλλες αρχές και τρίτους, καυώς και ενώπιον των δικαστηρίων από τον Πρόεδρο και σε περίπτωση απουσίας του ή κωλύματός του από τον Αντιπρόεδρο που ορίζεται από το Δ.Σ. Το Δ.Σ. επιτρέπεται να εξουσιοδοτεί άλλο μέλος του Δ.Σ. ή τρίτο να εκπροσωπήσει την Ε.Λ.Τ.Ε. σε συγκεκριμένη πράξη.

## **5.2 Αρμοδιότητες της Ε.Λ.Τ.Ε.**

Μια από τις βασικές αρμοδιότητες της Ε.Λ.Τ.Ε. σύμφωνα με το άρθρ. 2 του Ν. 3148/2003 είναι να ασκεί εποπτεία στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), σχετικά με την τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού καθορίζεται η έκταση, το περιεχόμενο και ο τρόπος της εποπτείας.

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

Θεσπίζει ύστερα από εισήγηση του Σ.Ο.Ε.Λ. κανόνες δεοντολογίας για την άσκηση του έργου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών και ελέγχει την τήρηση των κανόνων αυτών.

Τέλος, συνεργάζεται με την επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρ. 7 του Ν. 2331/1995 (ΦΕΚ 173 Α') για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες από τις ελεγκτικές εταιρείες και τους ορκωτους ελεγκτές λογιστές.

## **5.3 Οργάνωση Ε.Λ.Τ.Ε. – Προσωπικό<sup>10</sup>**

Στην Ε.Λ.Τ.Ε. συνιστώνται:

- α) Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.)
- β) Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.) και
- γ) Εκτελεστική Επιτροπή που αποτελείται από τον Πρόεδρο και τους δυο Αντιπροέδρους.

---

<sup>10</sup> Άρθρο 3 παρ. 1-3, Ν.3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α')

#### **5.4 Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.)<sup>11</sup>**

Το Σ.Λ.Ο.Τ. είναι πενταμελές και αποτελείται από έναν Αντιπρόεδρο της Ε.Λ.Τ.Ε. ως Πρόεδρο και τέσσερις ειδικούς επιστήμονες, κατόχους διδακτορικού διπλώματος στο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής. Τα μέλη του ορίζονται με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. για τριετή θητεία. Το Σ.Λ.Ο.Τ. γνωμοδοτεί για θέματα λογιστικής τυποποίησης, τα οποία παραπέμπονται σε αυτό με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. και σε προθεσμία που ορίζεται με αυτήν.

Τα θέματα με τα οποία ασχολείται το Σ.Λ.Ο.Τ. είναι η κατάρτιση, η αναθεώρηση ή η τροποποίηση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, με σκοπό την προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής. Επίσης, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις οικονομικές μονάδες ή από κατηγορίες αυτών, όπως και η έκδοση οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι θέματα που γνωμοδοτεί το Σ.Λ.Ο.Τ.

#### **5.5 Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε.)<sup>12</sup>**

Σύμφωνα με το άρθρ. 5 του Ν.3148/2003 το Σ.Π.Ε. είναι επταμελές και η θητεία του είναι τριετής. Αποτελείται από έναν Αντιπρόεδρο της Ε.Λ.Τ.Ε. ως Πρόεδρο, που ορίζεται μαζί με τον αναπληρωτή του από το Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε., ένα εν ενεργεία μέλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ένα μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ., ένα μέλος του Σ.Λ.Ο.Τ., έναν εκπρόσωπο της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, έναν εκπρόσωπο της Τραπέζης της Ελλάδος και έναν Διευθυντή του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Το Σ.Π.Ε. είναι αρμόδιο για τον ποιοτικό έλεγχο των ελέγχων που διενεργούν σύμφωνα με το νόμο οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, φυσικά πρόσωπα και ελεγκτικές εταιρείες, στις οικονομικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών και λοιπών νομικών προσώπων και αφορά τη συμμόρφωση προς τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα και τους κανόνες περί ασυμβίβαστου.

---

<sup>11</sup> Άρθρο 4 παρ. 1-6, Ν.3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α')

<sup>12</sup> Άρθρο 5 παρ. 1-7, Ν.3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α')

Ο ποιοτικός έλεγχος διενεργείται με μέριμνα του Σ.Π.Ε. από τρεις κατ' ανώτατο όριο Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ., οι οποίοι επιλέγονται με κλήρωση από το σύνολο των μελών του. Στην κλήρωση δε συμμετέχουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, που ανήκουν στην ελεγκτική εταιρεία που διενήργησε τον εξεταζόμενο έλεγχο.

## 5.6 Πειθαρχικό Συμβούλιο<sup>13</sup>

Κατά το άρθρ. 6 του Ν.3148/2003 συνίσταται Πειθαρχικό Συμβούλιο, το οποίο είναι τριμελές, τριετούς θητείας και συγκροτείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Δικαιοσύνης.

Η παραπομπή στο Πειθαρχικό Συμβούλιο γίνεται με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. ή του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο, στις υποθέσεις που παραπέμπονται σε αυτό, κρίνει κάθε παράβαση της ελεγκτικής νομοθεσίας και τήρησης των κανόνων δεοντολογίας από τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. και επιβάλλει κυρώσεις.

Αν διαπιστωθεί ότι στην παράβαση είχε συμμετοχή μέλος της διοίκησης της ελεγκτικής εταιρείας στην οποία ανήκει ο διενεργήσας τον έλεγχο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, οι κυρώσεις που επιβάλλονται αναφέρονται παρακάτω, ενώ στην περίπτωση αυτή, το ανώτατο όριο του προστίμου που προβλέπεται ορίζεται σε 1.000.000 ευρώ. Τα πρόστιμα που επιβάλλονται αποτελούν έσοδο του Δημοσίου.

Οι πειθαρχικές ποινές που επιβάλλονται είναι οι εξής:

- α) σύσταση,
- β) επίπληξη,
- γ) πρόστιμο ύψους 50.000 ευρώ
- δ) προσωρινή αναστολή άσκησης επαγγέλματος μέχρι ένα έτος και
- ε) οριστική διαγραφή από τα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ.

---

<sup>13</sup> Άρθρο 6 παρ. 1-6, Ν.3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α')



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ<sup>14</sup>

Στον Κ.Ν.2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» προστίθεται Κεφάλαιο 15, ως εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15 - ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)»

#### ΑΡΘΡΟ 134-ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ<sup>15</sup>

1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων(L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. Επιπλέον, οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται: α) για οποιοσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου και β) για τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις των συνδεδεμένων, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2. Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα

<sup>14</sup> Βλ. Παράρτημα – Άρθρα, σχόλια σχετικά με τα ΔΛΠ.

<sup>15</sup> Νόμος 3229/2004 (ΦΕΚ 38)

υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η εφαρμογή των Προτύπων αυτών έχει εγκριθεί από Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 29 και της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ή του άρθρου 13 του Ν.3190/1955 (ΦΕΚ 91/9Α/16.4.55), αντίστοιχα, και υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει προ της παρέλευσης της πενταετίας. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες, όπως αυτές ορίζονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

#### ΑΡΘΡΟ 135

##### ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών, καθώς και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και το Πιστοποιητικό Ελέγχου της παραγράφου 4 του άρθρου 43β, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

- α. καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της εταιρείας, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως,
- β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους και

γ. εφόσον πρόκειται για εταιρείες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

2. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, καθώς η Έκθεση του Διαχειριστή ή των Διαχειριστών και το Πιστοποιητικό Ελέγχου του άρθρου 23 του Ν.3190/1955, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, που τηρείται από το Γραμματέα του Πρωτοδικείου, όπου έχει την έδρα της η εταιρεία και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια του διαχειριστή ή των διαχειριστών και με δαπάνες της εταιρείας, στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό, και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο (2) τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους.

3. Στη δημοσιότητα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού υποβάλλονται και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, που προβλέπονται από το Π.Δ.360/1985 (ΦΕΚ 129 Α'). Με τις Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου τριμήνου της χρήσεως, στην ως άνω δημοσιότητα υποβάλλεται και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης των τακτικών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών της συντάκτριας εταιρείας. Το περιεχόμενο και η μορφή των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων είναι τα οριζόμενα από τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ το περιεχόμενο και η μορφή του Πιστοποιητικού Επισκόπησης είναι τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 137. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται η σύνταξη και δημοσιοποίηση των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων του τελευταίου τριμήνου της χρήσεως, εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από το τέλος της χρήσεως συντάσσονται και δημοσιεύονται οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις της χρήσεως. Οι αντίθετες διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του Π.Δ.360/1985 δεν εφαρμόζονται

4. Επιπλέον από τη δημοσιότητα που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού, οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιεύουν, υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 43β και της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του Ν.3190/1955, αντίστοιχα, τα στοιχεία και τις πληροφορίες που ορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις, όπως θα ορισθούν στην κοινή υπουργική απόφαση, δημοσιεύονται στις εφημερίδες όπως ο νόμος ορίζει. Τα στοιχεία αυτά, τα οποία, με ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, πρέπει να προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, δημοσιεύονται όπως προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού, αλλά απαιτείται η αυτούσια δημοσίευσή τους στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Ειδικότερα, η δημοσιότητα των στοιχείων και των πληροφοριών, που ορίζονται με την προαναφερόμενη κοινή υπουργική απόφαση και αφορούν ενδιάμεσες της χρήσεως περιόδους, περιορίζεται στη δημοσιότητα που προβλέπεται από το άρθρο 3 του Π.Δ.360/1985.

5. Αν οι εταιρείες, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιοποιούν με οποιονδήποτε άλλον τρόπο λογιστικά στοιχεία, τα δημοσιοποιούμενα στοιχεία πρέπει να είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η ευθύνη για τη συμμόρφωση με τη διάταξη αυτή βαρύνει το Διοικητικό Συμβούλιο ή τους Διαχειριστές της εταιρείας.

#### ΑΡΘΡΟ 137-ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις καταστάσεις αυτές σε έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ενώ οι Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου τριμήνου της χρήσεως, όταν επιβάλλεται η σύνταξή τους, υποβάλλονται σε επισκόπηση από Ορκωτούς Ελεγκτές

Λογιστές και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης δημοσιεύεται, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 135, μαζί με τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

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

3. Οι προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου 37, από το εδάφιο γ της παραγράφου 3, από την παράγραφο 4 του άρθρου 43α του νόμου αυτού και από το άρθρο 6 του Π.Δ.360/1985 αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και κάθε άλλη διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της προβλεπόμενης από την προηγούμενη παράγραφο απόφασης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

#### ΑΡΘΡΟ 142-ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

1. Ως χρονικό σημείο πρώτης εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίζεται το χρονικό σημείο έναρξης της χρήσεως σε σχέση με την οποία συντάσσονται και δημοσιεύονται για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι προβλεπόμενες από το νόμο αυτόν διαδικασίες εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αρχίζουν να εφαρμόζονται κατά την έναρξη της χρήσεως την οποίαν πρωτογενώς (και όχι με την παράθεση συγκριτικών στοιχείων προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων) καλύπτουν οι συντασσόμενες ετήσιες ή περιοδικές οικονομικές καταστάσεις.

2. Κατά την πρώτη εφαρμογή των υιοθετηθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των ιδίων των Προτύπων ως προς τον τρόπο της πρώτης εφαρμογής τους.

3. Κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, είναι ενδεχόμενο να προκύψουν διαφορές αποτίμησης

των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, δεδομένης της υιοθέτησης διαφορετικών από τους μέχρι τη στιγμή εκείνη ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης. Μέσα στη χρήση, σε σχέση με την οποία θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και, πάντως, πριν από τη σύνταξη και δημοσίευση οποιωνδήποτε περιοδικών οικονομικών καταστάσεων, γίνονται οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, με διάκριση μεταξύ των εγγραφών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της αμέσως προηγούμενης χρήσεως και εκείνων που επηρεάζουν τα αποτελέσματα προγενέστερων χρήσεων, με τρόπο που να διευκολύνει την (εξωλογιστική) αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως (ή περιόδων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως), που δεν θα έχουν συνταχθεί και δημοσιευθεί με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ώστε τα συγκριτικά στοιχεία, που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσεως ή περιόδου, να είναι πράγματι συγκρίσιμα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές στη χώρα μας έχουν οργανωθεί σε ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών. Τα περισσότερα στελέχη του καταργηθέντος Σώματος Ορκωτών Λογιστών ίδρυσαν την εταιρεία Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές (Σ.Ο.Λ. Α.Ε.), η οποία σήμερα δεσπόζει της «ελεγκτικής» αγοράς. Εκτός από τη Σ.Ο.Λ. Α.Ε. στην ελληνική αγορά δραστηριοποιούνται περισσότερες από 30 ελεγκτικές εταιρείες, ανάμεσα στις οποίες είναι και διάφορες πολυεθνικές, όπως η Deloitte & Touche, η PriceWaterhouse Coopers, η Arthur Andersen, η Ernst & Young, η Grant Thornton κ.α.

#### Πρώτη η «ΣΟΛ»

Οι Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές (ΣΟΛ Α.Ε.) συγκεντρώνουν το μεγαλύτερο κομμάτι της αγοράς, υπογράφοντας τους 3.580 από τους συνολικά 7.093 ισολογισμούς (50,5%) που επεξεργάστηκε η Hellastat<sup>16</sup> για τη χρήση 2004. Ο κύκλος εργασιών της εταιρείας ύψους 42,6 εκατ. ευρώ αντιστοιχεί στο 34,2% των συνολικών εσόδων των 19 ελεγκτικών επιχειρήσεων για τις οποίες υπήρχαν διαθέσιμα στοιχεία, οδηγώντας στο συμπέρασμα ότι στο πελατολόγιο της ΣΟΛ Α.Ε. περιλαμβάνονται και αρκετές μικρού και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις. Ο κύκλος εργασιών των ελεγχόμενων επιχειρήσεων της ΣΟΛ εκτιμάται το 2005 στα 11,6 εκατ. ευρώ έναντι 18,5 εκατ. ευρώ που είναι το μέσο παρατηρούμενο μέγεθος.

Δεύτερη σε μερίδιο αγοράς βάσει ελεγχόμενων ισολογισμών έρχεται η BKR με 1.246 ισολογισμούς (17,6%), εμφανίζοντας κύκλο εργασιών 8,8 εκατ. ευρώ το 2004 και τρίτη η Grant Thornton με 506 ισολογισμούς (7,1%), με έσοδα 7,45 εκατ. ευρώ.

---

<sup>16</sup> [www.hellastat.com](http://www.hellastat.com)

## **Οι πολυεθνικές**

Οι τέσσερις μεγάλες πολυεθνικές, PwC, Ernst & Young, KPMG και Deloitte, υπογράφοντας συνολικά το 14% των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων, προσφέρουν τις υπηρεσίες τους κατά κύριο λόγο σε μεγάλες επιχειρήσεις, το μέσο μέγεθος των οποίων ξεπερνά τα 270 εκατ. ευρώ. Τα έσοδά τους αγγίζουν το 43% του κύκλου εργασιών των 19 ελεγκτικών επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ανάλυση της Hellastat.



# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

- ✓ Άρθρο 1 - Έτοιμη η επιτροπή που θα ελέγχει τους ορκωτούς ελεγκτές... («ΤΑ ΝΕΑ»)
- ✓ Άρθρο 2 - Τέρμα στους διάτρητους ισολογισμούς... («ΤΟ ΒΗΜΑ»)
- ✓ Άρθρο 3 - Τόνωση ορκωτών λογιστών από τα ΔΛΠ... («Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ»)
- ✓ Άρθρο 4 - Καιρός για ενιαία λογιστικά πρότυπα σε Ευρώπη-ΗΠΑ... («Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ»)
- ✓ Άρθρο 5 - Στενεύουν τα περιθώρια για λογιστικές αλχημείες στους ισολογισμούς με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων... («Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ»)
- ✓ Άρθρο 6 - Κρίσιμος ο ρόλος των ορκωτών για τη μετάβαση των εισηγμένων εταιρειών στο νέο καθεστώς... («Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ»)
- ✓ Έκθεση ελέγχου – Πιστοποιητικό ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

## ΑΡΘΡΟ 1

### **οικονομική πολιτική**

#### **Έτοιμη η επιτροπή που θα ελέγχει τους ορκωτούς ελεγκτές**

Συγκροτήθηκε σε σώμα η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), η οποία θα ελέγχει τους... ορκωτούς ελεγκτές. Στόχος είναι να ελέγχει δειγματοληπτικά το 10% των εισηγμένων εταιρειών ετησίως.

Το διοικητικό συμβούλιο που ορίστηκε χθες από τον υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών Νίκο Χριστοδουλάκη έχει ως εξής: Πρόεδρος είναι ο κ. Παναγιώτης Ζαφειρόπουλος (ορκωτός ελεγκτής) και αντιπρόεδροι οι κ.κ. Κωνσταντίνος Βαρβάκης (πανεπιστημιακός) και Γεώργιος Κυδωνάκης (οικονομολόγος που προτάθηκε από το Οικονομικό Επιμελητήριο). Ως μέλη ορίζονται οι κ.κ. Θεμιστοκλής Αντωνίου, Ξενοφών Αυλωνίτης, Χαρίτων Κυριαζής και Ιωάννης Δρίτσας, ως εκπρόσωποι της Τραπέζης της Ελλάδος, της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, του ΣΕΒ και του ΣΟΕΛ, αντίστοιχα.

Το υπουργείο Οικονομίας τονίζει σε ανακοίνωσή του τον σημαντικό ρόλο της ΕΛΤΕ στην αύξηση της διαφάνειας στην αγορά και ιδιαίτερα στη βελτίωση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Πέρα από την εποπτεία που θα έχει στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), θα είναι υπεύθυνη για τον ποιοτικό έλεγχο του έργου των ορκωτών ελεγκτών και θα ελέγχει την τήρηση μιας σειράς περιορισμών και ασυμβίβαστων (που εισήχθησαν με τον τελευταίο νόμο στο έργο των ορκωτών ελεγκτών).

Ο ποιοτικός έλεγχος του έργου των ελεγκτών εισάγεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα. Το 10% των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεων θα επιλέγεται με τυχαίο τρόπο κάθε χρόνο και θα ελέγχεται το έργο των ελεγκτών τους. Ο ποιοτικός έλεγχος θα αρχίσει από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 1 Ιανουαρίου 2003 έως 31 Δεκεμβρίου 2003.

Ο κ. Χριστοδουλάκης έχει υπογράψει, επίσης, την απόφαση για την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ). Σύμφωνα με αυτή, η πρώτη υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρείες θα γίνει με τις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου 1 Ιανουαρίου 2004 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2004. Με τον τρόπο αυτό τα ΔΛΠ εφαρμόζονται υποχρεωτικά στην Ελλάδα έναν χρόνο πριν από την υποχρεωτική εφαρμογή τους στα άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Για το 2003 η εφαρμογή των ΔΛΠ γίνεται προαιρετικά με τη μορφή που αυτά θα έχουν μέχρι το τέλος του 2003. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έχουν οριστικοποιηθεί ακόμη τα ΔΛΠ τα οποία θα εφαρμοστούν.

**ΤΑ ΝΕΑ , 23/08/2003 , Σελ.: Ι02**

**Κωδικός άρθρου: Α17721Ι022**

**ID: 379269**

**Τέρμα στους διάτρητους ισολογισμούς. Διοικητικά πρόστιμα ως και 1 εκατ. ευρώ προβλέπει ο νόμος για όποια ελεγκτική εταιρεία παρανομεί**

**Αρχίζουν με δύο χρόνια καθυστέρηση οι έλεγχοι στη δουλειά των ορκωτών ελεγκτών.**

**Με δύο χρόνια καθυστέρηση η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) αρχίζει επιτέλους τους πρώτους ελέγχους που αφορούν την ποιότητα της δουλειάς των ορκωτών ελεγκτών.**

Με αφετηρία τους ισολογισμούς της 31.12.2004 οι πρώτοι έλεγχοι σε εισηγμένες και μη επιχειρήσεις θα διενεργηθούν τον Ιούλιο και τον Αύγουστο. Τυχόν παρατυπίες των ορκωτών μπορεί να οδηγήσουν το πειθαρχικό συμβούλιο της ΕΛΤΕ στο να θέσει τον παρανομούντα ελεγκτή σε αργία, σε προσωρινή αργία, ακόμη και να επιβάλει διοικητικό πρόστιμο ως 1 εκατ. ευρώ στον ίδιο αλλά και στην ελεγκτική εταιρεία στην οποία ανήκει.

**\* Χάθηκε πολύτιμος χρόνος**

Η αλήθεια είναι ότι χάθηκε πολύτιμος χρόνος, καθώς τα «κανόνια» των εταιρειών που σκάνε το ένα μετά το άλλο το 2005 θα μπορούσαν να είχαν προβλεφθεί και αποφευχθεί. Οι χρονιές της αμφισβήτησης για το τι βλέπουμε και το τι διαβάζουμε στους ισολογισμούς ήταν το 2003 και το 2004, και οι φόβοι της αγοράς δυστυχώς επιβεβαιώνονται αφού οι μετοχές 28 εταιρειών βρίσκονται σε αναστολή διαπραγμάτευσης, ενώ 14 διακινούνται υπό καθεστώς επιτήρησης.

«Αργήσαμε γιατί δεν είχαμε Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει ένα σημείο αναφοράς ώστε να ελεγχθούν οι ορκωτοί» επισημαίνει μιλώντας στο «Βήμα» ο πρόεδρος της ΕΛΤΕ κ. Π. Ζαφειρόπουλος. «Με τη δημοσίευση στο ΦΕΚ των πρώτων Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων στις 22.9.2004 μας λύθηκαν τα χέρια και με τον Κανονισμό Ποιοτικού Ελέγχου ο οποίος θα θεσμοθετηθεί ως τις 30 Ιουνίου 2005 θα είμαστε σε θέση να ανταποκριθούμε στον σκοπό για τον οποίο και ιδρύθηκε η ΕΛΤΕ. Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα είναι σχεδόν ίδια με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, και η εφαρμογή των ΔΛΠ θα μας βρει έτοιμους και σε αυτόν τον τομέα» καταλήγει ο κ. Ζαφειρόπουλος.

**\* Λευκά πιστοποιητικά**

Οι έλεγχοι πάντως ξεκινούν σε μια εποχή που αλλάζει η μορφή των πιστοποιητικών των ορκωτών. Θα υπάρχουν εκθέσεις ελέγχου με σύμφωνη γνώμη του ορκωτού (λευκό πιστοποιητικό) και διαφοροποιημένες εκθέσεις όπου υπάρχουν παρατηρήσεις ή και επιφυλάξεις των ορκωτών. Στη δεύτερη περίπτωση, αν ο ορκωτός ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη ή εκφράζει αρνητική γνώμη, αυτομάτως θα αναστέλλεται η διαπραγμάτευση των μετοχών. Μια πρόγευση για το τι θα δουν τα μάτια μας πήραμε από τα αποκαλυπτικά στοιχεία που δημοσίευσε το Χρηματιστήριο, σύμφωνα με τα οποία το 1/3 των εισηγμένων εταιρειών εμφανίζει μεγάλες αρνητικές αποκλίσεις στα ίδια κεφάλαια αλλά και στα κέρδη του 2004 μετά την αναμόρφωση των ισολογισμών.

Ο μεγάλος αριθμός των εταιρειών που εμφανίζουν αρνητικές αποκλίσεις σε σχέση με τις δημοσιευθείσες λογιστικές καταστάσεις προβληματίζει, δεδομένου ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ θα απαιτήσει μιαν ανάλογη συμμόρφωση. Δηλαδή, όσο το δυνατόν λιγότερες παρατηρήσεις των ορκωτών. Όπως επισημαίνει ο κ.

Ζαφειρόπουλος, αν αποκαλυφθεί παρατυπία στη δουλειά ενός ορκωτού, αυτός θα τιμωρηθεί από την ΕΛΤΕ αλλά θα πρέπει η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς να τιμωρήσει και το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας της οποίας ο ισολογισμός είναι διάτρητος, αφού το ΔΣ χορηγεί τα στοιχεία στον ορκωτό και γενικά γνωρίζει όλες τις διαχειριστικές λεπτομέρειες.

Σύμφωνα με τον νόμο, θα πρέπει να ελεγχθεί η δουλειά των ορκωτών στο 10% των εισηγμένων (περίπου 35 εταιρείες) και στο 1% των μη εισηγμένων ΑΕ (περίπου 100 εταιρείες). Οι εταιρείες αυτές θα επιλεγούν μετά από κλήρωση. Θα πρέπει απλώς να δημοσιοποιηθούν όλοι οι ισολογισμοί ως τις 10 Ιουνίου, να γίνουν οι γενικές συνελεύσεις των εταιρειών ως τις 30 Ιουνίου και στη συνέχεια θα ξεκινήσουν οι έλεγχοι.

Όπως επισημαίνει ο κ. Ζαφειρόπουλος, επειδή το 2004 δεν είχαν θεσμοθετηθεί τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, οι έλεγχοι στους ισολογισμούς του 2004 δεν θα είναι αυστηροί. Αντιθέτως για τους ελέγχους στις εξαμηνιαίες λογιστικές καταστάσεις του 2005 (θα γίνουν το φθινόπωρο) δεν θα υπάρχει ανοχή. Το βάπτισμα του πυρός η ΕΛΤΕ θα το λάβει όμως λίγο νωρίτερα καθώς η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς τής ζήτησε έλεγχο στον ισολογισμό της Δυναμικής Ζωής. Ηδη η ΕΛΤΕ βρίσκεται στη διαδικασία ορισμού των ορκωτών που θα διενεργήσουν τον έλεγχο.

## **Ο ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΣ**

### **Πώς λειτουργούν οι ελεγκτές των λογιστών**

Το σκάνδαλο της Enron στις ΗΠΑ και λίγο αργότερα το κανόνι της Parmalat στην Ευρώπη οδήγησαν τις κυβερνήσεις και στις δύο πλευρές του Ατλαντικού να λάβουν πρωτοβουλίες για την εποπτεία του ελεγκτικού μηχανισμού. Έτσι και στην Ελλάδα με τον Ν. 3148/2003 θεσμοθετήθηκε η λειτουργία της ΕΛΤΕ και ουσιαστικά σταμάτησε η αυτοδιαχείριση της εποπτείας από το ινστιτούτο των ορκωτών, το ΣΟΕΛ. Το πρώτο διοικητικό συμβούλιο της ΕΛΤΕ πραγματοποιήθηκε τον Αύγουστο του 2003. Το ΔΣ της ΕΛΤΕ είναι επταμελές (ο πρόεδρος και οι δύο αντιπρόεδροι ορίζονται από τον εκάστοτε υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, ενώ τα υπόλοιπα τέσσερα μέλη είναι αντιπρόσωποι από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, την Τράπεζα της Ελλάδος, τον ΣΕΒ και τον Σύνδεσμο Βιομηχάνων Βορείου Ελλάδος).

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.

## ΑΡΘΡΟ 3

### **Τόνωση ορκωτών λογιστών από τα ΔΛΠ ΒΕΛΤΙΩΣΗ τζίρου αναμένουν οι εταιρείες του κλάδου - Αύξηση εσόδων το 2004 παρά τη στασιμότητα της αγοράς**

Η έναρξη της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες επιχειρήσεις θα βελτιώσει τον τζίρο των εταιρειών ορκωτών λογιστών, οι οποίες πέρυσι εφαρμόζοντας καλύτερη διαχείριση των εισπρακτέων λογαριασμών από τους πελάτες τους, αύξησαν τα έσοδά τους παρά τη στασιμότητα της συγκεκριμένης αγοράς. Αυτό προκύπτει από την έρευνα της Hellastat A.E.

Σύμφωνα με τα στοιχεία που συγκέντρωσε η Διεύθυνση Αναλύσεων της Hellastat, προκύπτει ότι το 2004, η συνολική αξία των υπηρεσιών ορκωτού ελεγκτή στην Ελλάδα παρέμεινε αμετάβλητη σε σχέση με το 2003, φτάνοντας τα 124,5 εκατ. ευρώ.

#### **Καλύτερη διαχείριση**

Ωστόσο, οι 16 ελεγκτικές εταιρείες -για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία σε συγκρίσιμη βάση- εμφάνισαν βελτίωση των εσόδων 3,7% (κατά μέσο όρο), αλλά και βελτίωση των λειτουργικών κερδών κατά 5,8% (έναντι πτώσης 28% το 2003).

Ευνοϊκή εξέλιξη για τον κλάδο αποτελεί η καλύτερη διαχείριση των εισπρακτέων λογαριασμών, με τις επιχειρήσεις να περιορίζουν τη μέση διάρκεια της πίστωσης προς τους πελάτες τους στις 116 ημέρες, έναντι 140 το 2003 και 122 το 2002.

Οι επιχειρήσεις του κλάδου λειτουργούν με υψηλά επίπεδα ξένων προς συνολικά κεφάλαια στο 70-80% (έναντι 35-40% στις υπηρεσίες γενικά). Ως αποτέλεσμα της υψηλής χρήσης ξένων κεφαλαίων, η αποδοτικότητα των κεφαλαίων των μετόχων διαμορφώνεται στα εξαιρετικά υψηλά επίπεδα του 55,6% το 2004, ακολουθώντας όμως έντονα πτωτική πορεία την τελευταία τετραετία.

#### **Πρώτη η «ΣΟΛ»**

Οι Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές (ΣΟΛ Α.Ε.) συγκεντρώνουν το μεγαλύτερο κομμάτι της αγοράς, υπογράφοντας τους 3.580 από τους συνολικά 7.093 ισολογισμούς (50,5%) που επεξεργάστηκε η Hellastat για τη χρήση 2004. Ο κύκλος εργασιών της εταιρείας ύψους 42,6 εκατ. ευρώ αντιστοιχεί στο 34,2% των συνολικών εσόδων των 19 ελεγκτικών επιχειρήσεων για τις οποίες υπήρχαν διαθέσιμα στοιχεία, οδηγώντας στο συμπέρασμα ότι στο πελατολόγιο της ΣΟΛ Α.Ε. περιλαμβάνονται και αρκετές μικρού και μεσαίου μεγέθους επιχειρήσεις. Ο κύκλος εργασιών των ελεγχόμενων επιχειρήσεων της ΣΟΛ εκτιμάται το 2004 στα 11,6 εκατ. ευρώ έναντι 18,5 εκατ. ευρώ που είναι το μέσο παρατηρούμενο μέγεθος.

Δεύτερη σε μερίδιο αγοράς βάσει ελεγχόμενων ισολογισμών έρχεται η BKR με 1.246 ισολογισμούς (17,6%), εμφανίζοντας κύκλο εργασιών 8,8 εκατ. ευρώ το 2004 και τρίτη η Grant Thornton με 506 ισολογισμούς (7,1%), με έσοδα 7,45 εκατ. ευρώ.

## **Οι πολυεθνικές**

Οι τέσσερις μεγάλες πολυεθνικές, PwC, Ernst & Young, KPMG και Deloitte, υπογράφοντας συνολικά το 14% των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων, προσφέρουν τις υπηρεσίες τους κατά κύριο λόγο σε μεγάλες επιχειρήσεις, το μέσο μέγεθος των οποίων ξεπερνά τα 270 εκατ. ευρώ. Τα έσοδά τους αγγίζουν το 43% του κύκλου εργασιών των 19 ελεγκτικών επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ανάλυση της Hellastat.

Η έναρξη της εφαρμογής των ΔΛΠ εκτιμάται ότι θα φέρει σημαντικούς ρυθμούς ανάπτυξης τα επόμενα χρόνια στην αγορά των επαγγελματικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων και των συμβούλων επιχειρήσεων, τους πιστοποιημένους εκτιμητές και τους οίκους πληροφορικής και επενδυτικής τραπεζική

**«Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ»**  
**Αγορές και Επενδύσεις**  
**Παρασκευή, 5 Αυγούστου 2005 - Αρχείο**

## ΑΡΘΡΟ 4

### **Καιρός για ενιαία λογιστικά πρότυπα σε Ευρώπη-ΗΠΑ...**

**Πρέπει να συγκλίνουμε με στόχο τον καλύτερο έλεγχο τονίζει σε συνέντευξή του στην «Κ» ο επίτροπος κ. Αϊζακ Χαντ νούμερο δύο στην αμερικανική επιτροπή κεφαλαιαγοράς (SEC)**

Η υπόθεση του αμερικανικού ενεργειακού κολοσσού Enron, που κήρυξε αιφνιδιαστικά πτώχευση στο τέλος του περασμένου έτους εξανεμίζοντας την περιουσία αναρίθμητων επενδυτών και των ασφαλιστικών ταμείων των εργαζομένων της, αλλά και ορισμένες ακόμη τρανταχτές υποθέσεις χρηματοοικονομικής απάτης άλλαξαν ριζικά το τοπίο στη χρηματιστηριακή εποπτεία. Για παράδειγμα, κάμφθηκαν οι αντιστάσεις των εταιρειών ορκωτών λογιστών στο διαχωρισμό των δραστηριοτήτων τους που οι αρχές θεωρούσαν ασυμβίβαστες. Παράλληλα η παγκοσμιοποίηση των αγορών απαιτεί την εφαρμογή ενός διεθνούς συστήματος λογιστικών προτύπων, ώστε να μπορούν οι επενδυτές να συγκρίνουν τις επιδόσεις των εταιρειών σε διεθνές επίπεδο. Η Ευρωπαϊκή Ένωση προωθεί τα διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS και εντείνει τις πιέσεις προς τις ΗΠΑ να τα αποδεχθούν και αυτές, που πάντως προς το παρόν επιμένουν στην εφαρμογή των δικών τους, τα US GAAP, ακόμη και για την διάθεση μετοχών ξένων επιχειρήσεων στα αμερικανικά χρηματιστήρια.

Ωστόσο, το κλίμα είναι λιγότερο συγκρουσιακό και η σύγκλιση των δύο συστημάτων είναι πλέον ορατή.

Σε αυτούς τους δύο άξονες κινήθηκε η συνέντευξη που παραχώρησε στην «Κ» ο Επίτροπος κ. Αϊζακ Χαντ, νούμερο δύο στην αμερικανική επιτροπή κεφαλαιαγοράς (SEC), ο οποίος ήρθε στην Αθήνα στις αρχές της εβδομάδας για να μιλήσει σε ειδική εκδήλωση της ελληνικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς μετά από πρόσκληση του προέδρου της κ. Σταύρου Θωμαδάκη.

Ο κ. Χαντ, 65 ετών, κατέχει αυτήν τη θέση από το 1996, διορισμένος από τον τότε πρόεδρο Μπιλ Κλίντον, και ανανεώθηκε η θητεία του στις αρχές του έτους από τον σημερινό πρόεδρο Τζορτζ Μπους. Έχει διατελέσει καθηγητής και πρόεδρος της νομικής σχολής του Πανεπιστημίου Ακρον.

- Πάνω από 17.000 εισηγμένες επιχειρήσεις δημοσιεύουν λογιστικές καταστάσεις στις ΗΠΑ ετησίως. Κάθε χρόνο η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (SEC) κινεί νομική διαδικασία σε 400-500 περιπτώσεις κατά ιδιωτών και επιχειρήσεων. Ωστόσο η υπόθεση Enron αποτέλεσε το γεγονός, την περίπτωση που άλλαξε το τοπίο στη χρηματιστηριακή εποπτεία. Πώς φτάσαμε εκεί; Χρειαζόμαστε περισσότερους κανονισμούς ή περισσότερη εφαρμογή των ισχυόντων κανονισμών;

- Τα περασμένα ενάμιση-δύο χρόνια είχαμε πολλές περιπτώσεις όπου η SEC κίνησε νομικές διαδικασίες για υποθέσεις χρηματοοικονομικής απάτης. Η υπόθεση Enron είναι η μεγαλύτερη πτώχευση επιχείρησης στην αμερικανική ιστορία αλλά, για παράδειγμα, λίγο αργότερα επιβάλαμε ένα πρόστιμο 10 εκατ. δολαρίων στην Xerox για μια περίπτωση χρηματοοικονομικής απάτης. Η Enron δεν είναι μια μοναδική περίπτωση, αλλά μέρος μιας σειράς υποθέσεων που αφορούν τη δημοσίευση λογιστικών καταστάσεων, την αναθεώρηση δημοσιευμένων αποτελεσμάτων, που συνέβησαν κατά τα τελευταία δύο χρόνια, πριν και μετά την υπόθεση Enron. Υπάρχουν περίπου 12 επιτροπές του Κογκρέσου που εξετάζουν τα ζητήματα σχετικά με την κατάρρευση της Enron· ζητήματα χορήγησης δανείων, το λογιστικό επάγγελμα, τον κλάδο πιστοληπτικής αξιολόγησης και την ανάγκη για δημιουργία

νέας νομοθεσίας ή τη χορήγηση νέων εξουσιών στη SEC. Δεν γνωρίζω τι θα βγει από όλες αυτές τις έρευνες. Κανένας μας δεν γνωρίζει ακόμη...

-Είναι αντικείμενο έντονων συζητήσεων η σύγκρουση συμφερόντων στις εταιρείες ορκωτών λογιστών από την ταυτόχρονη παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών και υπηρεσιών συμβούλων επιχειρήσεων, με τις δεύτερες να είναι συχνά πιο επικερδείς και οπωσδήποτε ταχύτερα αναπτυσσόμενες από τις πρώτες.

-Το 2000 η SEC προσπάθησε να θεσπίσει κανονισμό που θα εξανάγκαζε τις επιχειρήσεις ορκωτών λογιστών να διαχωρίσουν τουλάχιστον κάποιες από τις συμβουλευτικές και τις ελεγκτικές δραστηριότητες. Δεν μπορέσαμε να εφαρμόσουμε αυτόν τον κανονισμό λόγω των έντονων αντιδράσεων του λογιστικού κλάδου. Πάντως μπορέσαμε να έρθουμε σε μια συμφωνία που υποχρέωνε τις εταιρείες που δημοσιεύουν ισολογισμούς, και εμπίπτουν στην αρμοδιότητα της SEC, να αποκαλύπτουν ξεχωριστά τα ποσά που κατέβαλαν στους ορκωτούς λογιστές για ελεγκτικές και για συμβουλευτικές υπηρεσίες.

-Έχουν ισχυροποιηθεί τώρα, μετά την υπόθεση Enron, τα επιχειρήματα για διαχωρισμό αυτών των δραστηριοτήτων;

-Οι περισσότερες μεγάλες εταιρείες ορκωτών λογιστών, συμπεριλαμβάνονται και οι «Τέσσερις Μεγάλες», έχουν διαχωρίσει πλέον αυτές τις δύο δραστηριότητες, έχουν κάνει ξεχωριστά τμήματα ή έχουν προσπαθήσει ακόμη και να τις πουλήσουν εντελώς.

-Με την παγκοσμιοποίηση των χρηματιστηριακών αγορών η ανάγκη για την υιοθέτηση διεθνών λογιστικών προτύπων είναι περισσότερο έντονη από ποτέ. Η Ευρώπη αισθάνεται ότι οι ΗΠΑ δεν είναι διατεθειμένες να κάνουν συμβιβασμούς από τα δικά τους πρότυπα, τα US GAAP. Θα πρέπει να υιοθετήσει όλος ο κόσμος τα US GAAP;

-Υπάρχουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που καθορίζει η επιτροπή IASB, για τη διασυνοριακή διάθεση μετοχών και υπάρχουν τα αμερικανικά λογιστικά πρότυπα US GAAP. Ωστόσο, κάθε ξένη εταιρεία που θέλει να πουλήσει τις μετοχές της στα αμερικανικά χρηματιστήρια θα πρέπει να δημοσιεύσει λογιστικές καταστάσεις σύμφωνες με τα US GAAP. Οι Ευρωπαίοι διαμαρτύρονται για αυτό, το συζητήσαμε την περασμένη εβδομάδα στη συνάντηση στην Κωνσταντινούπολη (σ.σ.: στην ετήσια συνέλευση του Διεθνούς Οργανισμού Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς - IOSCO). Νομίζω ότι θα υπάρχει μια σύγκλιση των δύο πακέτων λογιστικών προτύπων. Και οι δύο πλευρές κινούνται, πιστεύω, προς αυτήν την σύγκλιση. Δεν είναι εχθρικό το κλίμα. Παραδέχομαι ότι τα ευρωπαϊκά ή τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι ίσως καλύτερα από τα δικά μας σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως για παράδειγμα στις συγχωνεύσεις. Πάντως τα αμερικανικά προσφέρουν γενικά καλύτερους όρους διαφάνειας και πληροφόρησης. Δεν νομίζω ότι πρέπει να συγκλίνουμε προς τον ελάχιστο κοινό παρονομαστή, αλλά να επιτύχουμε το υψηλότερο επίπεδο σε κάθε ζήτημα στο οποίο έχουμε διαφορές. Αυτή η συζήτηση γινόταν με έντονη αντιπαράθεση στο παρελθόν, νομίζω ότι τα πράγματα είναι λιγότερο έντονα τώρα.

**«Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ»**  
**Σάββατο, 1 Ιουνίου 2002-Αρχείο**



## **ΑΡΘΡΟ 5**

### **Στενεύουν τα περιθώρια για λογιστικές αλχημείες στους ισολογισμούς με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Περιορίζονται δραστικά τα περιθώρια για λογιστικές αλχημείες στους ισολογισμούς με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ). Πλέον, οι ορκωτοί θα υπογράφουν το πιστοποιητικό μόνον εφόσον είναι «καθαρό», δηλαδή χωρίς σημειώσεις. Μέχρι τώρα δεκάδες ισολογισμοί παρουσίαζαν την εξής ιδιότυπη εικόνα: Το πάνω μέρος του ισολογισμού, που κυριαρχείται από νούμερα, εκφράζει τη βούληση και τις επιθυμίες των διοικούντων και το κάτω μέρος, που περιλαμβάνει τις παρατηρήσεις των ορκωτών λογιστών. Πολλές φορές τα νούμερα των ισολογισμών ανατρέπονταν πλήρως από τις σημειώσεις των ορκωτών, παρ' όλα αυτά ουδείς ασχολούνταν με την ολοφάνερη αυτή παρατυπία.

Η αλήθεια, βέβαια, είναι ότι μέχρι τώρα οι δύο όψεις των ισολογισμών εξυπηρετούσαν τους πάντες, καθώς και οι διοικήσεις των εταιρειών μπορούσαν να απεικονίζουν τα μεγέθη των εταιρειών τους σύμφωνα με τις επιθυμίες τους, ενώ από την πλευρά τους και οι ορκωτοί, με τις σημειώσεις που περιλαμβάνουν στο πιστοποιητικό ελέγχου, αισθάνονται ότι έκαναν το καθήκον τους. Μοναδικός χαμένος φυσικά ήταν (για άλλη μια φορά) οι επενδυτές και η αξιοπιστία της αγοράς και του συστήματος. Αναλυτές υπογραμμίζουν τον καθοριστικό ρόλο των ορκωτών λογιστών για την αξιοπιστία του συστήματος και τους κινδύνους που δημιουργούν οι σχέσεις εξάρτησης μεταξύ ορκωτών λογιστών και εταιρειών, που συχνά αναπτύσσονται.

**«Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ»  
Σάββατο, 23 Απριλίου 2005 - Αρχείο**

## ΑΡΘΡΟ 6

### **Στενεύουν τα περιθώρια για δημιουργική λογιστική Κρίσιμος ο ρόλος των ορκωτών για τη μετάβαση των εισηγμένων εταιρειών στο νέο καθεστώς**

Του Γιάννη Παπαδογιάννη

«Κοσμογονία» επιφέρει η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) στο εγχώριο λογιστικό περιβάλλον. Τα ΔΛΠ, δίχως υπερβολή, αλλάζουν τα πάντα στον τρόπο παρακολούθησης και απεικόνισης των οικονομικών μεγεθών των εταιρειών. Ο πυρήνας της φιλοσοφίας των ΔΛΠ είναι οι λογιστικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι εταιρείες να απεικονίζουν όσο το δυνατόν ακριβέστερα την οικονομική κατάσταση με τρέχουσες αξίες και τιμές. Με άλλα λόγια, διαβάζοντας κανείς τον ισολογισμό -ο οποίος πλέον θα θυμίζει βιβλίο- να έχει μια ακριβή εικόνα για τις υποχρεώσεις, τις απαιτήσεις και τις εργασίες τις εταιρείας, φωτίζοντας όλα τα, μέχρι πρότινος, σκοτεινά σημεία.

Μέχρι τώρα το ελληνικό λογιστικό σχέδιο είχε πολλά σκοτεινά σημεία υπό την έννοια ότι πολλοί λογαριασμοί του ισολογισμού χρησιμοποιούνταν με ιδιόρρυθμο τρόπο. Για παράδειγμα, υπήρχαν χειρισμοί που επέτρεπαν κάποιες υποχρεώσεις στο ενεργητικό, δηλαδή στην περιουσία της εταιρείας. Αποτιμήσεις συμμετοχών σε τιμές υψηλότερες της πραγματικής τους αξίας, επισφάλειες για τις οποίες δεν πραγματοποιούνται προβλέψεις, ανόργανα κέρδη από απίθανες πηγές, διόγκωση παγίων, έξοδα πολυετούς απόσβεσης, αποθέματα κ.ά. αποτελούν μόνον ορισμένες από τις λογιστικές αλχημείες που χρησιμοποιούνται κατά κόρον με μοναδικό στόχο την ωραιοποίηση των αποτελεσμάτων.

Παράλληλα μέχρι τώρα δινόταν η δυνατότητα στους ορκωτούς λογιστές να υπογράφουν ισολογισμούς με τους οποίους, όσο παράδοξο και αν ακούγεται, δεν... συμφωνούσαν.

Ειδικά τα τελευταία χρόνια, όπου τα οικονομικά προβλήματα των επιχειρήσεων διογκώθηκαν, η εικόνα των λογιστικών καταστάσεων εμφανίζει έναν λίαν ιδιότυπο δυισμό: Το πάνω μέρος του ισολογισμού, που κυριαρχείται από νούμερα, εκφράζει τη βούληση και τις επιθυμίες των διοικούντων και το κάτω μέρος, που περιλαμβάνει τις παρατηρήσεις των ορκωτών λογιστών. Πολλές είναι οι περιπτώσεις όπου τα δύο μέρη δεν έχουν καμία σχέση μεταξύ τους παρά το γεγονός ότι αναφέρονται στην ίδια εταιρεία. Πλέον με τα ΔΛΠ η πρακτική αυτή θα τερματιστεί καθώς οι ορκωτοί δεν θα μπορούν να υπογράφουν ισολογισμούς οι οποίοι να έχουν τέτοιου είδους παρατηρήσεις. Πλέον ο ορκωτός θα υπογράψει το πιστοποιητικό μόνον εφόσον είναι «καθαρό».

Η αλήθεια, βέβαια, είναι ότι μέχρι τώρα οι δύο όψεις των ισολογισμών εξυπηρετούσαν τους πάντες καθώς και οι διοικήσεις των εταιρειών μπορούσαν να απεικονίζουν τα μεγέθη των εταιρειών τους σύμφωνα με τις επιθυμίες τους, ενώ από την πλευρά τους και οι ορκωτοί με τις σημειώσεις που περιλαμβάνουν στο πιστοποιητικό ελέγχου αισθάνονται ότι έκαναν το καθήκον τους. Μοναδικός χαμένος φυσικά ήταν (για άλλη μια φορά) οι επενδυτές και η αξιοπιστία της αγοράς και του συστήματος.

Σημαντική παράμετρος στην αξιοπιστία του συστήματος είναι οι σχέσεις εξάρτησης που δημιουργούνται μεταξύ ορκωτών λογιστών και εταιρειών. Αναλυτές υπογραμμίζουν τον κρίσιμο ρόλο των ορκωτών και τη σημαντικότητα της αποστολής τους για την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος.

## «Νέος κόσμος»

Η μετάβαση στα ΔΛΠ θεωρείται εγχείρημα εξαιρετικά σύνθετο και δύσκολο. Πολλές εισηγμένες εταιρείες αντιμετωπίζουν μεγάλα προβλήματα, καθώς πέραν των μεγάλων τεχνικών δυσκολιών, σημαντική δυσχέρεια είναι και η εξεύρεση εξειδικευμένου στα ΔΛΠ προσωπικού. Αναγνωρίζοντας τις μεγάλες δυσκολίες για το ιστορικό αυτό εγχείρημα, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς αποφάσισε να δώσει μια περίοδο χάριτος ενός μηνός για τη δημοσιοποίηση των αποτελεσμάτων του πρώτου τριμήνου με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) ώστε να διευκολυνθεί η μετάβαση των εισηγμένων εταιρειών στο νέο λογιστικό καθεστώς.

Σημειώνεται ότι μόνον οι μεγάλες εταιρείες έχουν εργαστεί συστηματικά τα τελευταία χρόνια για να αντιμετωπίσουν τη μεγάλη πρόκληση των ΔΛΠ. Ωστόσο ακόμα και ορισμένες μεγάλες τράπεζες δεν αποκλείουν το ενδεχόμενο να παρατείνουν κατά ένα μήνα τη δημοσιοποίηση των αποτελεσμάτων του πρώτου τριμήνου, αξιοποιώντας τη σχετική δυνατότητα που θα δώσει η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Πάντως οι περισσότερες τράπεζες έχουν ήδη ανακοινώσει τις ημερομηνίες έκδοσης των αποτελεσμάτων τριμήνου και φαίνεται ότι θα ακολουθήσουν τον προγραμματισμό τους. Μάλιστα, η Eurobank την προηγούμενη εβδομάδα ανακοίνωσε τα αναμορφωμένα -βάσει των απαιτήσεων των ΔΛΠ- αποτελέσματα του 2004 τα οποία θα αποτελέσουν τη βάση σύγκρισης με το 2005. Στελέχη τραπεζών εκφράζουν τον προβληματισμό τους ότι τυχόν μετάθεση των ημερομηνιών έκδοσης των αποτελεσμάτων τους ενδεχομένως θα προκαλούσε αρνητικές εντυπώσεις, καθώς αυτό θα ερμηνευόταν από τους επενδυτές ως σημείο αδυναμίας και αβεβαιότητας. Μαζί με τα αποτελέσματα του πρώτου τριμήνου θα ανακοινωθούν και τα αποτελέσματα του 2004 επίσης με βάση τα ΔΛΠ (τα οποία θα αποτελούν τη βάση σύγκρισης) ώστε να ικανοποιείται η αρχή της συγκρισιμότητας, που είναι μία από τις βασικότερες αρχές των ΔΛΠ.

Σύμφωνα με τον προγραμματισμό των τραπεζών, η Τράπεζα Κύπρου θα ανακοινώσει τα αποτελέσματα του πρώτου τριμήνου στις 12 Μαΐου και ακολουθούν η Eurobank στις 19 Μαΐου, στις 25 Μαΐου η Alpha Bank, στις 26 Μαΐου η Εθνική Τράπεζα και η Τράπεζα Πειραιώς, ενώ η Εμπορική δεν έχει ακόμα δημοσιοποιήσει την ημερομηνία ανακοίνωσης των αποτελεσμάτων της.

**«Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ»**  
**Σάββατο, 23 Απριλίου 2005 – Αρχείο**

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Ελληνική βιβλιογραφία

- Meigs W., Larsen J., Meigs R., *ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ*, Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Θ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1984
- Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, *Ο Ρόλος, η Θέση και η Ευθύνη του Ορκωτού Έλεγκτή στην Ευρωπαϊκή Ένωση*, Βρυξέλλες 1996
- Κάντζος Κ., *Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική*, Έκδοση Σώμα Ορκωτών Λογιστών, Αθήνα 1995
- Παμπούκης Κ., *Ο Έλεγχος της Ανώνυμης Εταιρείας*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη 1996
- Παπαδάτου Θ., *Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος Ανωνύμων Εταιρειών*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2001
- Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστούρης Π., *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες*, Έκδοση Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα 2002
- Ρογδάκη Ε., *Ελεγκτική*, Πανεπιστημιακές παραδόσεις, Αθήνα 2000
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία*, Αθήνα 1999
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία*, Αθήνα 2000
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, *Κωδικοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών*, Τόμος Α', Αθήνα 2002

### **Αγγλική βιβλιογραφία**

- Blake J., *Accounting Standards*, 6<sup>th</sup> Edition, Financial Times Pitman Publishing
- Robertson J., Louwers T., *Auditing*, Irwin McGraw – Hill 1999
- Robertson J., Louwers T., *Internet Resource Guide for use with Auditing*, 9<sup>th</sup> Edition, Irwin McGraw – Hill 1999

### **Διευθύνσεις στο internet:**

[www.soel.gr](http://www.soel.gr)

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

[www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

[www.ey.com](http://www.ey.com)

[www.gt.com](http://www.gt.com)

[www.kathimerini.gr](http://www.kathimerini.gr)