

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΤΟΜΕΑ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ



ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΗ:

ΧΡΥΣΟΥΛΑ ΛΕΚΚΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΣΥΚΙΑΝΑΚΗΣ

ΑΘΗΝΑ 2017

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	4
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	5
ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....	9
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ.....	9
1.1.1 Αντικείμενο ελέγχου.....	10
1.1.2 Υποκείμενο ελέγχου.....	12
1.1.3 Ελεγκτική διαδικασία.....	12
1.1.4 Διάκριση ελεγκτικής και λογιστικής.....	12
1.2 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΟΥΝ ΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ.....	13
1.2.1 Διάκριση ελεγκτικής.....	13
1.2.2 Είδη ελέγχων.....	14
1.3 ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ.....	17
1.3.1 Αποδέκτες αποτελεσμάτων ελέγχου.....	17
1.3.2 Οφέλη από την ελεγκτική διαδικασία.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΠΡΟΣΟΝΤΑ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΗ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	22
2.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	21
2.1.1 Προσόντα ελεγκτή.....	22
2.1.2 Προϋποθέσεις απόκτησης άδειας ασκήσεως επαγγέλματος.....	22
2.1.3 Συνέντευξη.....	23
2.2 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ.....	25
2.2.1 Βασικές αρχές δεοντολογίας.....	25

2.2.2 Αρχές δεοντολογίας κατά τη προσφορά υπηρεσιών.....	26
2.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	28
2.3.1 Διαδικασίες εξασφάλισης ανεξαρτησίας ελεγκτή.....	28
2.3.2 Αξιολόγηση κινδύνων κατά της ανεξαρτησίας.....	32
2.4 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	30
2.4.1 Αστική ευθύνη.....	33
2.4.2 Ποινική ευθύνη.....	34
2.4.3 Πειθαρχική ευθύνη.....	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ.....	37
3.1 ΙΣΤΟΡΙΑ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ.....	37
3.1.1 Εμφάνιση ελεγκτικού επαγγέλματος (1918).....	37
3.1.2 Οργάνωση ελεγκτικού επαγγέλματος (1930).....	39
3.1.3 Ίδρυση σώματος Ορκωτών Λογιστών (1950).....	40
3.1.4 Οργάνωση και εξέλιξη του ΣΟΛ (1980).....	44
3.1.5 Δημιουργία ΣΟΕΛ (1992).....	46
3.1.6 Οργάνωση και εξέλιξη ΣΟΕΛ (1993).....	48
3.2 ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ.....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	56
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	60
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	61

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Ο έλεγχος γεννήθηκε σχεδόν ταυτόχρονα με την ανάγκη για λογιστική παρακολούθηση. Μέσα στο πέρασμα των χρόνων και το συνεχώς μεταβαλλόμενο κοινωνικοπολιτικό περιβάλλον της Ελλάδας αλλά και διεθνώς η ελεγκτική ως θεσμός και επάγγελμα πέρασε από πολλά στάδια εξέλιξης για να καταλήξει με τη μορφή που το γνωρίζουμε σήμερα.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα αναφερθούν στοιχεία που πλαισιώνουν ως έννοια την ελεγκτική καθώς είναι απαραίτητο για να αποσαφηνιστεί το περιεχόμενο και η δράση της. Επίσης, θα γίνει η διάκριση της καθώς και των ειδών του ελέγχου και τέλος θα γίνει αναφορά στους αποδέκτες των αποτελεσμάτων ελέγχου και στα οφέλη από τη διαδικασία αυτή.

Το δεύτερο κεφάλαιο εστιάζει σε έννοιες πιο ειδικές που ανήκουν στο εσωτερικό κομμάτι της ελεγκτικής, όπως τα προσόντα που πρέπει να διαθέτει ένας ελεγκτής, το Κώδικα Δεοντολογίας που θεσπίζει τα όρια του επαγγέλματος, την ανεξαρτησία του ελεγκτή που ενέχει κινδύνους και τέλος την ευθύνη του ως προς την εταιρία αλλά και τους αποδέκτες ελέγχου.

Το τρίτο κεφάλαιο αποτελεί τη κυρίως ροή της εργασίας, μιας και σε αυτό γίνεται η αναλυτική εξιστόρηση της εξέλιξης του επαγγέλματος στην Ελλάδα από την εμφάνιση του το 1918 έως και το 1993 που μέχρι σήμερα έχει υποστεί ελάχιστες αλλαγές και διορθώσεις. Σε αυτό επίσης θα αναλυθεί και η εποπτεία της ελεγκτικής από τον ημικρατικό φορέα ΕΛΤΕ.

Το τέταρτο κεφάλαιο ασχολείται αποκλειστικά με τις ελεγκτικές εταιρίες στη χώρα μας με χρήση στοιχείων από έρευνα της ICAP του 2015 σχετικά με το σύνολο των ελεγχόμενων κερδοφόρων και ζημιολόγων επιχειρήσεων καθώς και τη κατάταξη των ελεγκτικών εταιριών σε σχέση με το ύψος των κερδών τους.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ένα μεγάλο ευχαριστώ στον κύριο Κωνσταντίνο Μαργαρίτη πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου της ΚΜC , για την συμμετοχή του στη πτυχιακή.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Νικόλαο Συκιανάκη για τη πολύτιμη βοήθεια και καθοδήγηση του κατά τη συγγραφή της πτυχιακής μου.

Τέλος, θερμές ευχαριστίες θέλω να αποδώσω στους γονείς μου για τη στήριξη τους με κάθε τρόπο καθ' όλη τη διάρκεια των μαθητικών μου χρόνων.

Μέσα στη θλίψη της
απέραντης μετριότητας, που
μας πνίγει από παντού,
παρηγοριέμαι ότι κάπου, σε
κάποιο καμαράκι, κάποιοι
πεισματάρηδες αγωνίζονται
να εξουδετερώσουν τη
φθορά.

Οδυσσέας Ελύτης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΚΡΩΝΥΜΙΩΝ

Α.Ε = Ανώνυμες εταιρίες

ΓΣ = Γενική Συνέλευση

ΔΕΠ = Διδακτικό Ερευνητικό Προσωπικό

ΔΠΧΑ = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΔΟΛ = Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών

ΔΣ = Διοικητικό Συμβούλιο

ΔΟΣ = Διοίκηση Οικονομικής Συνεργασίας

ΕΓΛΣ = Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ε.Λ.Τ.Ε = Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου

Ε.Ο.Κ = Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα

Ε.Π.Ε = Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης

ΕΠΕΛ = Έλληνες Πραγματογνώμονες Ελεγκτές-Λογιστές

ΚΛΣ = Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο

ΟΕΛ = Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

ΠΔ = Προεδρικό Διάταγμα

ΠΣ = Πειθαρχικό Συμβούλιο

ΣΕΛΕ = Σύλλογος Εγκεκριμένων Λογιστών Ελεγκτών

ΣΟΕ = Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών

ΣΟΕΛ = Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

ΣΟΛ = Σώμα Ορκωτών Λογιστών

ΣΛΟΤ = Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης

Σ.Π.Ε = Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου

Ν.Π.Δ.Δ = Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου

ΧΑΑ = Χρηματιστήριο Αξιών Αθήνας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 Η ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στόχος αυτού του κεφαλαίου είναι να αναλύσει βασικές έννοιες που προσδιορίζουν την ελεγκτική ως επιστήμη καθώς και τη διάκριση της με τη λογιστική, που συνήθως προκαλεί σύγχυση. Τέλος, γίνεται αναφορά στη διάκριση της ελεγκτικής αλλά και στα είδη του ελέγχου που υπάρχουν, καθώς και στους αποδέκτες των αποτελεσμάτων αυτών.

1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Ορισμός : Ελεγκτική είναι ο κλάδος της οικονομικής επιστήμης που ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν στην εξακρίβωση και επαλήθευση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχει η λογιστική.¹

Η ελεγκτική εξετάζει τρία συγκεκριμένα θέματα : το αντικείμενο του ελέγχου, το υποκείμενο του ελέγχου και τις ελεγκτικές διαδικασίες, τα οποία θα δούμε αναλυτικότερα παρακάτω.²

Σκοπός : Ο έλεγχος αποσκοπεί στη διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με την ορθή ή μη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως της ελεγχόμενης μονάδας στις αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές αρχές.³

Ιστορικά, η ελεγκτική πρακτική προηγήθηκε της ελεγκτικής επιστήμης. Δείγματα ελέγχου παρουσιάζονται από τα πρώτα χρόνια της οικονομικής δραστηριότητας του

¹ Απόσπασμα πανεπιστημιακών σημειώσεων Ελεγκτικής Ιωάννη Ν.Βαρβατσουλάκη

² Ελεγκτική W.B Meigs 1987

³ Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική Κωνσταντίνος Κάντζος 2006 [σελ 27 §3]

ανθρώπου. Η ανάγκη εφαρμογής διαφόρων μέτρων ελέγχου κατά τις συναλλαγές έγινε ιδιαίτερα αισθητή με την εισαγωγή και αναγνώριση του χρήματος ως μονάδα μέτρησης αξιών , ως μέσου διεξαγωγής οικονομικών συναλλαγών και ως απόθεμα πλούτου.⁴

Η ελεγκτική και ο θεσμός των ελεγκτών όπως τον γνωρίζουμε σήμερα αναπτύχθηκαν στη Μεγάλη Βρετανία , η οποία αναγνώρισε πολύ νωρίτερα από τα άλλα κράτη την σπουδαιότητα του ελέγχου (1862) , ενώ στην Ελλάδα πρωτοεμφανίστηκε στα μέσα της δεκαετίας του 1950 όπως θα δούμε αναλυτικά στο 3^ο κεφάλαιο.

Με την απελευθέρωση των αγορών και το περιορισμό της οικονομικής δραστηριότητας του κράτους , ο ρόλος της Ελεγκτικής αποκτά το τίτλο ενός ιδιαίτερα σημαντικού θεσμικού παράγοντα στη λειτουργία της ελεύθερης οικονομίας.⁵

Με τη παρούσα κατάρρευση των οικονομικών συνόρων και την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας , η Ελεγκτική ως πρακτική και επάγγελμα έχει αποκτήσει εξαιρετική δυναμικότητα και αποτελεί καταλύτη για τη λειτουργία του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος.⁶

1.1.1 Αντικείμενο ελέγχου

Η περιουσία μιας ατομικής επιχείρησης είναι αρχικά του ιδιοκτήτη-επιχειρηματία αλλά συγχρόνως είναι στοιχείο ενδιαφέροντος για αυτούς που έχουν απαιτήσεις απέναντι στην επιχείρηση(Άγγελος Τσακλαγκάνος, Ελεγκτική) γιατί η περιουσία μιας επιχείρησης αποτελείται από οικονομικά αγαθά , υλικά (πχ μετοχές) και άυλα (πχ υποχρεώσεις) και προσφέρουν σημαντική πληροφόρηση για την εικόνα της.

⁴ Εισαγωγή στην Ελεγκτική Αντώνης Παπάς 1999 [σελ 26 §1]

⁵ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 47 §2]

⁶ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008

Τα διάφορα πιστοποιητικά ελέγχου αποτελούν το επισφράγισμα της νομιμότητας κάθε ορθής διαχείρισης και συγχρόνως συνθέτουν την ασφαλιστική δικλείδα που θα προλάβει ή θα επανορθώσει λάθη , ατασθαλίες και κάθε λογής αυθαιρεσίες.

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.⁷

Ως βασικοί σκοποί του ελέγχου μπορούν να αναφερθούν τα εξής :

- Εντοπισμός και πρόληψη ηθελημένων ή και αθέλητων λογιστικών λαθών , απατών.
- Διερεύνηση , αποκάλυψη και καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων.
- Έγκριση , ανάλυση και σχολιασμός της ακρίβειας και της πιστότητας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων στο σύνολο τους.
- Αξιολόγηση της σύνταξης και της παράθεσης διαφόρων επιμέρους σημείων των οικονομικών καταστάσεων , που αποτελούν κατατοπιστικά στοιχεία για τη πορεία της επιχείρησης.
- Πιστοποίηση της επάρκειας ή ανεπάρκειας της διαχρονικής κατάρτισης των κάθε είδους αριθμοδεικτών για την εξαγωγή χρήσιμων αποτελεσμάτων.
- Στάθμιση των πιθανοτήτων ικανοποίησης των κάθε λογής απαιτήσεων της επιχείρησης για να πραγματοποιηθεί ο σχηματισμός σωστών προβλέψεων.

⁷ Απόσπασμα από το W.R Meigs Ελεγκτική 1977 [σελ 14 §3]

1.1.2 Υποκείμενο ελέγχου

Υποκείμενο του ελέγχου είναι φυσικά ο ελεγκτής , ο οποίος καταστρώνει, προγραμματίζει και τελικά διενεργεί την όλη ελεγκτική διαδικασία . Ο ελεγκτής είναι απαραίτητο όργανο για να εξασφαλιστεί η ορθολογική οργάνωση και η ομαλή οικονομική διαχείριση για τη δημόσια αλλά και ιδιωτική οικονομία ⁸. Η ουσιαστική διάκριση των Ελεγκτών σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ,που θα δούμε αναλυτικά στη συνέχεια, βοηθάει στο καθορισμό και στη λεπτομερή εξέταση των ουσιαστικών και τυπικών προσόντων που πρέπει να διαθέτουν.

1.1.3 Ελεγκτική διαδικασία

Είναι οι ενέργειες στο πρόγραμμα σύμφωνα με το οποίο ο ελεγκτής εφαρμόζει τις τεχνικές και τις μεθόδους σε συγκεκριμένες φάσεις ενός ελέγχου και οι οποίες είναι αποτέλεσμα της κριτικής επιλογής του ελεγκτή εκ των διαθεσίμων στο γνωστικό αντικείμενο. Οι ελεγκτικές διαδικασίες δεν έχουν αναγνωρισθεί επίσημα όπως έχει γίνει με τα πρότυπα αλλά υπάρχει μεθοδολογία που μπορεί να συμβάλλει σε συγκεκριμένες λογικές και εξελικτικές φάσεις ενός ελέγχου.⁹

1.1.4 Διάκριση ελεγκτικής και λογιστικής¹⁰

Πολλοί χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων και μέλη του ευρύτερου κοινού συγχέουν την ελεγκτική και τη λογιστική. Αυτό συμβαίνει γιατί η ελεγκτική κυρίως διαχειρίζεται λογιστικές πληροφορίες καθώς και επειδή οι περισσότεροι ελεγκτές έχουν σημαντική τεχνογνωσία στη λογιστική .

Η λογιστική καταγράφει , ταξινομεί και συνοψίζει οικονομικά γεγονότα με σκοπό να παρέχει χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην επιχείρηση για τη λήψη αποφάσεων. Η ευθύνη του λογιστή είναι να κατανοεί πλήρως τις αρχές και τους κανόνες της λογιστικής που δίνουν τη βάση για τη προετοιμασία των λογιστικών

⁸ Απόσπασμα από το W.R Meigs Ελεγκτική 1977

⁹ Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική Κωνσταντίνος Κάντζος 2006 [σελ 52 §2]

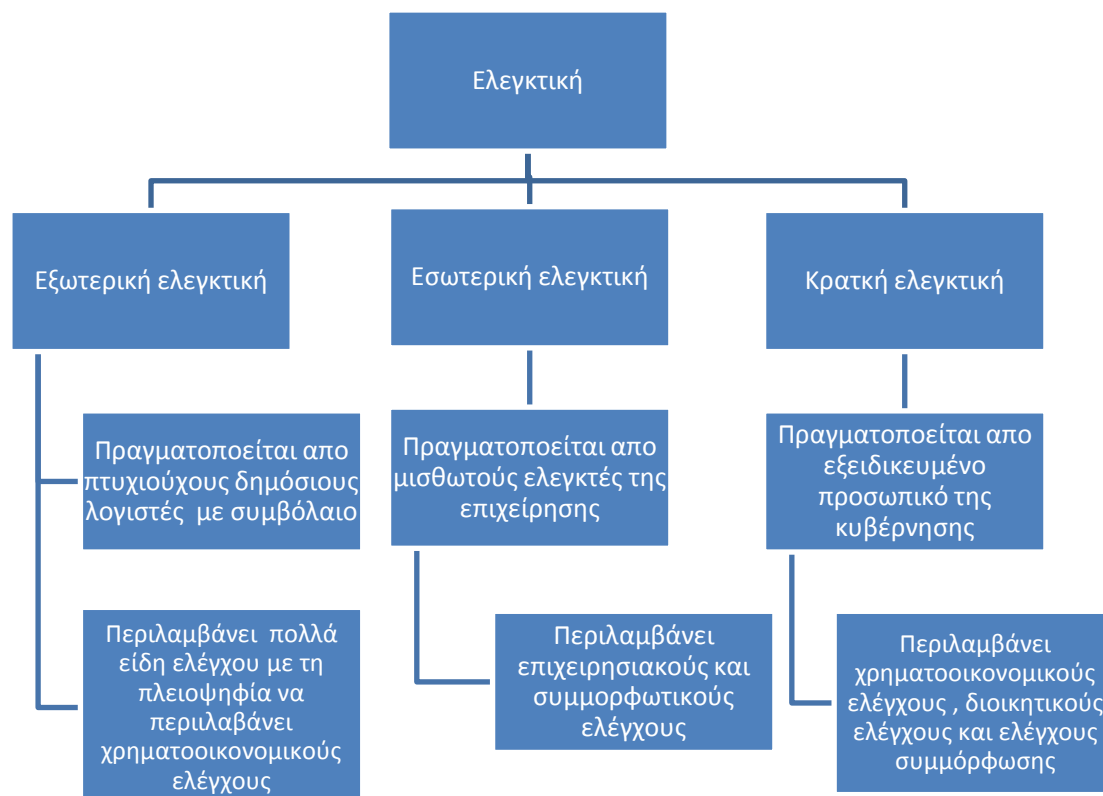
¹⁰ Auditing An integrated Approach Arens- Lobbecke 1997 [σελ 4]

πληροφοριών . Επίσης, ο λογιστής πρέπει να δημιουργήσει ένα σύστημα στο οποίο τα χρηματοοικονομικά γεγονότα καταγράφονται εγκαίρως και σε λογικό κόστος.

Η ελεγκτική έχει στόχο να αποφασίζει αν οι καταχωρημένες πληροφορίες της επιχείρησης αντανακλούν τα οικονομικά γεγονότα που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου. Επειδή οι λογιστικοί κανόνες είναι τα κριτήρια για την αξιολόγηση των λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης , ο ελεγκτής πρέπει να κατανοεί τους γενικούς κανόνες της λογιστικής.

1.2 ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΟΥΝ ΟΙ ΟΡΚΩΤΟΙ ΛΟΓΙΣΤΕΣ

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



11

¹¹ Γράφημα από Donald H. Taylor Auditing An Assertions Approach 1997 [σελ 7 §1]

1.2.1 Διάκριση ελεγκτικής

Εξωτερική ελεγκτική

Στις περισσότερες οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες ο εξωτερικός έλεγχος δεν θεωρείται πια ένα επάγγελμα , αλλά ένα είδος λειτουργήματος. Όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα των οικονομικών σχέσεων και κυριαρχούν τάσεις συγκεντρωτισμού και γιγάντωσης των οικονομικών μονάδων , τόσο περισσότερο γίνεται αναγκαία η οργάνωση και συγκρότηση του εξωτερικού ελέγχου με σαφώς οριοθετημένο θεσμικό πλαίσιο δράσης.¹²

Οι αιτίες και οι αναγκαιότητες στις οποίες ανταποκρίνεται ο εξωτερικός έλεγχος , είναι οι εξής ¹³:

- Σύγκρουση συμφερόντων και εμπλεκόμενων στη σημερινή δομή και λειτουργία των οικονομικών φορέων
- Διασφάλιση και βελτίωση της ποιότητας ευρέως χρησιμοποιούμενων χρηματοοικονομικών στοιχείων
- Συγκέντρωση τεκμηρίων επαληθεύσεων και διαπιστώσεων
- Άσκηση εύλογης επαγγελματικής (ελεγκτικής) ικανότητας και υπευθυνότητας
- Ορθότητα παρουσίασης
- Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα
- Επαγγελματική δεοντολογία

Ο σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διαπίστωση από τον ελεγκτή της αξιοπιστίας των ισχυρισμών της διοίκησης για τη ποιότητα , πληρότητα , νομιμότητα και συνέπεια των παρεχόμενων λογιστικών πληροφοριών.

Ο εξωτερικός ελεγκτής δεν έχει καμία υπαλληλική ή άλλη εξάρτηση προς την επιχείρηση που καλείται να ελέγξει. Είναι λοιπόν εντελώς ανεξάρτητος και αδέσμευτος προς την οικονομική μονάδα που ελέγχει και κατά συνέπεια δεν

¹² Εισαγωγή στην Ελεγκτική Αντώνης Παπάς 1999 [σελ 17 §3]

¹³ Κωνσταντίνος Κάντζος Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική 2006

επηρεάζεται από τη διοίκηση της με αποτέλεσμα να μην υπάρχει κανένα μειονεκτήματα που βαρύνουν τον εσωτερικό ελεγκτή.

Εσωτερική ελεγκτική

Αυτός βρίσκεται σε σχέση μίσθωσης εργασίας με την οικονομική μονάδα όπου προσφέρει την υπηρεσία του , δηλαδή είναι υπάλληλος της. Το έργο του έχει κυρίως προληπτικό χαρακτήρα και συνίσταται στο να παρακολουθεί και να ελέγχει τις διαχειριστικές πράξεις και τις λογιστικές καταχωρήσεις με σκοπό την άμεση επισήμανση θελημένων ή αθέλητων σφαλμάτων ή αντικανονικών και παράνομων ενεργειών¹⁴.

Ο εσωτερικός ελεγκτής συμβάλλει στην πιο αποτελεσματική διοίκηση της επιχείρησης σχεδιάζει , υιοθετεί και εφαρμόζει μέτρα ελέγχου , τα οποία αποσκοπούν ¹⁵:

- Στη συστηματική διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων και στην προστασία του ανθρώπινου δυναμικού και του κοινού της επιχείρησης
- Στη πλήρη λειτουργία του λογιστικού συστήματος σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της Λογιστικής και τις διατάξεις των σχετικών νόμων
- Στη γενική ενθάρρυνση και παρακολούθηση της άμεσης εφαρμογής από το προσωπικό των εντολών της διοίκησης
- Στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εργασιών της επιχείρησης
- Στη συνεχή και πλήρη συμμόρφωση της διοίκησης προς τους νόμους που διέπουν τη λειτουργία της επιχείρησης

¹⁴ Απόσπασμα από το W.R Meigs Ελεγκτική 1977

¹⁵ Ελεγκτική Άγγελος Τσακλαγκάνος 2005

Η εκπλήρωση των τριών τελευταίων σκοπών αποτελεί τη πρωταρχική επιδίωξη των κλάδων του Διαχειριστικού και του Διοικητικού εσωτερικού ελέγχου , ενώ αυτή των δύο πρώτων είναι το κύριο μέλημα του Λογιστικού Εσωτερικού ελέγχου.

Κρατική ελεγκτική

Σ' αυτή περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που εξασκούν και διενεργούν διάφοροι κρατικοί και ημικρατικοί φορείς. Οι σημαντικότεροι έλεγχοι αυτού του είδους είναι ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από την εφορία και αφορά στην αναζήτηση ή επαλήθευση του φορολογητέου εισοδήματος των υποκειμένων σε φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων , ο έλεγχος από την Τράπεζα Ελλάδος που αφορά σε νομισματικά και πιστωτικά θέματα και ο έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους που αφορά τους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα στον ειδικό λογαριασμό εγγυήσεων γεωργικών προϊόντων και στις δαπάνες που πραγματοποιούνται με ενίσχυση από πόρους Ευρωπαϊκής Κοινότητας καθώς και στους δήμους και κοινότητες¹⁶.

Η Κρατική ελεγκτική είναι συνήθως αρκετά πιο συνοπτική από την εξωτερική και διαφέρει από αυτή στο ότι δεν ακολουθεί γενικώς παραδεκτά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Και οι δύο μορφές ελέγχου όμως, αναζητούν πληροφορίες και πραγματοποιούν επαληθεύσεις μεγεθών ή διαδικασιών. Είναι προφανές , ότι η κρατική ελεγκτική θα μπορούσε κάλλιστα να αντικατασταθεί από την εξωτερική ελεγκτική και εσωτερικά από σύστημα εσωτερικών ελεγκτών.¹⁷

1.2.2 Είδη ελέγχου¹⁸

Σύμφωνα με το εύρος:

- Γενικός έλεγχος : Καλείται ο έλεγχος που αφορά το σύνολο των δραστηριοτήτων της εταιρίας , πραγματοποιείται σύμφωνα με τα ΔΛΠ και

¹⁶Κωνσταντίνος Κάντζος Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική 2006 [σελ 33 -34]

¹⁷ Κωνσταντίνος Κάντζος Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική 2006

¹⁸ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 6-7]

αποβλέπει την έκφραση γνώμης για την ορθή απεικόνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη τήρηση των διαδικασιών για την επίτευξη του σκοπού της .

- Ειδικός έλεγχος : Καλείται ο έλεγχος που αφορά συγκεκριμένους λογαριασμούς ή τομείς και διαδικασίες της εταιρίας (πχ έλεγχος ταμείου), συνήθως πραγματοποιείται αιφνιδιαστικά και αποβλέπει στην αποκάλυψη λαθών , εσκεμμένων ή μη, και στην ορθή τήρηση των λογαριασμών ή των διαδικασιών.

Σύμφωνα με τη περιοδικότητα:

- Μόνιμος έλεγχος : Καλείται αυτός που πραγματοποιείται καθ' όλη τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης.
- Τακτικός έλεγχος : Καλείται αυτός που διενεργείται σε τακτά χρονικά διαστήματα (έτος , εξάμηνο, τρίμηνο).
- Έκτακτος έλεγχος : Καλείται αυτός που διενεργείται τυχαία χρονική στιγμή.

Σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο:

- Υποχρεωτικός έλεγχος : Είναι ο έλεγχος που επιβάλλεται από νομοθετικές διατάξεις , δικαστικές ή άλλες κρατικές υπηρεσίες.
- Προαιρετικός έλεγχος : Ο έλεγχος που επιβάλλεται από τη διοίκηση ή τους μετόχους για δική τους χρήση.

Σύμφωνα με το τομέα που διενεργούν:

- Διαχειριστικός έλεγχος : Ο έλεγχος που έχει ως αντικείμενο τη διαχείριση των οικονομικών της εταιρίας.
- Διοικητικός έλεγχος : Ο έλεγχος που ασχολείται με τη διαπίστωση της ορθής και πιστής εφαρμογής των ακολουθουμένων διαδικασιών.
- Φορολογικός έλεγχος : Ο έλεγχος που αποβλέπει στην ορθή τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας και των φορολογικών υποχρεώσεων.

Πίνακας 1¹⁹

Κατηγορία ελέγχου	Φύση ελεγχόμενων στοιχείων	Προκαθορισμένα κριτήρια	Βαθμός ανταπόκρισης	Κύριοι χρήστες των πορισμάτων ελέγχου
Διαχειριστικός	Μεγέθη οικονομικών καταστάσεων	Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών	Ακριβοδίκαιη παρουσίαση	Μέτοχοι , πιστωτές & άλλοι
Φορολογικός	Στοιχεία φορολογικής δήλωσης	Φορολογικοί κώδικες, Νόμοι και κανονισμοί	Ορθότητα	Δημόσια οικονομική υπηρεσία Δ.Ο.Υ
Λειτουργικός	Στατιστικά στοιχεία απόδοσης	Τεθέντες στόχοι από το Διοικητικό συμβούλιο	Μικρή απόκλιση	Διοικητικό συμβούλιο

1.3 ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ

1.3.1 Αποδέκτες αποτελεσμάτων ελέγχου

Οι ελεγκτές πραγματοποιούν ελέγχους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων , αλλά οι ωφελούμενοι αυτών των πληροφοριών στη πραγματικότητα είναι πολλοί περισσότεροι.

Στη πράξη οι επιχειρήσεις ενημερώνουν τους τρίτους σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μια φορά το χρόνο οργανώνουν και δημοσιοποιούν εκθέσεις-απολογισμούς όπως είναι οι λογιστικές καταστάσεις.

Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της , τις προοπτικές

¹⁹ Ελεγκτική & Εσωτερικός έλεγχος Χρήστου Ι. Καζάντζη 2006 [σελ 84]

εξέλιξης της και την ικανότητα της να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της και να τηρεί τις δεσμεύσεις της έναντι τρίτων.²⁰

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

Χρήστες ελεγχόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και πληροφοριών :

Πίνακας 2²¹

1	Μέτοχοι (τωρινοί και μελλοντικοί) & επενδυτές διάφοροι
2	Πιστωτικά ιδρύματα
3	Προμηθευτές/Πιστωτές
4	Πελάτες
5	Προσωπικό
6	Ανταγωνιστές
7	Κεντρική εξουσία
8	Τοπική εξουσία
9	Άλλες επίσημες αρχές
10	Εργατικά συνδικάτα
11	Επαγγελματικές οργανώσεις
12	Το κοινό
13	Χρηματοοικονομικοί αναλυτές και σύμβουλοι
14	Ακαδημαϊκοί και ερευνητές

²⁰ Εισαγωγή στην Ελεγκτική Αντώνης Παπάς 1999 [σελ 40 §3]

²¹ Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική Κωνσταντίνος Κάντζος 2006 [σελ 29]

1.4 Οφέλη από την ελεγκτική εργασία

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

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει πολύ μεγάλη σημασία γιατί²²:

- με αυτό τον τρόπο μπορεί να χαρακτηί ασφαλέστερα η στρατηγική ανάπτυξης της επέκτασης της οικονομικής μονάδας.
- μπορούν να προληφθούν ή πιθανόν να επανορθωθούν διαχειριστικές ή άλλου είδους ατασθαλίες, πριν δημοσιευθούν στο κοινό έχοντας επιπτώσεις στη καλή φήμη της επιχείρησης.
- είναι δυνατός ο ακριβοδίκαιος καταλογισμός των ευθυνών από τα ανώτερα διοικητικά κλιμάκια, αφού καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από έναν μόνο υπάλληλο, τουναντίον η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από έναν τρίτο (εσωτερικός ελεγκτής ή εποπτεύων προϊστάμενος).

Από ιδιωτικο-οικονομική άποψη, έχουμε μια μικροοικονομική θεώρηση της μονάδας και από τη θέση αυτή για τον εξωτερικό έλεγχο ενδιαφέρονται τόσο οι εργαζόμενοι όσο και το υπόλοιπο συναλλακτικό κοινό.

Οφέλη από τον εξωτερικό έλεγχο²³:

- Οι διοικούντες και διευθύνοντες της οικονομικής μονάδας προκειμένου να διασφαλίσουν ηθικά και νομικά από το κίνδυνο να λογοδοτήσουν για λάθη παραλείψεις ή διαχειριστικές ατασθαλίες των υφισταμένων τους.

²² Ελεγκτική Άγγελος Τσακλαγκάνος 2005

²³ Ελεγκτική Άγγελος Τσακλαγκάνος 2005

- Οι μέτοχοι και όλοι όσοι επενδύουν κεφάλαια στην επιχείρηση για να διασφαλίσουν τα βραχυχρόνια και μακροχρόνια συμφέροντά τους, μέσα από μία ομαλή πορεία της επιχείρησης, η οποία θα καθιστούσε δυνατή τη μεγιστοποίηση των αποδοχών τους.
- Οι τράπεζες, οι πιστωτές και οι κάθε μορφή δανειστές της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί αν γίνεται συνετή χρήση των κεφαλαίων που εμπιστεύτηκαν στην επιχείρηση, αν θα πρέπει να συνεχισθεί ή να διακοπεί η παροχή κεφαλαίων προς αυτήν, αν διασφαλίζεται επαρκώς η προοπτική επιστροφής των παρεχόμενων κεφαλαίων με το συμφωνημένο τόκο
- Κάθε λογής συναλλασσόμενοι με την επιχείρηση, για να διευκρινίσουν αν θα είναι επωφελής η συνέχιση των δεσοληψιών τους με αυτήν. αν θα περατωθούν αίσίως διάφορες εκκρεμείς υποθέσεις τους, αν θα πρέπει να δώσουν πίστωση χρόνου και ευκαιριών σε περίπτωση που ανειλημμένες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς αυτούς δεν εκτελούνται προσωρινά
- Το εργατοϋπαλληλικό προσωπικό και ανώτερο προσωπικό της επιχείρησης. Αυτοί με την εικόνα που παρουσιάζει ο εξωτερικός έλεγχος, πρέπει να σταθμίσουν κατά πόσο μπορούν να ταυτίζουν τη μελλοντική τους εξέλιξη με τη συγκεκριμένη επιχείρηση.

Η συνεχής ενοποίηση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων πολλών κλάδων σε μεγαλύτερους και πιο εύρωστους οικονομικούς σχηματισμούς είχε ως αποτέλεσμα τη συγκέντρωση τεράστιων ποσών κεφαλαίων στα χέρια μιας μικρής μειοψηφίας μετόχων, οι οποίοι διοικούν συνήθως τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις.

Κατά συνέπεια, υπάρχει μεγάλος κίνδυνος για καταχρήσεις και παράνομη ιδιοποίηση κεφαλαίων, που συνήθως ανήκουν στη μεγάλη μάζα των μετόχων. Μόνο ένας λεπτομερής και εμπεριστατωμένος έλεγχος μπορεί να αποτρέψει την απληστία πιθανών καταχρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΠΡΟΣΟΝΤΑ ΚΑΙ ΕΥΘΗΝΗ ΕΛΕΓΚΤΗ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα γίνει πλήρης αναφορά στα προσόντα που πρέπει να διαθέτει και τις προϋποθέσεις που πρέπει να τηρεί ένας ασκούμενος που επιθυμεί την εισαγωγή του στο επάγγελμα, το Κώδικα Δεοντολογίας που ελέγχει τα όρια ανεξαρτησίας του επαγγέλματος καθώς και τους κινδύνους που εμπεριέχει αυτή, τέλος την εύθνη του ελεγκτή ως προς τους τρίτους αλλά και στην ελεγκτική εταιρία που ανήκει.

2.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΗ

2.1.1 Προσόντα ελεγκτή²⁴

Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ορίζεται αυτός που επιθυμεί ασκήσει το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, εφόσον έχει τα ακόλουθα προσόντα και πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις²⁵:

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

2.1.2 Προϋποθέσεις

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

²⁴ Άρθρο 6 του ν. 3693/2008 ΕΛΤΕ [από Τράπεζα Ελλάδας]

²⁵ Προϋποθέσεις εγγραφής ΣΟΕΛ [www.soel.gr]

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

2.1.3 Συνέντευξη

Σε αυτό το σημείο θα παραθέσω με μορφή ερωτηματολογίου , απαντήσεις από έναν επαγγελματία του χώρου τον κύριο Κωνσταντίνο Μαργαρίτη πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου της ΚΜC.

Ποια τα προσόντα ενός ενδιαφερόμενου για την εισαγωγή του στο σώμα των ορκωτών λογιστών ;

Ένας ενδιαφερόμενος πρέπει αρχικά να κατέχει σχετικές σπουδές στη λογιστική, να έχει απασχοληθεί σε μια ελεγκτική εταιρία για τουλάχιστον τρία χρόνια και να έχει μεγάλη αφοσίωση σε αυτό που κάνει.

Υπάρχει μεγάλη κινητικότητα στο επάγγελμα και αν ναι γιατί ;

Βεβαίως και υπάρχει μεγάλη κινητικότητα στο επάγγελμα , είναι ένα αρκετά σύνηθες φαινόμενο μιας και το ίδιο το επάγγελμα είναι αρκετά απαιτητικό. Λόγω της δυσκολίας που παρουσιάζει πολλοί είναι αυτοί που εισέρχονται στο χώρο ενώ πολλοί λιγότεροι αυτοί που παραμένουν , αφού αναζητούν εναλλακτικές λύσεις απασχόλησης.

Είναι αρκετά διαδεδομένη η άποψη ότι ο χώρος του επαγγέλματος είναι δύσκολος για μια γυναίκα , ισχύει κατά την άποψη σας ;

Υπάρχει μια δόση αλήθειας σε αυτό κυρίως επειδή πολλές φορές απαιτούνται εργασίες εκτός έδρας , και το ίδιο το επάγγελμα απαιτεί πολύωρη απασχόληση. Παρ'ολ'αυτα θεωρώ πως έχει το ίδιο μέτρο δυσκολίας με πολλά άλλα επαγγέλματα και ως ένα βαθμό εξαρτάται και από το ίδιο το άτομο.

Η εφαρμογή των ΕΛΠ έχει παρουσιάσει δυσκολίες στο επάγγελμα ;

Κάθε αλλαγή στο χώρο παρουσιάζει ορισμένες δυσκολίες , όσων αφορά τα ΕΛΠ έχει επηρεάσει κυρίως τις επιχειρήσεις και όχι ιδιαίτερα τους ορκωτούς ελεγκτές.

Κατά την άποψη σας υπάρχουν προοπτικές εξέλιξης του επαγγέλματος στο μέλλον ή αντίστοιχα υπάρχουν κάποιες αλλαγές που θα επιθυμούσατε να συμβούν ;

Πάντα υπάρχουν περιθώρια εξέλιξης σε ένα επάγγελμα οπότε είναι αναπόφευκτο να υπάρξουν ορισμένες , ωστόσο θεωρώ ότι θα έπρεπε να δοθούν περισσότερες αρμοδιότητες σε εμάς τους ορκωτούς.

2.2 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

2.2.1 Βασικές αρχές κώδικα δεοντολογίας

Τις παρακάτω αρχές ο επαγγελματίας οφείλει να τις ακολουθεί, ανεξάρτητα του είδους της επαγγελματικής υπηρεσίας που προσφέρει και της ειδικότερης σχέσης με την οποία προσφέρει την υπηρεσία αυτή

ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΗΣ ΔΟΛ:²⁶

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

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

III. Επαγγελματική ικανότητα και επιμέλεια (professional competence and due care): Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να προσφέρει τις επαγγελματικές του υπηρεσίες με την απαιτούμενη ικανότητα, φροντίδα και επιμέλεια και οφείλει να συντηρεί τις γνώσεις του και τις δεξιότητες του στο επίπεδο που απαιτείται ώστε ο πελάτης του (ή ο εργοδότης του) να λαμβάνει άριστης ποιότητας υπηρεσίες, με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις στη πράξη, στη νομοθεσία, στις τεχνικές και στα επαγγελματικά πρότυπα.

²⁶ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 169 §3]

Σε ό,τι αφορά στα εφαρμοσμένα πρότυπα , στη πράξη αυτά είναι κατά βάση τα τεχνικά και επαγγελματικά πρότυπα που εκδίδουν η ΔΟΛ , το IASB και το επαγγελματικό ινστιτούτο στο οποίο είναι μέλος ο επαγγελματίας λογιστής .

Όταν εκ των πραγμάτων υπάρχουν περιορισμοί στην ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρει ο επαγγελματίας λογιστής , οφείλει αυτό να το κάνει γνωστό στα πρόσωπα που λαμβάνουν ή χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες του.

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

Ομοίως, ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μην χρησιμοποιεί τις γνώσεις που απέκτησε για ίδιον όφελος , ή για όφελος τρίτων προσώπων.

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

2.2.2 Αρχές δεοντολογίας κατά την προσφορά υπηρεσιών προς το κοινό

Οι αρχές που πρέπει να τηρεί ένας επαγγελματίας λογιστής κατά την αναδοχή εργασίας είναι οι εξής ²⁷:



I. Αναδοχή εργασίας : Ο επαγγελματίας λογιστής πριν αποδεχθεί να προσφέρει τις υπηρεσίες του προς το κοινό οφείλει να διερευνήσει αν θα παραβιαστεί κάποια αρχή του Κώδικα Δεοντολογίας που αναφέρθηκε παραπάνω.

II. Σύγκρουση συμφερόντων: Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να εξετάζει εάν υπάρχουν αντίθετα συμφέροντα όταν αναλαμβάνει να προσφέρει μια υπηρεσία π.χ. όταν προσφέρει υπηρεσίες σε δύο ανταγωνιστές

III. Δεύτερη γνώμη: Αφορά περιπτώσεις που ο επαγγελματίας λογιστής καλείται να εκφέρει δεύτερη γνώμη σε σχέση με την εφαρμογή λογιστικών , ελεγκτικών ή άλλων προτύπων , για εργασία που έχει ήδη προσφέρει άλλος επαγγελματίας λογιστής.

²⁷

Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 173-176]

IV. Αμοιβές και άλλοι τρόποι αποζημίωσης : Αφορά τη δυνατότητα του ελεγκτή να καθορίζει ο ίδιος το ύψος της αμοιβής του και σε ανάλογες περιστάσεις να μπορεί να ενημερώσει ο ίδιος το πελάτη του για το τρόπο υπολογισμού της αμοιβής σε σχέση με την αναληφθείσα εργασία.

V. Marketing επαγγελματικών υπηρεσιών: Αναφέρεται στη χρήση διάφορων τεχνικών marketing για την αυτοπροβολή των επαγγελματιών λογιστών πχ οι υπερβολές στις διαφημίσεις σχετικά με τα προσόντα που διαθέτει ο ελεγκτής.

VI. Λήψη δώρων και φιλοξενία : Περιλαμβάνει οτιδήποτε αφορά την αποδοχή δώρου ή φιλοξενίας του επαγγελματία λογιστή ή στενού συγγενικού του προσώπου από το πελάτη.

VII. Φύλαξη περιουσιακών στοιχείων του πελάτη: Ο επαγγελματίας λογιστής δεν επιτρέπεται να αναλαμβάνει τη φύλαξη οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου (πχ μετοχές) του πελάτη του , εκτός αν το επιτρέπει σχετικός νόμος.

VIII. Αντικειμενικότητα : Θεσπίζεται η υποχρέωση ο επαγγελματίας λογιστής να εξετάζει τη πιθανότητα επηρεασμού της κρίσης του λόγω , εξοικείωσης με τον πελάτη , τους διευθυντές , τα στελέχη ή τους υπαλλήλους αυτού.

IX. Ανεξαρτησία- υπηρεσίες διασφάλισης: Καθιερώνεται η αρχή της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή από το πελάτη των υπηρεσιών διασφάλισης, με σκοπό την αύξηση εμπιστοσύνης των χρηστών στην σχετική έκθεση του ορκωτού λογιστή.

2.3 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

2.3.1 Διαδικασίες εξασφάλισης ανεξαρτησίας ελεγκτή

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

Η έννοια της ανεξαρτησίας έχει δύο διαστάσεις :²⁸

- Την ανεξαρτησία στη σκέψη (independence of mind)
- Την ανεξαρτησία στην εμφάνιση (independence in appearance)

Η ανεξαρτησία στη σκέψη είναι η νοητική και ψυχική κατάσταση που επιτρέπει στον επαγγελματία λογιστή να παραμένει στη πράξη ανεπηρέαστος από επιρροές που θα μπορούσαν να θίξουν την επαγγελματική του κρίση και του επιτρέπουν έτσι να ενεργεί με ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και επαγγελματικό σκεπτικισμό²⁹.

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

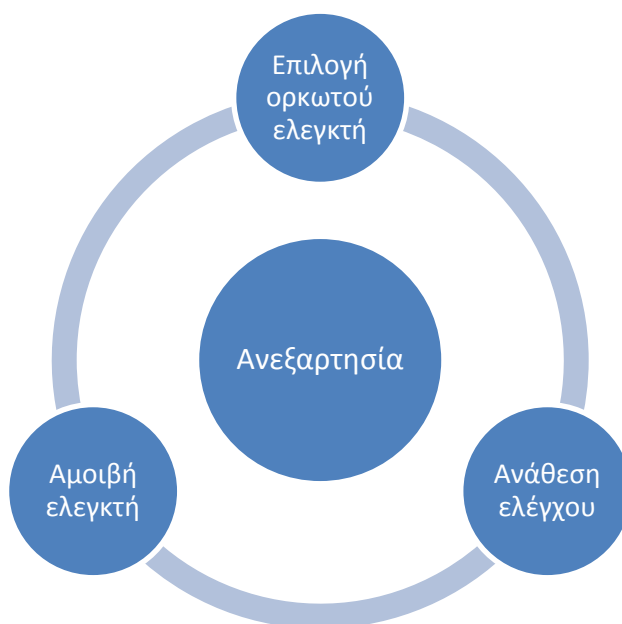
Το Π.Δ 226 ορίζει ότι ελεγκτικές εταιρίες και κοινοπραξίες πρέπει να διαθέτουν πλήρη προσωπική και επαγγελματική ανεξαρτησία σε σχέση με τον ελεγχόμενο ή άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο καθώς και επαρκή δύναμη σε ελεγκτικό προσωπικό για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των αναλαμβανόμενων ελέγχων.³⁰

²⁸ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 176]

²⁹ Επαγγελματικός σκεπτικισμός = υποδηλώνει ένα συλλογικό τρόπο σκέψης σύμφωνα με τον οποίο ο επαγγελματίας προβαίνει στη λήψη σημαντικών αποφάσεων και σε σχετικές αξιολογήσεις έχοντας ένα σχετικό βαθμό αμφιβολίας για την εγκυρότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που έχει συγκεντρώσει.

³⁰ Εισαγωγή στην Ελεγκτική Αντώνης Παπάς 1999 [σελ 50]

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



I. Επιλογή ελεγκτή: Στη περίπτωση που η διοίκηση μιας επιχείρησης επιθυμεί το διορισμό ενός ορκωτού ελεγκτή για να διενεργήσει τακτικό έλεγχο έχει τη δυνατότητα άμεσης ή έμμεσης επιλογής του.

Στη πρώτη περίπτωση για να πραγματοποιηθεί ο διορισμός του ελεγκτή , η διοίκηση πρέπει να προτείνει σε μια εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών το διορισμό συγκεκριμένων ελεγκτών και αυτή η πρόταση να γίνει δεκτή.

Στη δεύτερη περίπτωση , η διοίκηση προς έλεγχο επιλέγει μια εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένες στο Μητρώο ελεγκτών και στη συνέχεια αναθέτει την ευθύνη του ελέγχου σε ένα τουλάχιστον ορκωτό ελεγκτή και τον αναπληρωματικό του.

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

- Το όνομα του ορκωτού ελεγκτή ή τα ονόματα των ελεγκτών στους οποίους ανέθεσε την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου

- Τις ώρες απασχόλησης των ελεγκτών που απαιτούνται για την ολοκλήρωση του ελεγκτικού έργου

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

Σύμφωνα με το τροποποιημένο άρθρο 18 του ΠΔ. 226 :

- Η αμοιβή του ελέγχου να μην υπερβαίνει το ένα δέκατο του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εταιρία κατά τη διάρκεια της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου.
- Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε καθορίζει το ανώτατο όριο απασχόλησης κάθε ορκωτού λογιστή
- Κάθε διαφοροποίηση του μέσου ενιαίου ωρομισθίου γνωστοποιείται στο Εποπτικό συμβούλιο του Σ.Ο.Ε
- Το Εποπτικό Συμβούλιο καθορίζει ετησίως τις ελάχιστες ώρες πραγματοποίησης τους τακτικού ελέγχου της κάθε επιχειρηματικής μονάδας
- Το Εποπτικό Συμβούλιο παρακολουθεί τις τιμολογούμενες αμοιβές και ερευνά κάθε περίπτωση έκπτωσης ή επιστροφής της ελάχιστης αμοιβής ελέγχου
- Ο ορκωτός ελεγκτής υποβάλλει στο Εποπτικό Συμβούλιο ανάλυση των ωρών απασχόλησης του ίδιου και του βοηθητικού ελεγκτικού προσωπικού που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση ενός συγκεκριμένου τακτικού ελέγχου
- Η συνολική απασχόληση του ασκούμενου ελεγκτή ή των ασκούμενων ελεγκτών σε κάθε συγκεκριμένο έλεγχο δεν πρέπει να υπερβαίνει το σύνολο των ωρών απασχόλησης του ορκωτού ελεγκτή και του λοιπού προσωπικού του στον ίδιο έλεγχο

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

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

2.3.2 Αξιολόγηση κινδύνων ανεξαρτησίας ελεγκτή

Η αξιολόγηση αυτή πρέπει να γίνεται σε τρία επίπεδα :³¹

- Για τα φυσικά μέλη – πρόσωπα των ομάδων παροχής υπηρεσιών διασφάλισης
- Για τους φορείς³² (ελεγκτικές επιχειρήσεις) στις οποίες τα πρόσωπα αυτά ανήκουν
- Για τα μέλη δικτύου φορέων παροχής³³

³¹ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 181]

³² Φορέας= νοείται η επιχείρηση που υπάγεται ο ελεγκτής καθώς και ο ορκωτός ελεγκτής που ασκεί ατομικά το επάγγελμα όταν αυτό επιτρέπεται

³³ Δίκτυο φορέων παροχής = Περιλαμβάνει κάθε φορέα που είναι θυγατρική ενός άλλου φορέα ή τελεί υπό κοινό έλεγχο ή υπό κοινή διοίκηση με τον άλλο φορέα , κάθε φορέα που είναι λογικά σκεπτόμενο τρίτο πρόσωπο με γνώση των σχετικών πληροφοριών

Τα μέλη των ομάδων παροχής υπηρεσιών διασφάλισης , οι φορείς καθώς και τα μέλη των φορέων οφείλουν να εφαρμόζουν το πλαίσιο του κώδικα για τη διερεύνηση τυχόν προβλημάτων ανεξαρτησίας σε σχέση με το πελάτη υπηρεσιών διασφάλισης . Η εξέταση πρέπει να επεκτείνεται και σε τρίτα παρένθετα πρόσωπα , η παρουσία ή ο ρόλος των οποίων μπορεί να δημιουργεί εμμέσως ζητήματα ανεξαρτησίας.

Βέβαια τα ζητήματα ανεξαρτησίας , καθώς και ο ενδεδειγμένος τρόπος αντιμετώπισης τους εξαρτώνται και από το είδος της υπηρεσίας διασφάλισης (πχ έλεγχος χρηματοοικονομικών καταστάσεων).

2.4 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

2.4.1 Αστική ευθύνη ³⁴

Η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική ακόμα και αν διενήργησαν έναν έλεγχο δύο ή περισσότεροι ελεγκτές. Όμως ευθύνη καταλογίζεται στον ελεγκτή μόνο όταν υπάρχει παράβαση καθήκοντος ,πταίσμα και ζημία.

Ο ελεγκτής έχει αναλάβει την υποχρέωση έναντι της επιχείρησης να διεξάγεται με επιμέλεια τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Η μη εκπλήρωση ή η πλημμελής εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής , συνιστά παράβαση των όρων της σύμβασης.

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ασκεί με εύλογη συνέπεια τα καθήκοντα του εάν:³⁵

- Επιδεικνύει την επιδεξιότητα και την κατάρτιση που θα επιδείκνυε οποιοσδήποτε άλλος εξίσου ικανός ελεγκτής κατά την άσκηση του συγκεκριμένου ελέγχου

³⁴ Ελεγκτική & Εσωτερικός έλεγχος Χρήστου Ι. Καζάντζη 2006 [σελ 480]

³⁵ Ελεγκτική & Εσωτερικός έλεγχος Χρήστου Ι. Καζάντζη 2006

- Ακολουθεί τα ελεγκτικά πρότυπα, τους κανόνες και τις οδηγίες του ΣΟΛ (αυτό ισχύει μόνο για τους ορκωτούς ελεγκτές)
- Διερευνά εμπειριστατωμένα τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγει και αξιολογεί με ιδιαίτερη προσοχή την αποδεικτική τους ισχύ
- Αναλαμβάνει την άσκηση του ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων με ευθύτητα και καλή πίστη
- Δεν δέχεται να αναλάβει τον έλεγχο γιατί φρονεί τα προσόντα του και η γενική εμπειρία του δεν επαρκούν για το έργο αυτό
- Φροντίζει ώστε οι συνεργάτες του να επιδεικνύουν εύλογη επιμέλεια

Σύμφωνα με το άρθρο 37 ν.4449/2017 ³⁶:

Σε περίπτωση παράβασης καθήκοντος το συνολικό ύψος της αποζημίωσης όλων των ζημιωθέντων από συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπλάσιο της αμοιβής που καταβλήθηκε για το έργο αυτό.

Για την καταβολή της αποζημίωσης που προβλέπεται, ευθύνονται αλληλεγγύως και εις ολόκληρο οι μέτοχοι ή ιδιοκτήτες, καθώς και τα μέλη των διαχειριστικών και διοικητικών οργάνων της ελεγκτικής εταιρείας ή συνδεδεμένης οντότητας, εφόσον αποδειχθεί ότι έθεσαν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ελεγκτή.

Η μη συμμόρφωση συνεπάγεται την αναστολή της άδειας άσκησης επαγγέλματος μέχρι τη διαπίστωση, από την Ε.Λ.Τ.Ε., της συμμόρφωσης.

2.4.2 Ποινική ευθύνη

Η ποινική ευθύνη του ελεγκτή οριοθετείται όταν αυτός παραβαίνει το καθήκον της μη παράνομης θεώρησης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, της εχεμύθειας και της δήλωσης κολλημάτος διορισμού του ως ελεγκτή.³⁷

³⁶ e.nomothesia.gr

Σύμφωνα με το άρθρο 63β ν.2190/1920³⁸:

- Όσοι ακόμα και λόγω αμέλειας θεώρησαν ως νόμιμο ,υπολογισμό που καταρτίστηκε παρά τις διατάξεις του νόμου και του Καταστατικού.
- Όσοι εν γνώσει τους σύνταξαν ή ενέκριναν ισολογισμό εναντίον των διατάξεων του νόμου και του καταστατικού.
- Όσοι με οποιοδήποτε κίνητρο επιχείρησαν τη διανομή κερδών ή τόκων προς τους μετόχους από μη ληφθέντα πραγματικά κέρδη.
- Όσοι εκ πρόθεσης παρέλειψαν να συγκαλέσουν Γενική Συνέλευση κατά παράβαση του νόμου.
- Όσοι αρνήθηκαν ή αμέλησαν να συμμορφωθούν κατά το κατώτατο όριο δεκαπενθήμερης προθεσμίας από τη πρόσκληση της εποπτικής αρχής.

Η ποινή για τον ελεγκτή προβλέπεται να τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών και με χρηματική ποινή χιλίων (1.000) ευρώ κατ' ελάχιστον ή με μία από τις ποινές που αναφέρονται στο σχετικό άρθρο.

2.4.3 Πειθαρχική ευθύνη

Η πειθαρχική ευθύνη στοιχειοθετείται για όλα τα μέλη του ΣΟΛ σύμφωνα με το άρθρο 20 του Π.Δ. 226/92 όταν :

- Ασκούν πλημμελώς τα καθήκοντα τους
- Επιδεικνύουν ανάρμοστη συμπεριφορά στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου

³⁷ Ελεγκτική & Εσωτερικός έλεγχος Χρήστου Ι. Καζάντζη 2006 [σελ 483]

³⁸ [www.taxheaven .gr](http://www.taxheaven.gr)

- Προβούν σε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διάταξης ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτή

Ο ελεγκτής που έχει υποπέσει σε πειθαρχικό παράπτωμα παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου στο Τριμελές Πειθαρχικό συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ. Αν διαπιστωθεί η ενοχή του εγκαλούμενου , μπορούν να επιβληθούν οι ακόλουθες ποινές:

- Οριστική παύση
- Προσωρινή παύση (μέχρι 6 μήνες)
- Πρόστιμο μέχρι 1.000.000 €
- Επίπληξη

Οι πειθαρχικές ποινές που επιβάλλονται από το Πειθαρχικό Συμβούλιο σύμφωνα με το ν.3148/2003 εποπτικού φορέα της Ε.Λ.Τ.Ε είναι :

- Σύσταση
- Επίπληξη
- Πρόστιμο ύψους μέχρι 50.000€
- Προσωρινή αναστολή άσκησης του επαγγέλματος μέχρι ένα έτος
- Οριστική διαγραφή από τα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτό το κεφάλαιο θα γίνει αναλυτική εξιστόρηση της πορείας της ελεγκτικής από την εμφάνιση της στην Ελλάδα του 19^{ου}, καθώς και ολόκληρη την εξέλιξη της έως σήμερα. Επίσης, θα αναλυθεί η εποπτεία του επαγγέλματος από την ΕΛΤΕ.

3.1 ΙΣΤΟΡΙΑ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

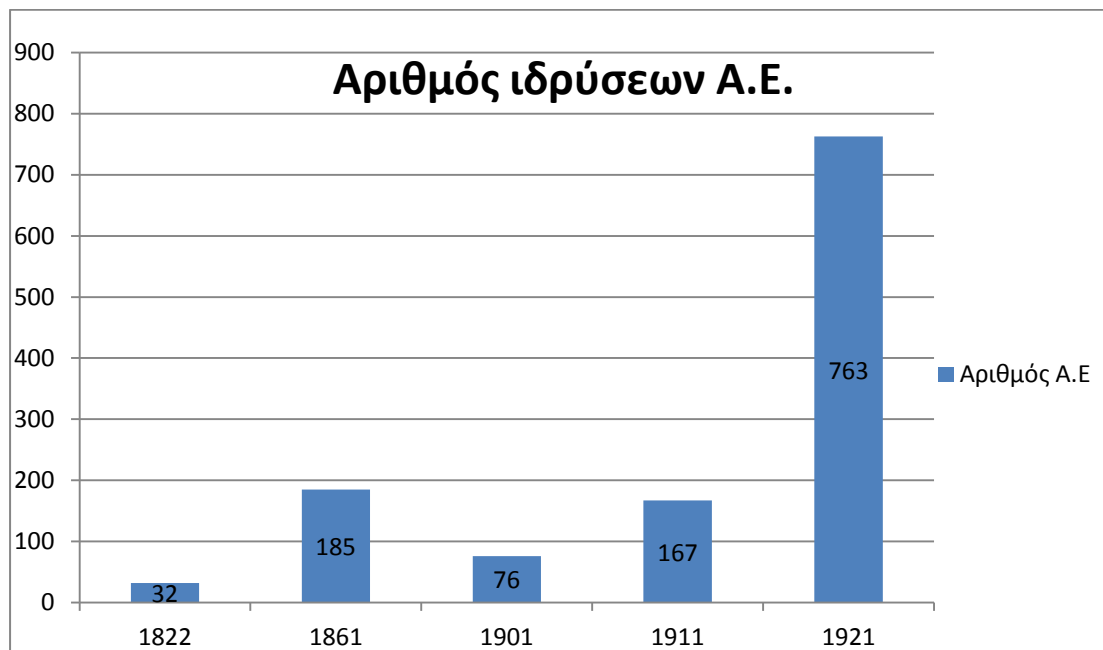
3.1.1 Εμφάνιση ελεγκτικού επαγγέλματος (1918)

Η εμφάνιση του ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα πραγματοποιήθηκε σχεδόν ταυτόχρονα με την δημιουργία των ανώνυμων εταιριών (Α.Ε) τη περίοδο της βιομηχανικής επανάστασης το 19^ο αιώνα.³⁹

Την τότε ολιγαρχική περίοδο της Ελλάδας, δημιουργήθηκαν οι πρώτες Α.Ε οι οποίες ήταν κυρίως τραπεζικές και ασφαλιστικές. Με τη πρόοδο της εκβιομηχάνισης στις αρχές του 20^{ου} αιώνα αυξήθηκε σημαντικά ο αριθμός τους εξαιτίας της μετατροπής μικρών οικογενειακών επιχειρήσεων για οικονομικούς λόγους, όπως θα δούμε αναλυτικά και στο παρακάτω γράφημα:⁴⁰

³⁹ Η βιομηχανική επανάσταση, όπως την ορίζει ο Ε. Hobsbawm, δεν συνέβη ποτέ στην Ελλάδα. Η ανεξαρτησία της Ελλάδας δεν σήμανε και τη συγκρότηση ενιαίας εθνικής οικονομίας.

⁴⁰ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 97 §3]



Με την αύξηση αυτή, καθίστανται απαραίτητη η λογιστική παρακολούθηση των εταιριών με αποτέλεσμα να υπάρξει σταδιακά προσπάθεια ρυθμιστικής παρέμβασης του κράτους με αρκετές αποτυχημένες προσπάθειες το 1889, 1896, 1910 και 1913.

Λόγω επιχειρηματικών συμφερόντων της εποχής εκείνης παρεμποδιζόταν σημαντικά ο αποτελεσματικός έλεγχος από το κράτος.

Η πρώτη παρέμβαση για την διαχείριση της ελεγκτικής ήταν με το νόμο 1348/1918 , ο νόμος αυτός είχε ως βασικό σκοπό την προστασία από τη κερδοσκοπία και την απάτη .

Έφερε όλες τις Α.Ε κάτω από στενή κρατική εποπτεία , παρά τις δημόσιες αντιδράσεις, ήταν ένα επείγον μέτρο και είχε αρκετά αποτελέσματα αλλά λειτούργησε ως καταλύτης ενός νέου πληρέστερου νομοθετήματος περί Α.Ε , του νομού 2190/1920 ο οποίος ρυθμίζει μέχρι και σήμερα τη λειτουργία της Α.Ε⁴¹.

Ο νόμος 2190/1920 είναι προσεκτικά μελετημένος αφού συμπεριέλαβε όλες τις βασικές διατάξεις του νόμου 1348/1918 και ρύθμισε μία σειρά θεμάτων όπως τη σύσταση μιας Α.Ε , τη διοίκηση της , τη σύνθεση του διοικητικού συμβουλίου κλπ. (Βλέπε παράρτημα εικόνα 1)

⁴¹ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008

Το άρθρο 36 καθιέρωσε την ιδιότητα των ελεγκτών Α.Ε. Μέσα στο πλαίσιο αυτό όρισε ότι ο ισολογισμός κάθε Α.Ε. πρέπει να ελέγχεται από τουλάχιστον δύο ελεγκτές διοριζόμενους από την ετήσια γενική συνέλευση των μετόχων, καθώς επίσης καθόρισε τα δικαιώματα των ελεγκτών όπως τη πρόσβαση σε κάθε εταιρικό βιβλίο και δυνατότητα πρόσκλησης έκτακτης γενικής συνέλευσης.

3.1.2 Οργάνωση ελεγκτικού επαγγέλματος (1930)

Το κύριο γνώρισμα της εποχής εκείνης ήταν ότι οι ελεγκτές δεν πραγματοποιούσαν έλεγχο με βάση τις ικανότητες τους αφού δεν είχαν τις απαιτούμενες τεχνικές γνώσεις. Ο έλεγχος των Α.Ε. ήταν μια πράξη εντελώς τυπική και ειρωνική απέναντι στη Πολιτεία και στους μετόχους, με αποτέλεσμα το σύστημα ελέγχου να έχει αποτύχει πλήρως.

Η απουσία κατάλληλων οργανωτικών δομών για τη σύσταση του επαγγέλματος και η παράλειψη του νομοθέτη να προσδιορίσει ρητά τα επαγγελματικά και επιστημονικά προσόντα του ελεγκτή, είχε ως αποτέλεσμα να διορίζονται ελεγκτές οποιουδήποτε επαγγέλματος και ανεξάρτητα της μόρφωσής τους⁴².

Επιπροσθέτως, ο διορισμός και η αμοιβή του ελεγκτή από τη Διοίκηση της εταιρείας, προκαλούσε σοβαρή εξάρτηση του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.⁴³

Η κατάσταση αυτή οδήγησε σε νέα κρατική παρέμβαση με το νόμο 5076/1931. Ο νόμος αυτός εκτός από αλλαγές στο προηγούμενο σύστημα κρατικής εποπτείας των Α.Ε. προέβλεπε τη δημιουργία Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ).

Η λειτουργία αυτού του νέου σώματος είχε τα εξής χαρακτηριστικά :

- Ο διορισμός ελεγκτών από μέλη του σώματος παρέμενε προαιρετικός, με την πρόβλεψη να γίνει υποχρεωτικός στο μέλλον.

⁴² Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι. Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 15]

⁴³ www.soel.gr/ιστορικό

- Το Σώμα θα διοικούνταν από ένα διοριζόμενο άτομο από το κράτος Εποπτικό Συμβούλιο , στο οποίο θα υπήρχε εκπρόσωπος των ελεγχόμενων εταιρειών
- Η αμοιβή του ελέγχου θα καθοριζόταν από το Εποπτικό Συμβούλιο με αντικειμενικά κριτήρια
- Ο αριθμός των ελεγκτών θα οριζόταν από το νόμο

Η προσπάθεια σύστασης του ΣΟΛ απέτυχε όμως την εποχή εκείνη παρά τις νομοθετικές αυτές ρυθμίσεις, λόγω της διεθνούς οικονομικής κρίσης που επικρατούσε που κατά συνέπεια επηρέασε την ελληνική οικονομία. Παράλληλα οι συνεχείς εκλογικές αναμετρήσεις που προκαλούσαν πολιτική αστάθεια δεν δημιουργούσαν τις κατάλληλες προϋποθέσεις για την εδραίωση ενός ανεξάρτητου ελεγκτικού οργάνου.⁴⁴

3.1.3 Η ίδρυση του ΣΟΛ (1950)

Τη περίοδο εκείνη στην Ελλάδα με την αποχώρηση των γερμανικών στρατευμάτων⁴⁵ , ανέλαβαν οι Βρετανοί που όπως έχει αναφερθεί και στο πρώτο κεφάλαιο ήταν από τις πρώτες ευρωπαϊκές χώρες που ανέπτυξαν αποτελεσματικά την επιστήμη της ελεγκτικής.

Για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας χρειαζόταν η ύπαρξη εταιριών ισχυρής κεφαλαιακής δομής. Η ανάπτυξη αυτή επιτεύχθηκε μέσω του τετραετούς προγράμματος δανεισμού ΔΟΣ που όμως απαιτούσε ανώτερο επίπεδο λογιστικής γνώσης. Γι αυτό και η Ελληνική Κυβέρνηση αποφάσισε να χρησιμοποιήσει μια ομάδα Βρετανών Ορκωτών Ελεγκτών που εγκαταστάθηκε το 1946 στην Αθήνα και απέβλεπε στους ακόλουθους σκοπούς⁴⁶:

⁴⁴ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013

⁴⁵ Η κατοχή της Ελλάδας κατά τη διάρκεια του Β' Παγκοσμίου πολέμου τερματίστηκε με την αποχώρηση των γερμανικών στρατευμάτων τον Οκτώβριο του 1944.

⁴⁶ www.taxheaven.gr

- Βραχυπρόθεσμα στην παροχή επαγγελματικών λογιστικών υπηρεσιών προς εξασφάλιση της σωστής επιλογής κεφαλαίων της ΔΟΣ και της σωστής χρησιμοποίησης τους.

Τα καθήκοντα της ομάδας αυτής ήταν τα παρακάτω:

- Καταρτισμός τυποποιημένων εντύπων των βιομηχανικών και εμπορικών επιχειρήσεων, που θα συμπληρώνονται προς αυτές με σκοπό την επαρκή τους πληροφόρηση σχετικά με την οικονομική τους κατάσταση κ.λπ.
- Έρευνα των παραπάνω πληροφοριών, με σκοπό την εκτίμηση των οικονομικών αναγκών της επιχείρησης και της ικανότητας αυτής προς πληρωμή του δανείου.
- Καταρτισμός τυποποιημένων εντύπων με τα οποία οι επιχειρήσεις θα μπορούν ανά διαστήματα να χρησιμοποιούν τα συγκεκριμένα δάνεια.
- Έρευνα των παρεχόμενων ανωτέρω πληροφοριών.
- Εκπαίδευση του Ελληνικού Προσωπικού το οποίο θέλει να απασχοληθεί.

Μακροπρόθεσμα στη παροχή επαγγελματικών λογιστικών υπηρεσιών και συμβουλών σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές της Ελληνικής κυβέρνησης ούτως ώστε να ιδρυθεί το ταχύτερο Σώμα Ελλήνων Δημοσίων Λογιστών. Το σχέδιο αυτό προέβλεπε :

- Την αύξηση του επιπέδου των εξετάσεων στις Ανώτερες Σχολές πανεπιστημιακής βαθμίδας ,της καθιέρωσης ειδικών μαθημάτων λογιστικής και της απονομής διπλώματος λογιστικής κατόπιν επιτυχών εξετάσεων.
- Σε συνεργασία με την Ελληνική Κυβέρνηση στο καθορισμό συντομότερων σπουδών για τους κατέχοντες λογιστικής πείρας.
- Τη βοήθεια καθιέρωσης μαθημάτων, εξετάσεων και διπλωμάτων και σε άλλες μεγάλες πόλεις της Ελλάδας.
- Την οργάνωση διαλέξεων περί Λογιστικής, από Έλληνες ή ξένους ειδικούς σε κατάλληλα κέντρα, με σκοπό την εκπαίδευση του ενδιαφερομένου στις σύγχρονες τεχνικές.

- Την ίδρυση έδρας λογιστικής πανεπιστημιακής βαθμίδας και την επίτευξη συνεργασίας και υποστήριξης τους απο Πανεπιστήμια ή Σώματα Ορκωτών Ελεγκτών των Ηνωμένων Πολιτειών ή του Ηνωμένου Βασιλείου.
- Με τη βοήθεια της Ελληνικής Κυβέρνησης την ίδρυση σε κατάλληλο χρόνο του Σώματος Ελλήνων Δημοσίων Λογιστών .

Αργότερα λόγω οικονομικών και άλλων προβλημάτων οι Βρετανοί παραχώρησαν τη θέση τους στις ΗΠΑ το 1947, με την αμερικάνικη χρηματοδότηση από το σχέδιο Marshall⁴⁷ που πραγματοποιήθηκε η ανοικοδόμηση της χώρας. Ένα χρόνο αργότερα οι Αμερικανοί λόγω της ελληνικής συμφωνίας συνέχισαν να χρησιμοποιούν τους Βρετανούς Ελεγκτές.

Το έτος 1949 η ελληνική κυβέρνηση συνέστησε επιτροπή με σκοπό την υποβολή προτάσεων για την δημιουργία του ΣΟΛ. Στην επιτροπή συμμετείχε η ομάδα Βρετανών ορκωτών λογιστών και Έλληνες ανώτεροι κρατικοί λειτουργοί .

Ωστόσο, η επιτροπή είχε δυσκολία να καταλήξει σε κοινές προτάσεις καθώς υπήρχε σύγκρουση απόψεων μεταξύ των Βρετανών και των Ελλήνων τεχνοκρατών.

Στο τέλος του ίδιου έτους συμφωνήθηκε η σύσταση του Σώματος υπό κρατική εποπτεία. Έτσι στις 21 Απριλίου 1955 ψηφίστηκε από τη Βουλή το Νομοθετικό Διάταγμα 3329/1955 με το οποίο γεννήθηκε το ελεγκτικό επάγγελμα.

Ειδικότερα, με το νόμο αυτό λήφθηκαν τα εξής βασικά μέτρα⁴⁸:

- Απαγορεύθηκε η ανάμειξη του Ορκωτού Λογιστή στο διορισμό του και στον καθορισμό της αμοιβής του ελέγχου

⁴⁷ Παρουσιάστηκε ως ένα πρόγραμμα οικονομικής στήριξης και ανάκαμψης, με σκοπό την ανοικοδόμηση της Ευρώπης, η οποία ακόμα προσπαθούσε να γιατρέψει τις πληγές του Δεύτερου Παγκοσμίου Πολέμου. Γρήγορα, ωστόσο, το «Σχέδιο Μάρσαλ» αποδείχτηκε πως ήταν η μεγαλύτερη και πιο επιτυχημένη επιχείρηση των ΗΠΑ να επέμβουν στην ευρωπαϊκή οικονομική πολιτική. Σαν σήμερα, το 1948, υπογράφηκε ένα από τα πρώτα δείγματα του επερχόμενου «Ψυχρού Πολέμου».

⁴⁸ www.soel.gr/ιστορικό

- Στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος, που διοριζόταν από την Πολιτεία, ανατέθηκαν από το νόμο οι εξής αρμοδιότητες:
 - Η πρόσληψη νέων μελών στην κατώτατη βαθμίδα (του Δόκιμου Ορκωτού Λογιστή Β') από πτυχιούχους πανεπιστημιακών οικονομικών σχολών 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 πίνακα ανά έτος προς τις υπαγόμενες στον έλεγχο Α.Ε από έξι (6) Ορκωτούς Λογιστές. 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 δυνατότητα ανάληψης για κάλυψη οικονομικών αναγκών του Σώματος.
- Η Διοικούσα Επιτροπή, που αποτελείτο μόνο από εκλεγμένα μέλη του Σώματος ήταν πλέον αρμόδια για επαγγελματικά θέματα .
- Ορίστηκε ρητά πως οι Ορκωτοί Λογιστές δεν θεωρούνται Δημόσιοι υπάλληλοι αλλά ότι ασκούν δημόσιο λειτουργήμα αφού θεσμοθετούν το δημόσιο συμφέρον⁴⁹.
- Θεσπίστηκαν αυστηρότατες διατάξεις ώστε να αποκλείεται η δημιουργία σχέσεων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν το έργο του ελεγκτή. Επίσης η χρησιμοποίηση του ίδιου Ορκωτού Λογιστή ως ελεγκτή της ίδιας επιχείρησης, δεν ήταν δυνατό να είναι μεγαλύτερη της 5ετίας.
- Θεσπίστηκαν αυστηρές προϋποθέσεις ως προς το ανεπίληπτο του ήθους, την ακεραιότητα του χαρακτήρα και απαιτούνταν υψηλά τυπικά και ουσιαστικά προσόντα.

⁴⁹ Η έννοια του δημόσιου συμφέροντος ορίζεται ως το μέσο σταθμικό συμφέρον όλων των μελών της κοινωνία

- Τα ανωτέρω μέτρα εξασφάλιζαν απόλυτα την ανεξαρτησία της επαγγελματικής γνώμης του Ορκωτού Λογιστή. Αυτό αποδεικνύεται από τα 36 χρόνια λειτουργίας του Σώματος και το γενικά αναγνωρισμένο έργο που επιτέλεσε .

Κατά την ίδρυση του ΣΟΛ με τη μορφή αυτή , διευκόλυνε το κράτος στην εξυπηρέτηση των στρατηγικών και πολιτικών του στόχων. Μέναν ημικρατικό ελεγκτικό φορέα για ιδιωτικές εταιρείες , το κράτος μπορούσε να αντιμετωπίσει καλύτερα τα οξύτατα δημοσιοοικονομικά προβλήματα και τα υψηλά επίπεδα φοροδιαφυγής. Στο άρθρο 6 του νόμου 3329/1955 προβλεπόταν η σταδιακή μετατροπή του ΣΟΛ σε έναν αυτοδιοικούμενο οργανισμό.

3.1.4 Οργάνωση και εξέλιξη του ΣΟΛ (1980)⁵⁰

Το ΣΟΛ αποτελούσε Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου και η σχέση που ένωνε όλα τα μέλη του με αυτό ήταν σχέση Δημοσίου Δικαίου και όχι σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ιδιωτικού δικαίου. Βασικό του γνώρισμα ήταν ο σταθερός Κρατικός Έλεγχος απο το σημερινό Υπουργείο Οικονομικών.⁵¹

Σκοπός του ΣΟΛ ήταν η άσκηση διαχειριστικού ελέγχου σε κάθε οικονομικό οργανισμό της χώρας , θεωρητικά λοιπόν η αρμοδιότητα του ξεπερνούσε αυτή του τακτικού ελέγχου των Α.Ε στις οποίες σε ορισμένες κατηγορίες διέθετε και το μονοπώλιο.

Τα πρώτα χρόνια λειτουργίας του , το ΣΟΛ είχε περιορισμένο ελεγκτικό έργο που αφορούσε κυρίως ελέγχους οργανισμών του δημοσίου .Το 1986 υπάγονταν στη δικαιοδοσία του ΣΟΛ οι Α.Ε αυτές που για δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερέβαιναν δύο από τα παρακάτω κριτήρια :

- Σύνολο ενεργητικού 400.000.000 δρχ
- Σύνολο κύκλου εργασιών 800.000.000 δρχ

⁵⁰ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 105-108]

⁵¹ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 15]

- Μέσος όρος προσωπικού 50 άτομα

Αργότερα επιβλήθηκαν ειδικοί νόμοι που καθόριζαν ότι κάθε Α.Ε μπορούσε προαιρετικά να ζητήσει τον έλεγχο των Ορκωτών Λογιστών ενώ ο νομοθέτης εξασφάλισε συγκεκριμένα πλεονεκτήματα για όσες το επέλεξαν με σκοπό να τις παρακινήσει. Μετά από καιρό όλες οι εισηγμένες Α.Ε στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (περίπου 80) υπήχθησαν στον έλεγχο του ΣΟΛ.

Το ανώτατο όργανο διοίκησης του ΣΟΛ ήταν το Εποπτικό Συμβούλιο (ΕΣ). Το συμβούλιο αυτό ήταν πενταμελές⁵² και διοριζόταν από το κράτος. Λειτουργούσε ως ανεξάρτητη διοικητική αρχή και αποφάσιζε για όλα τα σημαντικά θέματα (πρόσληψη προσωπικού, επαγγελματικές εξετάσεις κλπ)

Η εισαγωγή νέων μελών στο ΣΟΛ γίνονταν με πανελλήνιες εξετάσεις κατόπιν απόφασης του ΕΣ, ανάλογα με τις ανάγκες. Στην ιεραρχία των ελεγκτών του ΣΟΛ υπήρχαν τέσσερις βαθμίδες :

- Δόκιμος Β
- Δόκιμος Α
- Βοηθός Ορκωτός Λογιστής
- Ορκωτός Λογιστής

Για να γίνει κάποιος Δόκιμος Β έπρεπε να έχει πτυχίο στα οικονομικά ή τη διοίκηση επιχειρήσεων και να επιτύχει σε εισαγωγικές εξετάσεις που αποφάσιζε και διοργάνωνε το ΕΣ.

Για να προαχθεί ένας Δόκιμος Β σε Δόκιμο Α απαιτούνταν τριετής ευδόκιμη υπηρεσία και επιτυχία σε ειδικές επαγγελματικές εξετάσεις .

Για να προαχθεί ένας Δόκιμος Α σε Επίκουρο Ορκωτό Λογιστή απαιτούνταν πέντε επιπλέον έτη ευδόκιμης υπηρεσίας.

⁵² Τα πέντε μέλη ήταν : Δικαστής-μέλος του Ελεγκτικού συνεδρίου, ένας καθηγητής ΑΕΙ, ένας εκπρόσωπος του Υπουργείου Ανάπτυξης και ένας εκπρόσωπος του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας .

Μετά από άλλα τρία έτη υπηρεσίας το μέλος προαγόταν σε Ορκωτό Λογιστή που είχε το δικαίωμα ανάληψης ελεγκτικών εργασιών και υπογραφής εκθέσεων ελέγχου.

Για να προαχθεί κάποιος σε Ορκωτό λογιστή απαιτούνταν ουσιαστικά τουλάχιστον 11 χρόνια υπηρεσίας . Τα περισσότερα μέλη όμως προάγονταν σε 15 ή και 20 χρόνια υπηρεσίας και αποφασιζόταν από το ΕΣ.

Η επιχειρησιακή μονάδα ελέγχου αποτελούνταν από έναν Ορκωτό Λογιστή , ως επικεφαλή και μια ολιγομελή ομάδα δοκίμων και επίκουρων ορκωτών λογιστών (συνήθως 3 με 5 άτομα).

Το εισόδημα των ορκωτών λογιστών του ΣΟΛ καθοριζόταν από το ΕΣ και περιλάμβανε το κόστος ελέγχου και τα λειτουργικά έξοδα του ΣΟΛ. Ήταν ανάλογο του μισθού των δημοσίων υπαλλήλων με ανάλογα προσόντα , αν και φορολογικά υπάγονταν στη κατηγορία των ελεύθερων επαγγελματιών. Αυτό διασφάλιζε τη μη διαπραγμάτευση της αμοιβής του ελεγκτή με τον ελεγχόμενο.

Οι υπηρεσίες που πρόσφερε το ΣΟΛ μπορούν να καταταγούν στις παρακάτω τρεις κατηγορίες :

- Υποχρεωτικός έλεγχος χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων
- Διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, κατά παραγγελία δικαστικών ή άλλων αρχών
- Τακτικός έλεγχος διάφορων Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου(ΝΠΔΔ)

3.1.5 Δημιουργία ΣΟΕΛ (1992)

Μετά την ίδρυση του ΣΟΛ κατά τη διάρκεια του 1960 υπήρχαν έντονες διαμάχες για την αγορά των υποχρεωτικών ελέγχων. Εκτός από το ΣΟΛ άλλες δύο επαγγελματικές ενώσεις δραστηριοποιήθηκαν στο χώρο.

Το ΕΠΕΛ ιδρύθηκε το 1968 και δημιουργήθηκε από πρώην μέλος του ΣΟΛ . Αντίθετα το ΣΕΛΕ ιδρύθηκε το 1979 από εταίρους ελεγκτικών εταιριών συνδεδεμένων με τις μεγάλες πολυεθνικές ελεγκτικές εταιρίες.

Αυτές οι εταιρίες εγκαταστάθηκαν στην Ελλάδα από το 1960 , εισάγοντας στη χώρα σημαντικές ξένες επενδύσεις την εποχή εκείνη⁵³.

Τόσο το ΕΠΕΛ όσο και το ΣΕΛΕ ασχολούνταν με την παροχή γενικών λογιστικών ,συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών προς τους πελάτες τους , κυρίως σε ελληνικές θυγατρικές ξένων πολυεθνικών επιχειρήσεων ενώ και οι δύο επιθυμούσαν διακαώς την απελευθέρωση του ελεγκτικού επαγγέλματος για να μπουν νόμιμα στο χώρο, γι αυτό και «πολέμησαν» με κάθε μέσο για την επίτευξη του στόχου αυτού.

Το ΣΟΛ ωστόσο κατάφερε να ανταπεξέλθει στις επιθέσεις των ανταγωνιστών του και την ενσωμάτωση τους στο επάγγελμα αλλά και να αυξήσει τη δικαιοδοσία του. Στα τέλη της δεκαετίας του 1980 , άρχισε να επηρεάζεται η πολιτική των ελληνικών κυβερνήσεων ως προς την απελευθέρωση των αγορών που είχε ήδη πραγματοποιηθεί στις ΗΠΑ και στη Μεγάλη Βρετανία. Έτσι, το 1990 πραγματοποιήθηκε η απελευθέρωση του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος και η ευθυγράμμιση του σύμφωνα με τον τρόπο οργάνωσης του διεθνούς ελεγκτικού επαγγέλματος.

Το Σεπτέμβριο του 1991 ,με το π.δ 286/1992 ψηφίστηκε η κατάργηση του ΣΟΛ ως ΝΠΔΔ και η ίδρυση μιας νέας επαγγελματικής οργάνωσης του ΣΟΕΛ. Τέθηκαν νέοι κανόνες για το επάγγελμα του ελεγκτή ενώ εκσυγχρονίστηκε ο Κώδικας

⁵³ Η δεκαετία του '60 αποτελεί τμήμα της περιόδου 1953-72, κατά την οποία η ελληνική οικονομία αναπτύχθηκε με ταχύτατους ρυθμούς, αλλά και διαρθρώθηκε δομικά στο πλαίσιο των ευρωπαϊκών και των παγκόσμιων οικονομικών εξελίξεων. Στα κύρια χαρακτηριστικά αυτής της περιόδου εγγράφεται το μείζον πολιτικό γεγονός -όπως πια αποδεχόμαστε- της σύνδεσης της χώρας με την Ε.Ο.Κ. στην απόπειρα δημιουργίας κοινής αγοράς, με τη σύναψη σχετικής συνθήκης στα 1962.

Δεοντολογίας. Με την εισαγωγή των νέων προτύπων τα αποτελέσματα ελέγχου αλλά και ο τρόπος ελέγχου των λογαριασμών και των διαδικασιών καλυτέρευσαν⁵⁴

Οι βασικές αλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στη δομή και την οργάνωση του επαγγέλματος μετά τις παρεμβάσεις ήταν:⁵⁵

- Το ΣΕΛΕ να πετύχει επαγγελματική αναγνώριση
- Όλοι οι αναγνωρισμένοι ελεγκτές είναι μέλη μιας επαγγελματικής ένωσης του ΣΟΕΛ και μπορούν να παρέχουν ελεγκτικό έργο είτε ατομικά είτε οργανωμένα.
- Η αμοιβή του ελέγχου να προσδιορίζεται με συμφωνία ελεγκτή και ελεγχόμενου αν και τυπικά σύμφωνα με το νόμο απαγορεύεται η διαπραγμάτευση.
- Οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις έχουν πλήρη ελευθερία στην επιλογή του ορκωτού ελεγκτή.

3.1.6 Οργάνωση και εξέλιξη ΣΟΕΛ (1993)

Το 1993 συνίσταται και επίσημα το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Σ.Ο.Ε αργότερα μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών - Σ.Ο.Ε.Λ), αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο.⁵⁶

Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ανεξαρτήτως της νομικής τους, από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και

⁵⁴ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 15]

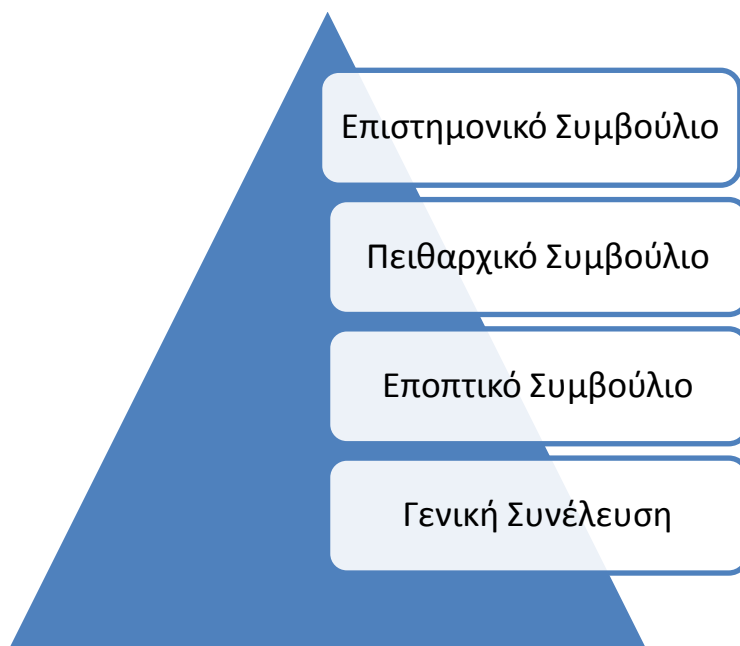
⁵⁵ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008

⁵⁶ www.soel.gr/ιστορικό

- Στο Ειδικό Μητρώο εγγράφονται τα ήδη υπηρετούντα μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, καθώς και τα πρόσωπα που πληρούν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από το ίδιο Π.Δ.

αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.⁵⁷

Τα όργανα του ΣΟΕΛ είναι :



Γενική Συνέλευση : Η Γενική Συνέλευση του ΣΟΕΛ, αποτελείται από τους εγγεγραμμένους στο ειδικό Μητρώο Ορκωτούς Λογιστές Ελεγκτές με εξαίρεση αυτούς που έχουν αναστολή άσκησης επαγγέλματος.

Αποτελεί το ανώτατο όργανο του Σώματος και συνέρχεται μια φορά το χρόνο εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του οικονομικού έτους και εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Η Γενική Συνέλευση έχει τις εξής αρμοδιότητες :

- Αποφασίζει για ο,τι αφορά την οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος.

⁵⁷ www.soel.gr/ιστορικό

- Εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του Σώματος από εκλεγμένο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή που δεν υπήρξε εκλεγμένος επί τουλάχιστον έξι έτη μέλος του ΕΣ .
- Εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου.

Εποπτικό Συμβούλιο : Αποτελείται από τον Πρόεδρο και έξι μέλη που εκλέγεται από τη ΓΣ του σώματος .

Οι αρμοδιότητες του Εποπτικού Συμβουλίου είναι ⁵⁸:

- Η διοίκηση του Σώματος και η εποπτεία του έργου των μελών.
- Παρακολουθεί , διαχειρίζεται και συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.
- Προσδιορίζει τις υποχρεώσεις των μελών προς το Σώμα .
- Διορίζει τα μέλη του Σώματος που έχουν τα απαραίτητα προσόντα και προετοιμάζει τις διαδικασίες εγγραφής τους.
- Κανονίζει τη διεξαγωγή εξετάσεων για την εισαγωγή στο Σώμα και επιλέγει την Εξεταστική Επιτροπή.
- Ελέγχει τη τήρηση των νόμων και κανόνων του Σώματος .
- Εκδίδει κανονισμούς που αφορούν τα Ελεγκτικά Πρότυπα και την εναρμόνιση τους με τα Διεθνή πρότυπα.
- Συντάσσει γενικές οδηγίες για τη διεξαγωγή ελέγχου.
- Διαμορφώνει κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας.
- Αποφασίζει για την οριστική διαγραφή των μελών

Επιστημονικό Συμβούλιο : Το Επιστημονικό Συμβούλιο αποτελείται από τέσσερα μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται. Δικαίωμα εκλογής έχουν οι «ενεργοί»

⁵⁸ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013

ορκωτοί ελεγκτές ή καθηγητές ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων με γνώσεις στα αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής.⁵⁹

Έργο του Επιστημονικού Συμβουλίου είναι να καταρτίζει ή επεξεργάζεται κανονισμούς και οδηγίες κανονισμούς και οδηγίες ή άλλα επιστημονικά θέματα και γνωμοδοτεί επί θεμάτων που παραπέμπονται σε αυτό από το ΕΣ του ΣΟΕΛ⁶⁰.

Πειθαρχικό Συμβούλιο : Συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών , η θητεία του είναι τρία έτη και αποτελείται από τρία μέλη ⁶¹:

- Έναν ενεργά επαγγελματικά δικηγόρο ή συνταξιοδοτούμενο που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από το ΔΣ της ΕΛΤΕ .
- Ένα μέλος του ΔΕΠ ΑΕΙ με γνωστικό αντικείμενο στη Λογιστική
- Έναν υπάλληλο του Υπουργείου Οικονομικών που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Οικονομικών

Αρμοδιότητα του είναι να εξετάζει θέματα που συνδέονται με :

- Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων ενός ελεγκτή
- Ανάρμοστη συμπεριφορά νόμιμου ελεγκτή ή γραφείου
- Οποιαδήποτε παράβαση νόμου ή κανονιστικής διάταξης ή δεοντολογικών κανόνων

Οι ποινές για παράβαση οποιουδήποτε από τα παραπάνω, τιμωρείται σύμφωνα με αυτά που αναφέρονται στο Κεφάλαιο 2 § 2.4.3.

3.2 ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

Με το νόμο 3148/2003 ιδρύθηκε στη χώρα μας ΝΠΔΔ η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου. Την εποχή εκείνη η Ελλάδα είχε την επιτακτική ανάγκη λήψης μέτρων για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης τους Επενδυτικού κοινού.⁶²

⁵⁹ www.soel.gr/δομή

⁶⁰ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008

⁶¹ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013

Η ίδρυση της ήταν μια κυβερνητική πρωτοβουλία με σκοπό την ενίσχυση της υπευθυνότητας των ορκωτών λογιστών και στη βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών τους.⁶³

Η ΕΛΤΕ αποτελείται από ένα επταμελές ΔΣ που αποτελείται από τον πρόεδρο, δύο αντιπροέδρους και τέσσερα μέλη. Συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η θητεία του ΔΣ της ΕΛΤΕ ανέρχεται στα τρία χρόνια⁶⁴.

Οι βασικές αρμοδιότητες της ΕΛΤΕ είναι⁶⁵:

- Η εισήγηση της προς τον αρμόδιο Υπουργό για θέματα που σχετίζονται με τη λογιστική τυποποίηση και τον έλεγχο, την εφαρμογή των ΔΠΕ και ΚΛΣ, τη λειτουργία του ΕΓΛΣ.
- Μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων.
- Γνωμοδοτεί προς τον Υπουργό για θέματα πάνω στην λογιστική τυποποίηση.
- Ασκεί εποπτεία στο ΣΟΕΛ ως προς τη τήρηση κανόνων.
- Αξιολογεί τα πορίσματα ελέγχου διαχείρισης του ΣΟΕΛ.
- Θεσπίζει ύστερα από εισήγηση του ΣΟΕΛ κανόνες δεοντολογίας σχετικά με την άσκηση του ελέγχου.
- Συνεργάζεται με την εθνική αρχή για την νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές ενέργειες.
- Συνιστά προσωρινές επιτροπές ή ομάδες εργασίας προς εξυπηρέτηση των αναγκών της.

⁶² Κατά το έτος 2001 σημειώθηκε στην ελληνική κεφαλαιαγορά διόρθωση των χρηματιστηριακών τιμών με σημαντικές διακυμάνσεις και μείωση της συναλλακτικής δραστηριότητας στο ΧΑΑ. Οι εξελίξεις αυτές συνοδεύτηκαν από θεσμικό εκσυγχρονισμό και δραστηριότητα στη πρωτογενή αγορά.

⁶³ Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος Χρήστος Ι.Καζάντζης 2006 [σελ 60]

⁶⁴ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 27]

⁶⁵ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 27]

Η Επιτροπή απαρτίζεται από :

- Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ)
- Το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (Σ.Π.Ε)
- Την Εκτελεστική επιτροπή που αποτελείται από το πρόεδρο και δύο αντιπρόεδρους
- Το Πειθαρχικό Συμβούλιο

Το ΣΛΟΤ είναι πενταμελές και αποτελείται από έναν αντιπρόεδρο της ΕΛΤΕ ως πρόεδρο και τέσσερις ειδικούς επιστήμονες ως μέλη με τριετή θητεία. Ασχολείται με θέματα λογιστικής τυποποίησης τα οποία τα αναλαμβάνει με απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ.

Τα θέματα αυτά μπορεί να είναι⁶⁶ :

- Ενέργειες όπως κατάρτιση ή αναθεώρηση του ΕΓΛΣ και του ΚΛΣ με σκοπό τη προσαρμογή τους στις τρέχουσες εξελίξεις.
- Ο τρόπος , χρόνος και η διαδικασία υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΠΧΑ στις επιχειρήσεις.
- Η έκδοση οδηγιών για την εφαρμογή των ΕΓΛΣ, ΚΛΣ, ΔΠΧΑ.

Το ΣΠΕ είναι επταμελές και επίσης απαρτίζεται με έναν αντιπρόεδρο της ΕΛΤΕ ως πρόεδρο καθώς και ένα ενεργό ή σε συνταξιοδότηση δικαστικό σώμα , έναν Διευθυντή του Υπουργείου Ανάπτυξης, έναν ειδικό επιστήμονα-μέλος του ΣΛΟΤ, έναν εκπρόσωπο της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, έναν εκπρόσωπο της Τράπεζας Ελλάδος και έναν Διευθυντή του Υπουργείου Οικονομίας⁶⁷.

Σύμφωνα με το ΔΣ της ΕΛΤΕ καθορίζει τα παρακάτω⁶⁸ :

⁶⁶ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 28]

⁶⁷ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 119]

⁶⁸ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 28]

- Τους διενεργούμενους ελέγχους από τις ελεγκτικές εταιρίες.
- Τα πρόσωπα φυσικά ή νομικά που διενεργούν τους ελέγχους.
- Τη συχνότητα διενέργειας ποιοτικών ελέγχων για τις ελεγκτικές εταιρίες και τους ελεγκτές (που δεν υπερβαίνουν τα έξι χρόνια).
- Τα θέματα σχετικά με τα δημοσιοποιημένα αποτελέσματα ελέγχου και τη σχετική πρόβλεψη κυρώσεων.

Η Εκτελεστική Επιτροπή (ΕΕ) απαρτίζεται από τον Πρόεδρο και δύο αντιπροέδρους της ΕΛΤΕ.⁶⁹ Είναι αρμόδια για να⁷⁰ :

- Επιμελείται τα θέματα που ανατίθενται στο ΔΣ της ΕΛΤΕ.
- Αναθέτει για μελέτη στα ΣΛΟΤ, ΣΠΕ και ΠΣ θέματα αρμοδιότητας τους με σκοπό την υποβολή προτάσεων και εισηγήσεων.
- Εκτελεί αποφάσεις του ΔΣ , να ασκεί διοικητική εποπτεία στο Σώμα και στους λοιπούς ελεγκτικούς και λογιστικούς φορείς.
- Να αξιολογεί τα πορίσματα της διαχείρισης του Σώματος και των λοιπών ελεγκτικών και λογιστικών φορέων.
- Εκπροσωπεί το ΕΛΤΕ σε συνεργασία με τα αρμόδια όργανα στην Ελλάδα και το εξωτερικό για διάφορα θέματα όπως τη πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες πράξεις.

Το ΠΣ είναι τριμελές το οποίο λειτουργεί χωρικά στην ΕΛΤΕ. Ο Πρόεδρος του ΠΣ είναι ανώτατος δικαστικός του Συμβουλίου της Επικρατείας , ένα μέλος είναι ΔΕΠ πανεπιστημίου με σχετικό γνωστικό αντικείμενο ή εμπειρογνώμονας στο ίδιο αντικείμενο και το τρίτο μέλος είναι ορκωτός ελεγκτής εκλεγμένος από τη ΓΝ του ΣΟΕΛ.⁷¹

⁶⁹ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 120]

⁷⁰ Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 28]

⁷¹ Σύγχρονη Ελεγκτική Κωνσταντίνος Καραμάνης 2008 [σελ 120]

Το ΠΣ ασχολείται με θέματα όπως⁷² :

- Παράβαση καθήκοντος σύμφωνα με το ποινικό κώδικα ή άλλους ποινικούς νόμους.
- Αδικαιολόγητη αποχή από την εκτέλεση καθηκόντων.
- Άρνηση ή πλημμελής εκτέλεση καθηκόντων.
- Ανάρμοστη συμπεριφορά.
- Άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε δημοπρασία που διενεργεί η υπηρεσία.
- Παροχή πληροφοριών σε οποιονδήποτε τρίτο για θέματα που εξετάζει η επιτροπή.
- Απρεπής συμπεριφορά προς τους συναδέλφους ή προϊσταμένους.
- Αποδοχή δώρων .
- Απασχόληση με εργασίες άσχετες με τα καθήκοντα του ελεγκτή εκτός και αν υπάρχει σχετική έγκριση.
- Άσκηση κριτικής για πράξεις του ΔΣ και της προϊστάμενης αρχής που γίνονται δημοσίως με οποιονδήποτε τρόπο.

⁷² Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου Χρήστος Ι.Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 [σελ 28-29]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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

4.1 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Στο τομέα των ελεγκτικών υπηρεσιών λειτουργούν 46 ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα καθώς επίσης οι νόμιμοι ελεγκτές της ανέρχονται στους 1.095.

Η υποχρέωση σε έλεγχο των ελληνικών επιχειρήσεων δημιουργεί σταθερές συνθήκες ζήτησης για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Η φήμη και η τιμολογιακή πολιτική που ακολουθούν καθορίζουν τη ζήτηση τους μεταξύ των υπολοίπων επιχειρήσεων του κλάδου.

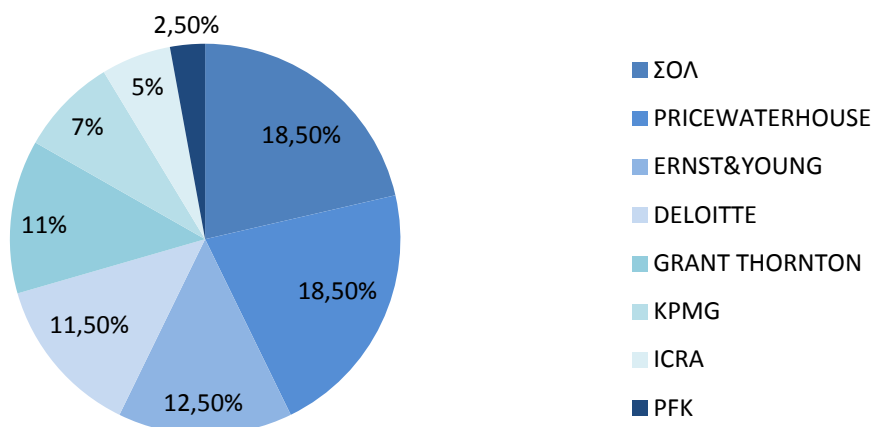
Οι μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες είναι έξι δεδομένου ότι το ύψος των συνολικών πωλήσεων τους το έτος 2014 ανερχόταν στα €207.εκ . Οι εταιρίες αυτές είναι το ΣΟΛ, PwC, E&Y, Deloitte, Grant Thornton και KPMG.

Σύμφωνα με μελέτη της ICAP⁷³, το μεγαλύτερο ποσοστό των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων το 2014 ελέγχθηκαν από την εταιρία ΣΟΛ (36%) , ακολούθησε η Grant Thornton (10,5%) και τέλος η PwC (6,3%).

Στο παρακάτω γράφημα παρουσιάζεται αναλυτικά το μερίδιο αγοράς που κατέλαβαν οι μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες στην Ελλάδα , οι συγκεκριμένες πωλήσεις προέρχονται από προαιρετικούς ελέγχους , φορολογικούς ελέγχους και συμβουλευτικές υπηρεσίες.

⁷³ Η ICAP Group είναι ο μεγαλύτερος Όμιλος παροχής υπηρεσιών προς επιχειρήσεις στην Ελλάδα

Μερίδιο αγοράς ελεγκτικών εταιριών



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

Πίνακας 3

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	ΚΕΡΔΟΦΟΡΕΣ	ΖΗΜΙΟΓΟΝΕΣ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΕΡΔΟΦΟΡΩΝ
ΣΟΛ	1158	583	1741	66,5%
Grant Thornton A.E	252	256	508	49,6%
PRICEWATERHOUSE SCOOPERS A.E	192	115	307	62,5%
PFK ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ A.E	164	84	248	66,1%
ERNST&YOUNG (HELLAS) A.E	102	85	187	54,5%
DELTA PARTNERS	90	81	171	52,6%

ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

A.E

KPMG A.E	97	61	158	61,4%
DELLOITE A.E	96	58	154	61,4%
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε	98	47	145	67,6%
OLYMPIA A.E	82	60	142	57,5%
ICRA A.E.O.E.Λ	36	45	81	44,4%
MAZARS A.E	42	37	79	53,2%
KMC A.E	39	21	60	65%

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

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	2013	2014
PRICEWATERHOUSECOOPERS A.E		7.397.807	4.479.297
ERNST&YOUNG A.E		1.165.759	3.077.946
KPMG A.E		3.609.098	2.556.927
GRANT THORNTON A.E		1.402.864	1.801.701
DELOITTE A.E		1.062.140	1.503.152
MAZARS A.E		514.091	832.969
ΣΟΛ Α.Ε		894.288	264.655
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε		196.465	136.485
ICRA A.E.O.E.Λ		225.075	119.827
DELTA PARTNERS A.E		68.342	23.364

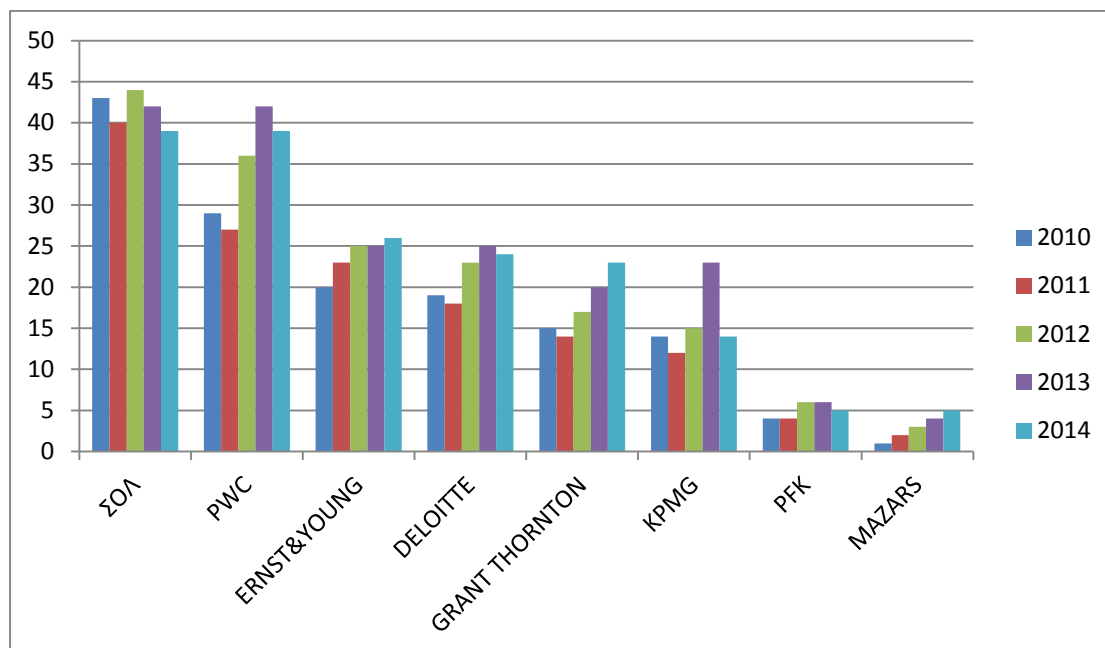
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΠΦΚ Α.Ε

88.952

12.441

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί η εξέλιξη του κύκλου εργασιών των μεγαλύτερων ελεγκτικών εταιριών του κλάδου για το διάστημα 2010- 2014:



ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η επιλογή του θέματος έγινε με βάση την επιθυμία μου να μελετήσω εις βάθος την ελεγκτική ως επάγγελμα καθώς αναγνωρίζω τη σπουδαιότητα της ως προέκταση της λογιστικής.

Αποτελεί ένα επάγγελμα μεγάλου κύρους και σπουδαίων ευθυνών , πολύωρης και δεσμευτικής εργασίας ενώ η προαγωγή σε ορκωτό απαιτεί αρκετά χρόνια.

Στόχος της πτυχιακής ήταν να μεταλαμπαδεύσει με απλοϊκό τρόπο βασικές πληροφορίες του επαγγέλματος προς τους ενδιαφερόμενους φοιτητές και να δώσει έμφαση στην εξέλιξη της ελεγκτικής στη χώρα μας.

Μέσω της διαδικασίας συλλογής πληροφοριών , μπόρεσα να κατανοήσω καλύτερα τη δομή του επαγγέλματος και τις κατηγορίες που υπάγεται ,αλλά και να αντιληφθώ το κίνδυνο που ενέχει η ανεξαρτησία του ίδιου του ελεγκτή, για την εγκυρότητα και την αληθοφάνεια των αποτελεσμάτων ελέγχου.

Μεγάλο ενδιαφέρον επίσης παρουσιάζει η εξελικτική πορεία της ελεγκτικής στην χώρα μας καθώς το ταραχώδες πολιτικό περιβάλλον δημιούργησε αστάθειες σε πολλούς τομείς με επίκεντρο τον οικονομικό τομέα. Η ελεγκτική πέρασε από πολλά στάδια για να καταλήξει με τη μορφή που το γνωρίζουμε σήμερα.

Εν κατακλείδι, η ελεγκτική εκτός από αναγκαία για την εξασφάλιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης είναι και ιδιαίτερα χρήσιμη για τους επιχειρηματίες για την επιλογή της ορθολογικότερης επένδυσης. Στην Ελλάδα έχουμε αρκετές ελεγκτικές εταιρίες, ανάμεσα τους πολύ μεγάλες, όπως οι αποκαλούμενες «Big 4» : PwC, KPMG, Ernst & Young και η Deloitte που αναλαμβάνουν να εκπληρώσουν το παραπάνω σκοπό.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

Σύγχρονη Ελεγκτική, Κωνσταντίνος Καραμάνης Αθήνα 2008 Εκδόσεις ΟΠΑ

Ελεγκτική & Εσωτερικός έλεγχος, Χρήστου Ι. Καζάντζη Πειραιάς 2006 Εκδόσεις Business Plus

Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Αντώνης Παπάς Αθήνα 1999 Εκδόσεις Μπένος

Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, Κωνσταντίνος Κάντζος 2006 Εκδόσεις Σταμούλη

Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού ελέγχου, Χρήστος Ι. Νεγκάκης, Παναγιώτης Δ. Ταχυνάκης 2013 Εκδόσεις Διπλογραφία

Ελεγκτική, Άγγελος Α. Τσακλαγκάνος Θεσσαλονίκη 2005 Εκδόσεις Κυριακίδη Αφοί

Κλαδική μελέτη Ελεγκτικές Εταιρίες ICAP Group 2015

Ξένη Βιβλιογραφία

W.R Meigs, Ελεγκτική 1977

Donald H. Taylor Auditing an Assertions Approach 1997

Arens-Lobbecke, Auditing an integrated Approach 1997

Άρθρα από διαδικτυακές πηγές

http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://acc.teipir.gr/sites/default/files/ka/elegktiki_2012.pdf&gws_rd=cr&ei=bWXFVKH4PMPIUu_inoAB

<https://www.e-nomothesia.gr/kat-trapezes-pistotika-idrumata/nomos-4449-2017-fek-7a-24-1-2017.html>

https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/31#load_article_1344

<http://tvxs.gr/news/san-simera/sxedio-marsal-i-allileggyi-toy-psyxroy-polemoy>

<http://soel.gr/el/%CF%83%CF%87%CE%B5%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC-%CE%BC%CE%B5-%CF%84%CE%BF-%CF%83%CE%BF%CE%B5%CE%BB/%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%BF%CF%81%CE%B9%CE%BA%CF%8C?showall=&start=1>

<http://ellas.pblogs.gr/2007/03/ellada-1960-1970.html>

<http://www.opengov.gr/minfin/?p=6941>

http://www.hcmc.gr/aweb/files/Annual_Reports/files/Annual_2001_gr.PDF