



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Πτυχιακή Εργασία με θέμα:

**«ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ»**

Σπουδάστρια: Μπούτσερου Ελένη

Εισηγητής: Γεωργούτζος Αντώνιος

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2004

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ**

Πτυχιακή Εργασία με θέμα:

**«ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ»**

Σπουδάστρια: Μπούτσερου Ελένη

Εισηγητής: Γεωργούτζος Αντώνιος

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2004

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	5
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : Ο ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	
1.1. Ιστορικά στοιχεία	8
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 : ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ 8^{ης} ΟΔΗΓΙΑΣ	
2.1. Πεδίο εφαρμογής.....	13
2.2. Κανόνες για την άδεια	14
2.3. Επαγγελματική Συνείδηση και Ανεξαρτησία.....	23
2.4. Δημοσιότητα.....	24
2.5. Τελικές Διατάξεις	25
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΕΝΑ ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	
3.1. Εκσυγχρονισμός και Τροποποίηση 8 ^{ης} οδηγίας	26
3.2. Σύσταση Κανονιστικής Επιτροπής Ελεγκτικών Θεμάτων.....	28
 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΡΟΛΟΥ ΚΑΙ ΘΕΣΗ ΟΡΚΩΤΟΥ	
4.1. Εφαρμογή ΔΕΠ από το 2005 και μετά	30
4.2. Δημόσια Εποπτεία του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών ...	33
4.3. Εταιρική Διακυβέρνηση σε σχέση με τον υποχρεωτικό έλεγχο – ελεγκτικές επιτροπές και εσωτερικός έλεγχος	35
4.3.1. Πρόσληψη διευθυντικών στελεχών	36
4.3.2. Αμοιβές για ελεγκτικές υπηρεσίες	37
4.3.3. Συμμετοχή οργάνου Διακυβέρνησης	43
4.4. Κώδικας Δεοντολογίας	44

4.5. Ανεξαρτησία Ορκωτών Ελεγκτών	47
4.5.1. Ευθύνη για την Απαιτήση Ανεξαρτησίας και Πεδίο εφαρμογής της.....	53
4.5.1.1. Απειλές και κίνδυνοι για Ανεξαρτησία.....	58
4.5.2. Ειδικές Περιστάσεις.....	60
4.5.2.1. Χρημ/κά Συμφέροντα.....	60
4.5.2.2. Επιχειρηματικές Σχέσεις.....	63
4.5.2.3. Οικογενειακές και άλλες προσωπικές σχέσεις.....	65
4.6. Διασφάλιση της Ποιότητας	68
4.6.1. Δημιουργία Συστήματος Διασφάλισης	68
4.6.2. Μέτρα Διασφάλισης των ελεγχόμενων οικ. Οντοτήτων	72
4.7. Εκπαίδευση και Κατάρτιση.....	75
4.8. Συστήματα Πειθαρχικών κυρώσεων	76
4.9. Διεθνείς πτυχές της στρατηγικής της Επιτροπής – Νόμος Sarbanes – Oxley και αμοιβαία Αναγνώριση	81
4.9.1. Εφαρμογή Νόμου στα εξής: (α) ελεγκτικά πρότυπα	81
(β) Δημόσια εποπτεία.....	82
(γ) Ανεξαρτησία ορκωτών λογιστών.....	82
(δ) διασφάλιση ποιότητας ...	83

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : Πρακτική άσκηση (ΔΕΗ)

5.1. Ισολογισμός – Κατάσταση αποτελεσμάτων ΔΕΗ.....	84
5.2. Διαφορές πριν την μετάβαση στα ΔΛΠ και μετά αυτής	90

ΕΠΙΛΟΓΟΣ	94
-----------------------	----

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ : ΠΙΝΑΚΕΣ –ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΡΑΣΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η ενίσχυση του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου των εισηγμένων επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) είναι ένα από τα πιο πρόσφατα και σύγχρονα θέματα που απασχολεί κάθε κράτος – μέλος αυτής.

Ένα από αυτά τα μέλη είναι και η χώρα μας. Το θέμα αυτό προσπάθησα να το καλύψω σε όλο το φάσμα του αλλά και να αποδώσω με τέτοιο τρόπο που να γίνεται κατανοητό λόγω ότι έχει τεράστιες δυσκολίες και προβληματίζει ακόμα και έμπειρα άτομα που είναι ειδικευμένα του συγκεκριμένου τομέα. Στην συνέχεια θα ακολουθήσει μια συνοπτική περιγραφή για το ποια στοιχεία θα αναλυθούν στα περαιτέρω κεφάλαια:

◆ Το **πρώτο** κεφάλαιο αναφέρεται σε ιστορικά στοιχεία τα οποία βοηθούν και μας διευκολύνουν στην κατανόηση του θέματος.

◆ Το **δεύτερο** κεφάλαιο περιγράφει την 8^η οδηγία που ψηφίστηκε από τα μέλη της ΕΕ και το περιεχόμενο αυτής.

◆ Το **τρίτο** κεφάλαιο αναλύει τα σημεία της τροποποίησης της οδηγίας και θέτει πλαίσιο πάνω στο οποίο συστάθηκε Επιτροπή για τα Ελεγκτικά θέματα.

◆ Το **τέταρτο** κεφάλαιο περιγράφει την θέση και τον ρόλο του Ορκωτού – Ελεγκτή.

◆ Στο **πέμπτο** κεφάλαιο παρουσιάζεται μια πρακτική άσκηση η οποία προσπαθεί πια να αναλύσει τις αλλαγές αυτές μέσα από οικονομικές καταστάσεις που θα βοηθήσουν στον να βγουν κάποια χρήσιμα συμπεράσματα.

Στο τέλος της εργασίας έχει περιληφθεί παράρτημα με συντομογραφίες και πίνακες για την πληρέστερη κατανόηση του κειμένου.

Η γράφουσα ευχαριστεί θερμά τους κυρίους: **Πρωτοπαπά Αναστάσιο**, Γενικό Διευθυντή του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, Τμήμα Οικονομικής Πολιτικής, **Βρουστούρης Παναγιώτης**, Ορκωτό Ελεγκτή- Λογιστή της ΣΟΛ α.ε.ο.ε., **Ζαχαριουδάκη Μιχαήλ**, Ορκωτό Ελεγκτή- Λογιστή της ΣΟΛ α.ε.ο.ε., **Γεωργούτσο Αντώνιο**, καθηγητής Εφαρμογών στη Χρηματοοικονομική Διοίκηση της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του ΤΕΙ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και εισηγητή της παρούσας εργασίας για την υλική, τεχνική, γνωστική και ηθική προσφορά τους στην εκπόνηση αυτής της εργασίας.



Ιανουάριος 2004

Μπούτσερου Ελένη

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο λογιστικός έλεγχος διενεργείται σε επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Στον έλεγχο θα εφαρμόζονται υποχρεωτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τα οποία θα ξεκινήσουν στην χώρα μας από την έναρξη του οικονομικού έτους 2005.

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τούτο σημαίνει σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2004 για συγκριτικούς σκοπούς της χρήσεως 2005 και κατάρτιση του ισολογισμού ενάρξεως της 31.12.2003 ο οποίος θα αποτελέσει και το σημείο εκκίνησης για την λογιστική. Η υποχρεωτική αυτή εφαρμογή επιβάλλεται από την Ε.Ε. στα κράτη – μέλη αυτής στην προσπάθεια να εξασφαλισθεί η τήρηση των υποχρεώσεων διάφανα.

Αν υπάρξει η μετάβαση αυτήν των Δ.Λ.Π. στις 7.000 περίπου εισηγμένες εταιρείες, θα αλλάξει σημαντικά την παρουσίαση της οικονομικής τους κατάστασης. Όπως τονίζεται η μετάβαση αυτή, θα πρέπει να εποπτεύεται προσεκτικά, αλλά και οι επενδυτές θα πρέπει να μπορούν να καταλάβουν την επίδραση των νέων προτύπων στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και να αξιολογούν την οικονομική κατάσταση αυτή σε νέα βάση.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τον κανονισμό 1606/2002 του Ιουλίου 2002 καθιέρωσε ότι οι Ευρωπαϊκές Εταιρείες, οι κινητές αξίες των οποίων διαπραγματεύονται σε μια οργανωμένη αγορά, θα πρέπει να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ κατά την προετοιμασία των λογιστικών καταστάσεων για το 2005.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1.1.ΙΣΤΟΡΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η κατάρρευση της εταιρείας Enron και τα σκάνδαλα στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που ακολούθησαν έδωσαν αφορμή για τη διατύπωση, στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αιτημάτων για περαιτέρω εξέταση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου των επιχειρήσεων, της εταιρικής διακυβέρνησης και των αγορών κινητών αξιών.

Κατά το τελευταίο δωδεκάμηνο η εμπιστοσύνη των επενδυτών στις κεφαλαιαγορές διαβρώθηκε παγκοσμίως και η δημόσια αξιοπιστία του κλάδου των ορκωτών λογιστών κλονίστηκε.

Τα επακόλουθα του σκανδάλου Enron και η απάντηση της κυβέρνησης των Η.Π.Α. στο ζήτημα της αποκατάστασης της εμπιστοσύνης των επενδυτών, ο νόμος Sarbanes – Oxley Act (SOA), σε συνδυασμό με ορισμένα πρόσφατα προβλήματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην ΕΕ επιβάλλουν την επανεξέταση των προτεραιοτήτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσον αφορά τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο των επιχειρήσεων ως μέρος των πρωτοβουλιών της Επιτροπής για την τόνωση της εταιρικής διακυβέρνησης.

Η Επιτροπή, παράλληλα με την παρούσα ανακοίνωση για τις ελεγκτικές προτεραιότητες, θα εκδώσει και την ανακοίνωση «Εκσυγχρονισμός του εταιρικού δικαίου και ενίσχυση της εταιρικής διακυβέρνησης στην ΕΕ».

Η έλλειψη εναρμονισμένης προσέγγισης, όσον αφορά τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο των επιχειρήσεων στην ΕΕ αποτέλεσε

τον λόγο για τον οποίο η Επιτροπή, το 1996, οργάνωσε διάλογο σε ευρεία βάση όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και την ανάγκη περαιτέρω δράσεων σε επίπεδο ΕΕ σχετικά με τον υποχρεωτικό έλεγχο των επιχειρήσεων.

Ο διάλογος αυτός ξεκίνησε με την έκδοση του Πράσινου Βιβλίου της Επιτροπής, το 1996, με τον τίτλο «Ο ρόλος, η θέση και η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή στην Ευρωπαϊκή Ένωση». Οι αντιδράσεις στο Πράσινο Βιβλίο κατέστησαν σαφές ότι υπήρχε ανάγκη περαιτέρω δράσης σε επίπεδο ΕΕ, πέραν των διατάξεων της οδηγίας του Συμβουλίου 84/253/ΕΟΚ γνωστής ως «8^η οδηγία» που διέπουν εν γένει την έγκριση των ορκωτών ελεγκτών στην ΕΕ.

Τα συμπεράσματα πολιτικής που συνήγαγε η Επιτροπή από τις ενέργειες αυτές περιλήφθηκαν στην ανακοίνωση της Επιτροπής του 1998 με τίτλο «Ο υποχρεωτικός έλεγχος στην ΕΕ και οι μελλοντικές προοπτικές του».

Η ανακοίνωση του 1998 πρότεινε τη σύσταση μιας Επιτροπής ελεγκτικών θεμάτων της ΕΕ η οποία θα ανέπτυσσε περαιτέρω δράσεις σε στενή συνεργασία με τον κλάδο των λογιστών και τα κράτη μέλη. Πρωταρχικός στόχος της επιτροπής αυτής ήταν η βελτίωση της ποιότητας του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου των επιχειρήσεων. Βασικά σημεία του θεματολογίου της ήταν η εξωτερική διασφάλιση της ποιότητας, τα ελεγκτικά πρότυπα και η ανεξαρτησία των ελεγκτών.

Βάσει των εργασιών της εν λόγω επιτροπής, η Επιτροπή εξέδωσε σύσταση με τίτλο «Η διασφάλιση της ποιότητας του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου στην ΕΕ» τον Νοέμβριο του 2000, καθώς και σύσταση με τίτλο «Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή στην ΕΕ» τον Μάιο του 2002. Αμφότερες οι συστάσεις έχουν τεθεί σε εφαρμογή από τα κράτη μέλη. Εκτός αυτού πραγματοποιήθηκαν προπαρασκευαστικές εργασίες όσον αφορά την εφαρμογή διεθνών προτύπων (International Standards of Auditing – ISA).

Παρά τα επιτεύγματα αυτά η Επιτροπή πιστεύει ότι η παρούσα κατάσταση απαιτεί περαιτέρω πρωτοβουλίες για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης του κοινού στο ρόλο του ορκωτού ελεγκτή στην ΕΕ. Έχουν γίνει εκκλήσεις να αποφευχθούν οι απερίσκεπτες κανονιστικές αντιδράσεις και, άντ' αυτού, να υπάρξει σταδιακή πρόοδος με γνώμονα τον γενικότερο στόχο της δημιουργίας μιας αποτελεσματικής κεφαλαιαγοράς στην ΕΕ μέχρι το 2005 που αποτελεί και στόχο του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου.

Η Επιτροπή έχει συναίσθηση του κινδύνου της «κατά τύχη θέσπισης νομοθεσίας» και είναι αποφασισμένη να δώσει μια ισχυρή και αποτελεσματική αλλά, ταυτόχρονα, και διεξοδική, ισορροπημένη και αναλογική απάντηση στα θέματα αυτά αφού προηγηθούν διαβουλεύσεις σε ευρεία βάση.

Μολονότι ο λογιστικός έλεγχος έχει μεγάλη σημασία για την εξασφάλιση ορθής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης δεν αποτελεί το μόνο στοιχείο που πρέπει να εξετασθεί μετά τα πρόσφατα σκάνδαλα στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην κεφαλαιαγορά της ΕΕ. Ο έλεγχος εντάσσεται σε ένα ευρύτερο σύστημα που περιλαμβάνει συντελεστές και κανονιστικούς φορείς που συμμετέχουν στην παροχή διαφανούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην κεφαλαιαγορά της ΕΕ.

Οι προτεινόμενες κανονιστικές πρωτοβουλίες όσον αφορά τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο των επιχειρήσεων πρέπει ως εκ τούτου να ανταποκρίνονται στο ευρύτερο πλαίσιο του προγράμματος δράσης για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες της Επιτροπής καθώς και στην απάντηση της Επιτροπής στην κατάρρευση της εταιρείας Enron («Μια πρώτη αντίδραση της ΕΕ σε θέματα πολιτικής που σχετίζονται με την Enron») – που έγινε ευρέως αποδεκτή στην ανεπίσημη σύνοδο του Συμβουλίου ECOFIN στο Oviedo, τον Απρίλιο του 2002.

Συμπληρώνει, εξάλλου, την ανακοίνωση της Επιτροπής όσον αφορά το εταιρικό δίκαιο και την εταιρική διακυβέρνηση η οποία αποτελεί την απάντησή της στην έκθεση Winter. Ο έλεγχος των επιχειρήσεων αποτελεί σημαντικό μέρος της καλής εταιρικής διακυβέρνησης.

Η κεφαλαιαγορά της ΕΕ λειτουργεί μέσα σε ένα παγκόσμιο περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από διασυνοριακούς επενδυτές, εταιρείες εισηγμένες σε περισσότερα χρηματιστήρια και εγγραφές αλλοδαπών επιχειρήσεων

Από την άποψη αυτή, η κεφαλαιαγορά της ΕΕ πρέπει να είναι ελκυστική τόσο σε εκδότες τίτλων όσο και σε επενδυτές και να εξασφαλίζει ένα παγκοσμίως κατανοητό υψηλό επίπεδο προστασίας των επενδυτών.

Η ΕΕ επιδιώκει την επίτευξη των στόχων αυτών προωθώντας και απαιτώντας τη χρήση υψηλού επιπέδου και διεθνώς αποδεκτών προτύπων όσον αφορά τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς της ΕΕ, μέσω μιας υποδομής που εξασφαλίζει τη σωστή εφαρμογή των εν λόγω προτύπων.

Η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχουν οι ορκωτοί ελεγκτές έχει θεμελιώδη σημασία για ένα ευρύτερο φάσμα νομικών προσώπων και όχι μόνο για τις εισηγμένες εταιρείες. Αυτό αντικατοπτρίζεται και στην τρέχουσα κοινοτική νομοθεσία η οποία καθορίζει τις ελεγκτικές απαιτήσεις για όλες τις ανώνυμες εταιρείες, όλες τις τράπεζες και όλες τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Ως εκ τούτου το σημείο εκκίνησης για μία συνεκτική και συνεπή πολιτική της ΕΕ όσον αφορά τον έλεγχο των επιχειρήσεων που διεξάγονται στην ΕΕ (πάνω από ένα εκατομμύριο), αριθμός που είναι πολύ μεγαλύτερος των 7.000 εισηγμένων επιχειρήσεων της ΕΕ. Στο μέτρο του αναγκαίου, οι πολιτικές και τα μέτρα πρέπει να

διαφοροποιούνται βάσει του δημοσίου συμφέροντος («οντότητες με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος») λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη τις ανάγκες των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜΜΕ).

Μετά την πρώτη απάντηση της ΕΕ στο έγγραφο της Επιτροπής σχετικά με την εταιρεία Enron, οι υπηρεσίες της Επιτροπής συμβουλευθήκαν τα μέλη της επιτροπής ελεγκτικών θεμάτων της ΕΕ όσον αφορά τις μελλοντικές προτεραιότητες.

Το κεφάλαιο 2 της παρούσας ανακοίνωσης περιγράφει το όραμα της Επιτροπής όσον αφορά τη δημιουργία ενός σύγχρονου κανονιστικού πλαισίου για τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο των επιχειρήσεων στην ΕΕ ενώ στα κεφάλαια 3 και 4 περιγράφονται οι προγραμματιζόμενες πρωτοβουλίες στο θέμα αυτό.

Οι προτάσεις της Επιτροπής όσον αφορά τις εν λόγω πρωτοβουλίες θα καταρτιστούν σε στενή συνεργασία με την κοινοτική επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων στο πλαίσιο κατάλληλης διαδικασίας χαρακτηριζόμενης από διαφάνεια.

2.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εξέδωσε την παρούσα οδηγία, η οποία επιβάλλει κάποια μέτρα συντονισμού που εφαρμόζονται στις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις των κρατών μελών οι οποίες αφορούν τους υπεύθυνους για τη διενέργεια:

⊕ του νόμιμου ελέγχου των ετησίων λογαριασμών των εταιρειών, καθώς και της επαλήθευσης της συνέπειας των εκθέσεων διαχείρισης με τους ετήσιους λογαριασμούς, εφόσον ο έλεγχος αυτός και η επαλήθευση αυτή επιβάλλονται από το κοινοτικό δίκαιο.

⊕ του νόμιμου ελέγχου των ενοποιημένων λογαριασμών των συνόλων επιχειρήσεων, καθώς και της επαλήθευσης της συνέπειας των ενοποιημένων εκθέσεων διαχείρισης με τους ενοποιημένους λογαριασμούς, εφόσον ο έλεγχος αυτός και η επαλήθευση αυτή επιβάλλονται από το κοινοτικό δίκαιο.

⊕ τα πρόσωπα αυτά μπορεί να είναι, ανάλογα με τη νομοθεσία κάθε κράτους – μέλους, φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα ή άλλες μορφές εταιρειών ή ενώσεων προσώπων (εταιρείες ελέγχου κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας).

2.2 ΚΑΝΟΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΔΕΙΑ

Ο νόμιμος έλεγχος των εγγραφών είναι δυνατό να διεξάγεται μόνο από πρόσωπα στα οποία είχε χορηγηθεί άδεια. Χορηγείται άδεια από τις αρχές των κρατών μελών μόνο :

(α) στα φυσικά πρόσωπα

(β) στις εταιρείες ελέγχου που πληρούν τουλάχιστον τις εξής προϋποθέσεις:

✚ τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων τα οποία στο όνομα της εταιρείας ελέγχου, πληρούν τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη και θα πρέπει στα φυσικά αυτά πρόσωπα να έχει χορηγηθεί άδεια.

✚ την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφων έχουν φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες ελέγχου που πληρούν τουλάχιστον τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη και θα πρέπει στα φυσικά αυτά πρόσωπα ή εταιρείες ελέγχου να έχει χορηγηθεί άδεια.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη τα οποία δεν επιβάλλουν την πλειοψηφία αυτή, κατά την έκδοση της παρούσας οδηγίας, μπορούν να μην την επιβάλλουν υπό τον όρο ότι όλα τα μερίδια ή οι μετοχές της εταιρείας ελέγχου είναι ονομαστικές και είναι δυνατόν να μεταβιβαστούν μόνο με τη συμφωνία της εταιρείας ελέγχου ή / και, εφόσον το προβλέπει το κράτος μέλος, με την έγκριση της αρμόδιας αρχής.

✚ η πλειοψηφία των μελών του διοικητικού ή διαχειριστικού οργάνου της εταιρείας ελέγχου αποτελείται από φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες ελέγχου που πληρούν τουλάχιστον τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα άρθρα 3 έως 19, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι στα φυσικά αυτά πρόσωπα ή εταιρείες ελέγχου πρέπει επίσης να έχει χορηγηθεί άδεια.

Όταν το όργανο αυτό αποτελείται από δύο μόνο μέλη, το ένα από αυτά πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις αυτές. Η άδεια που έχει χορηγηθεί σε μία εταιρεία ελέγχου, πρέπει να ανακαλείται όταν παύσει

να πληρούται μία από τις προϋποθέσεις αυτές. Τα κράτη μέλη μπορούν, πάντως να προβλέπουν χρονική περίοδο όχι μεγαλύτερη από δύο χρόνια προκειμένου να πληρωθούν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στα σημεία 2 και 3.

Οι αρχές των κρατών μελών 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 παρούσης οδηγίας. Οι αρχές ενός κράτους μέλους χορηγούν άδεια μόνο σε πρόσωπα έντιμα τα οποία δεν ασκούν καμία δραστηριότητα ασυμβίβαστη, σύμφωνα με το δίκαιο αυτού του κράτους μέλους.

Ένα φυσικό πρόσωπο μπορεί να πάρει άδεια, για να διενεργεί το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων μόνο όταν, αφού φτάσει το επίπεδο εισαγωγής στο Πανεπιστήμιο, ακολουθήσει πρόγραμμα θεωρητικής διδασκαλίας, κάνει πρακτική άσκηση και πετύχει σε εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας που θα είναι επιπέδου πέρατος πανεπιστημιακών σπουδών και τις οποίες εξετάσεις διοργανώνει ή αναγνωρίζει το κράτος.

Οι εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας πρέπει να εγγυώνται το επίπεδο των απαραίτητων θεωρητικών γνώσεων στους σχετικούς τομείς για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου των εγγράφων και την ικανότητα πρακτικής εφαρμογής αυτών των γνώσεων κατά τη διενέργεια αυτού του ελέγχου. Ένα μέρος τουλάχιστον αυτών των εξετάσεων θα πρέπει να γίνεται γραπτώς.

Ο έλεγχος των θεωρητικών γνώσεων, που περιλαμβάνεται στις εξετάσεις, θα πρέπει να αφορά ειδικότερα τους ακόλουθους τομείς:

(α) λογιστικό έλεγχο,

- ❖ *ανάλυση και κριτική των ετήσιων λογαριασμών,*
- ❖ *γενική λογιστική,*
- ❖ *ενοποιημένους λογαριασμούς,*
- ❖ *αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης και λογιστική διαχείρισης,*
- ❖ *εσωτερικό έλεγχο,*
- ❖ *κανόνες που αφορούν την κατάρτιση των ετήσιων λογαριασμών και των ενοποιημένων λογαριασμών, καθώς και τρόπους αποτίμησης των κονδυλίων του ισολογισμού και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων,*
- ❖ *νομικούς και επαγγελματικούς κανόνες που αφορούν το νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγραφών, καθώς και τα πρόσωπα που διενεργούν αυτόν τον έλεγχο.*

(β) στο βαθμό που αφορούν τον έλεγχο των λογαριασμών

- ❖ *δίκαιο των εταιρειών,*
- ❖ *πτωχευτικό δίκαιο και δίκαιο ανάλογων διαδικασιών,*
- ❖ *φορολογικό δίκαιο,*
- ❖ *αστικό και εμπορικό δίκαιο,*
- ❖ *εργατικό δίκαιο και δίκαιο των κοινωνικών Ασφαλίσεων,*
- ❖ *συστήματα πληροφοριών και πληροφορική,*
- ❖ *οικονομική των επιχειρήσεων, πολιτική οικονομία και χρηματοοικονομικά,*
- ❖ *μαθηματικά και στατιστική,*
- ❖ *βασικές αρχές οικονομικής διαχείρισης των επιχειρήσεων.*

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ

1. Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι τα πρόσωπα που έχουν επιτύχει σε πανεπιστημιακές ή ισότιμες εξετάσεις ή κατέχουν πανεπιστημιακά ή άλλα ισότιμα διπλώματα, σε έναν ή περισσότερους από τους τομείς που αναφέραμε, απαλλάσσονται από τον έλεγχο των θεωρητικών γνώσεων στους τομείς που έχουν ήδη κυρωθεί από αυτές τις εξετάσεις ή αυτά τα διπλώματα.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι οι κάτοχοι πανεπιστημιακών ή άλλων ισότιμων διπλωμάτων, που αφορούν έναν ή περισσότερους από τους ανωτέρω τομείς, απαλλάσσονται από τον έλεγχο της ικανότητας πρακτικής εφαρμογής των θεωρητικών γνώσεων σε αυτούς τους τομείς, εάν οι γνώσεις αυτές αποτέλεσαν αντικείμενο πρακτικής άσκησης που κυρώθηκε από εξετάσεις ή δίπλωμα που αναγνωρίζει το κράτος.

Για να εξασφαλίζεται η ικανότητα πρακτικής εφαρμογής των θεωρητικών γνώσεων, ο έλεγχος των οποίων περιλαμβάνεται σε εξετάσεις, θα πρέπει να γίνεται πρακτική άσκηση διάρκειας τριών τουλάχιστον ετών που θα αφορά, ιδίως, τον έλεγχο των ετήσιων λογαριασμών, των ενοποιημένων λογαριασμών ή αναλόγων οικονομικών εγγράφων. Η πρακτική αυτή άσκηση πρέπει να γίνεται τουλάχιστον κατά τα δύο τρίτα κοντά σε πρόσωπο στο οποίο έχει χορηγηθεί άδεια βάση του δικαίου του κράτους μέλους σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.

Τα κράτη μέλη, ωστόσο, μπορούν επιτρέπουν η πρακτική άσκηση να γίνεται κοντά σε πρόσωπο στο οποίο έχει χορηγηθεί άδεια βάσει του δικαίου άλλου κράτους μέλους σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.

Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι όλη η πρακτική άσκηση γίνεται κοντά σε πρόσωπα που παρέχουν επαρκείς εγγυήσεις όσον αφορά την κατάρτιση του ασκούμενου.

Τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγήσουν άδεια στα πρόσωπα που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που αναφέραμε, για την άσκηση του νόμιμου ελέγχου των εγγράφων, εάν τα πρόσωπα αυτά αποδείξουν

(α) είτε ότι έχουν ασκήσει επί δεκαπενταετία επαγγελματικές δραστηριότητες που τους επέτρεψαν να αποκτήσουν επαρκή πείρα στον οικονομικό, νομικό και λογιστικό τομέα, και ότι επέτυχαν στις εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας.

(β) είτε ότι έχουν ασκήσει επί επταετία επαγγελματικές δραστηριότητες σε αυτόν τον ίδιο τομέα, επιπλέον ότι έχουν κάνει την πρακτική άσκηση και πέτυχαν στις εξετάσεις επαγγελματικής ικανότητας.

Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρήσουν ως έτη επαγγελματικής δραστηριότητας, τις περιόδους θεωρητικής διδασκαλίας, υπό τον όρο ότι η διδασκαλία αυτή θα έχει κυρωθεί από εξετάσεις αναγνωρισμένες από το κράτος. Η διδασκαλία αυτή δεν μπορεί να είναι μικρότερη από ένα έτος ούτε είναι δυνατόν να υποκαταστήσει πάνω από τέσσερα έτη επαγγελματικής δραστηριότητας.

Η διάρκεια των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, καθώς και η πρακτική άσκηση, δεν είναι δυνατόν να είναι συντομότερες από το πρόγραμμα θεωρητικής διδασκαλίας και την πρακτική άσκηση.

Οι αρχές ενός κράτους μέλους μπορούν να χορηγήσουν άδεια σε πρόσωπα που έχουν αποκτήσει μέρος των προσόντων τους ή όλα τα προσόντα τους σε άλλο κράτος εφόσον τα πρόσωπα αυτά πληρούν τις εξής δύο προϋποθέσεις:

- ❖ τα προσόντα τους κρίνονται από τις αρμόδιες αρχές ισότιμα με τα προσόντα που απαιτούνται βάσει του δικαίου αυτού του κράτους μέλους σύμφωνα με την παρούσα οδηγία,
- ❖ έχουν αποδείξει ότι διαθέτουν τις νομικές γνώσεις που απαιτούνται σε αυτό το κράτος μέλος για το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων. Οι αρχές αυτού του κράτους μπορούν πάντως να μην απαιτήσουν αυτήν την απόδειξη εάν κρίνουν επαρκείς τις νομικές γνώσεις που τα πρόσωπα αυτά έχουν αποκτήσει σε ένα άλλο κράτος.

Ένα κράτος μέλος μπορεί να θεωρεί ότι έχουν άδεια, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, οι επαγγελματίες στους οποίους χορηγήθηκε άδεια με ατομική πράξη των αρμοδίων αρχών αυτού του κράτους μέλους, πριν από την εφαρμογή των διατάξεων.

Η εγγραφή ενός φυσικού προσώπου σε επαγγελματική Ένωση αναγνωρισμένη από το κράτος, η οποία δίνει, σύμφωνα με το δίκαιο αυτού του κράτους, στα μέλη αυτής της Ένωσης το δικαίωμα να διενεργούν το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων μπορεί να θεωρείται ως χορήγηση αδείας με ατομική πράξη.

Μέχρι να εφαρμοστούν οι διατάξεις, ένα κράτος μέλος μπορεί να θεωρήσει ότι έχουν άδεια σύμφωνα με την παρούσα οδηγία οι επαγγελματίες που δεν έχουν μεν λάβει άδεια με ατομική πράξη των αρμοδίων αρχών, αλλά έχουν, παρ' όλα αυτά, τα ίδια προσόντα μέσα σε αυτό το κράτος μέλος με τα πρόσωπα στα οποία έχει δοθεί άδεια με ατομική πράξη και διενεργούν κατά την ημερομηνία της αδείας το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων στο όνομα αυτών των προσώπων στα οποία έχει χορηγηθεί άδεια.

Ένα κράτος μέλος μπορεί να θεωρήσει ότι έχουν άδεια, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, οι εταιρείες ελέγχου που είχαν λάβει άδεια με ατομική πράξη των αρμοδίων αρχών αυτού του κράτους μέλους πριν

τεθούν σε εφαρμογή οι διατάξεις.

Οι όροι που καθορίζουν τα σημεία ii και iii πρέπει να πληρωθούν το βραδύτερο μέσα σε χρονικό διάστημα που δεν επιτρέπεται να καθοριστεί μεγαλύτερο από πέντε χρόνια από την ημερομηνία που τίθενται σε εφαρμογή οι διατάξεις.

Τα φυσικά πρόσωπα που, διενεργούσαν τον έλεγχο των εγγράφων στο όνομα της εταιρείας ελέγχου, μπορούν, μετά από αυτήν την ημερομηνία, να λάβουν άδεια να συνεχίσουν να διενεργούν τον έλεγχο αυτό ακόμη και αν δεν πληρούν όλους τους όρους της παρούσας οδηγίας.

Έως ένα έτος μετά τη θέση σε εφαρμογή των διατάξεων οι επαγγελματίες που δεν έχουν λάβει άδεια με ατομική πράξη των αρμοδίων αρχών, αλλά είναι εν τούτοις ικανοί, μέσα σε ένα κράτος μέλος, να διενεργούν το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων και έχουν πράγματι ασκήσει παρόμοια δραστηριότητα έως αυτή την ημερομηνία, μπορούν να λάβουν άδεια από αυτό το κράτος μέλος σύμφωνα με την παρούσα οδηγία.

Τα κράτη μέλη μπορούν, έως ένα έτος να εφαρμόζουν μεταβατικά μέτρα προκειμένου να ρυθμίσουν τη θέση των επαγγελματιών που, μετά από αυτή την ημερομηνία, θα διατηρήσουν το δικαίωμα να διενεργούν τον έλεγχο των ετήσιων λογιστικών εγγραφών ορισμένων μορφών εταιρειών που δεν υπόκεινται σε νόμιμο έλεγχο κι οι οποίοι δεν θα μπορούσαν να διενεργούν αυτόν τον έλεγχο με την καθιέρωση νέων νόμιμων ελέγχων, αν δεν θεσπίζονταν προς όφελός τους ειδικά μέτρα.

Τα κράτη μέλη μπορούν, έως έξι χρόνια, να εφαρμόζουν μεταβατικά μέτρα για να ρυθμίσουν τη θέση προσώπων που βρίσκονται στο στάδιο επαγγελματικής κατάρτισης ή της πρακτικής άσκησης κατά την ημερομηνία εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων και που δεν θα πληρούσαν, στο πέρας της κατάρτισής τους, τις προϋποθέσεις που καθορίζει η παρούσα οδηγία και, για το λόγο αυτό, δεν θα μπορούσαν

να διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων και για τον οποίο έλεγχο τα πρόσωπα αυτά καταρτίστηκαν.

Οι επαγγελματίες και τα πρόσωπα που αναφέραμε μπορούν να λάβουν άδεια, μόνο εάν κριθούν από τις αρμόδιες αρχές ικανοί να διενεργούν το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων και έχουν προσόντα ισότιμα με τα προσόντα των προσώπων που έχουν άδεια.

Κράτος μέλος το οποίο δεν κάνει χρήση της ευχέρειας και στο οποίο, κατά το χρόνο έκδοσης της παρούσας οδηγίας, διάφορες κατηγορίες φυσικών προσώπων μπορούν, βάσει της Εθνικής νομοθεσίας, να διενεργούν τον μόνιμο έλεγχο των εγγράφων της παρούσας οδηγίας, μπορεί, μέχρι να γίνει νεότερος συντονισμός στον τομέα του νόμιμου ελέγχου των λογιστικών εγγραφών, να χορηγηθεί άδεια, ειδικά, για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου των εγγράφων εταιρείας που δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα τρία κριτήρια του άρθρου 27 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ, σε φυσικά πρόσωπα τα οποία ενεργούν ιδίω ονόματι και τα οποία:

(α) συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις της παρούσας οδηγίας στην περίπτωση αυτή πάντως το επίπεδο των εξετάσεων επαγγελματικής ικανότητας μπορεί να είναι χαμηλότερο από εκείνο που ορίζει η παρούσα οδηγία και

(β) έχουν ήδη διενεργήσει τον νόμιμο έλεγχο αυτής της εταιρείας, όταν η εταιρεία αυτή δεν είχε ακόμα υπερβεί τα αριθμητικά όρια των δύο από τα τρία κριτήρια το άρθρο 11 της οδηγίας.

Αν, όμως, η εταιρεία μετέχει σε σύνολο επιχειρήσεων προς ενοποίηση, που υπερβαίνει τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια του άρθρου 27 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ, τα πρόσωπα αυτά δεν μπορούν να διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων της εταιρείας αυτής

που αναφέρει το άρθρο 1 παράγραφος 1 στοιχείο (α) της παρούσας οδηγίας.

Κράτος μέλος το οποίο δεν κάνει χρήση της ευχέρειας που προβλέπει το άρθρο 6 παράγραφος 1 της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ, και στο οποίο, κατά την έκδοση της παρούσας οδηγίας, διάφορες κατηγορίες φυσικών προσώπων μπορούν, βάσει της Εθνικής νομοθεσίας, να διενεργούν το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρει το άρθρο 1 παράγραφος 1 στοιχείο (β) της παρούσας οδηγίας, μπορεί, μέχρις ότου γίνει νεότερος συντονισμός στον τομέα του νόμιμου ελέγχου των λογιστικών εγγράφων, να χορηγεί άδεια, ειδικά για τη διενέργειά του νόμιμου ελέγχου των εγγράφων που αναφέρει το άρθρο 1 παράγραφος 1 στοιχειώδη (β), σε πρόσωπα που έχουν άδεια σύμφωνα με το άρθρο 20 της παρούσας οδηγίας, αν, κατά την ημερομηνία του κλεισίματος του ισολογισμού της μητρικής επιχείρησης το σύνολο των προς ενοποίηση επιχειρήσεων δεν υπερβαίνει, βάσει των τελευταίων εγκεκριμένων ετήσιων λογαριασμών, τα αριθμητικά όρια των δύο από τα τρία κριτήρια του άρθρου 27 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ, υπό τον όρο ότι η μητρική επιχείρηση μπορεί να διενεργεί τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 στοιχείο (α) της παρούσας οδηγίας όλων των επιχειρήσεων που περιέχονται στην ενοποίηση.

Το κράτος μέλος, που κάνει χρήση του άρθρου 20, μπορεί να επιτρέψει η πρακτική άσκηση που προβλέπεται στο άρθρο 8 να γίνεται κοντά σε πρόσωπο το οποίο, κατά το δίκαιο αυτού του κράτους μέλους, έχει άδεια για να διενεργεί το νόμιμο έλεγχο που προβλέπεται στο άρθρο 20.

2.3 ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΣΥΝΕΙΔΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ.

Τα κράτη μέλη ορίζουν ότι τα πρόσωπα στα οποία έχουν χορηγήσει άδεια για τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων, που αναφέρονται στο άρθρο 1 παράγραφος 1, εκτελούν τον έλεγχο αυτό με επαγγελματική συνείδηση.

Τα κράτη μέλη ορίζουν ότι τα πρόσωπα αυτά δεν μπορούν να διενεργούν νόμιμο έλεγχο κι αν δεν είναι ανεξάρτητα σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους μέλους το οποίο τον επιβάλλει.

Τα άρθρα 23 και 24 εφαρμόζονται και στα φυσικά πρόσωπα που πληρούν τους όρους που καθορίζονται από τα άρθρα 3 έως 19 και τα οποία διενεργούν τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων που αναφέρει το άρθρο 1 παράγραφος 1 στο όνομα μιας εταιρείας ελέγχου.

Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι τα πρόσωπα στα οποία έχει δοθεί άδεια υπόκεινται στις κατάλληλες κυρώσεις σε περίπτωση που δεν διενεργήσουν τον έλεγχο σύμφωνα με τα άρθρα 23, 24 και 25.

Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι τουλάχιστον οι μέτοχοι, εταίροι ή μέλη εταιρειών ελέγχου που έχουν άδεια καθώς και τα μέλη του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου των εταιρειών αυτών που δεν ανταποκρίνονται προσωπικά σε ένα κράτος μέλος στις προϋποθέσεις που προβλέπουν τα άρθρα 3 έως 19 δεν θα παρεμβαίνουν κατά την εκτέλεση του ελέγχου με τρόπο που θα μπορούσε να βλάψει την ανεξαρτησία του φυσικού προσώπου που διενεργεί τον έλεγχο των εγγράφων που αναφέρονται από το άρθρο 1 παράγραφος 1, στο όνομα της εταιρείας ελέγχου.

2.4 ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ

Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι τα ονόματα και οι διευθύνσεις όλων των φυσικών προσώπων και εταιρειών ελέγχου που έχουν λάβει άδεια να διενεργούν το νόμιμο έλεγχο των εγγράφων είναι στη διάθεση του κοινού.

Επιπλέον, για κάθε εταιρεία ελέγχου, στην οποία έχει χορηγηθεί άδεια, πρέπει να είναι στη διάθεση του κοινού:

(α)τα ονόματα και διευθύνσεις των φυσικών προσώπων που αναφέραμε,

(β)τα ονόματα και οι διευθύνσεις των μετοχών, εταίρων ή μελών της εταιρείας ελέγχου,

(γ)τα ονόματα και οι διευθύνσεις των μελών του διοικητικού ή διαχειριστικού οργάνου της εταιρείας ελέγχου.

Όταν ένα φυσικό πρόσωπο μπορεί να διενεργεί σε μια εταιρεία τον νόμιμο έλεγχο των εγγράφων σύμφωνα με τους όρους των άρθρων 20, 21 και 22, εφαρμόζεται η εξασφάλιση των ονομάτων και διευθύνσεων. Πρέπει να αναφέρεται πάντως η κατηγορία των εταιρειών ή συνόλων επιχειρήσεων στις οποίες μπορεί να διενεργείται παρόμοιος έλεγχος.

2.5 ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Η Επιτροπή συνεργασίας έχει επίσης ως αποστολή :

- ❖ *να διευκολύνει, την εναρμονισμένη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας με τακτικές συνεννοήσεις που αφορούν, ιδίως, τα συγκεκριμένα προβλήματα της εφαρμογής,*
- ❖ *να συμβουλεύει, αν είναι αναγκαίο, την Επιτροπή σχετικά με προσθήκες ή τροποποιήσεις που θα πρέπει να γίνουν στην παρούσα οδηγία.*

Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ, πριν από την 1^η Ιανουαρίου 1988, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν με την παρούσα οδηγία. Πληροφορούν αμέσως την Επιτροπή σχετικά.

Επίσης τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν ότι οι διατάξεις αρχίζουν να εφαρμόζονται από την 1^η Ιανουαρίου 1990 και φροντίζουν να ανακοινώσουν στην Επιτροπή το κείμενο των ουσιωδών διατάξεων εσωτερικού δικαίου, τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.

Τέλος, φροντίζουν, να ανακοινώνουν στην Επιτροπή τον κατάλογο των εξετάσεων που διοργανώνουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : ΕΝΑ ΣΥΓΧΡΟΝΟ ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.

3.1 Εκσυγχρονισμένη και βασιζόμενη σε αρχές 8^η οδηγία.

Η ανακοίνωση του 1998 όσο αφορά τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο οδήγησε στην έκδοση των συστάσεων της επιτροπής όσον αφορά την εξωτερική διασφάλιση της ποιότητας το 2000 και την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών το 2002. Τα κράτη μέλη έχουν ήδη θέσει σε εφαρμογή τις συστάσεις αυτές και ο βαθμός εναρμόνισης θα εξεταστεί από την Επιτροπή τρία έτη μετά την έκδοση των συστάσεων αυτών. Ωστόσο, δεν πρέπει να βασίζεται κανείς σε μη δεσμευτικά μέσα για την επίτευξη του απαιτούμενου βαθμού αυστηρής εφαρμογής που απαιτεί η τρέχουσα post Enron κατάσταση.

Προς τούτο η Επιτροπή προτείνει τον εκσυγχρονισμό της 8^{ης} οδηγίας ούτως ώστε να δημιουργηθεί μια ολοκληρωμένη νομική βάση για όλους τους υποχρεωτικούς λογιστικούς ελέγχους που πραγματοποιούνται εντός της ΕΕ. Στο μέτρο που είναι σκόπιμο, οι αρχές αυτές πρέπει να ισχύουν και για μη κοινοτικές ελεγκτικές εταιρείες που διεξάγουν ελέγχους σε σχέση με εταιρείες εισηγμένες στις κεφαλαιαγορές της ΕΕ.

Η 8^η οδηγία, η οποία εκδόθηκε το 1984 και η οποία έκτοτε δεν τροποποιήθηκε ποτέ, πραγματεύεται κυρίως την έγκριση (φυσικών και νομικών) προσώπων στα οποία επιτρέπεται να διεξάγουν υποχρεωτικούς λογιστικούς ελέγχους. Περιλαμβάνει επίσης μεγάλο αριθμό διατάξεων περί ενσωμάτωσης της οδηγίας στις εθνικές νομοθεσίες οι οποίες κατέστησαν, στο σύνολό τους, παρωχημένες από τις αρχές της δεκαετίας του 1990.

Η ισχύουσα 8^η οδηγία δεν περιλαμβάνει μια ολοκληρωμένη σειρά στοιχείων που θα εξασφάλιζαν μια κατάλληλη ελεγκτική υποδομή (παραδείγματος χάρη δημόσια εποπτεία, πειθαρχικά συστήματα και συστήματα εξασφάλισης της ποιότητας) ούτε αναφέρεται στη χρήση

ελεγκτικών προτύπων, σε προϋποθέσεις ανεξαρτησίας και σε κώδικες δεοντολογίας. Λαμβάνοντας υπόψη τις πρόσφατες εξελίξεις είναι πλέον καιρός να εκσυγχρονιστεί η 8^η οδηγία και να μετατραπεί σε ένα συντομότερο αλλά περιεκτικότερο ευρωπαϊκό νομοθέτημα στηριζόμενο σε επαρκώς σαφείς αρχές οι οποίες θα διέπουν όλους τους υποχρεωτικούς λογιστικούς ελέγχους που θα διεξάγονται εντός της ΕΕ.

Η Ευρωπαϊκή προσέγγιση όσον αφορά την πολιτική στον τομέα του λογιστικού ελέγχου των επιχειρήσεων (και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης) βασίζεται κατ' ουσία σε συγκεκριμένες αρχές και οι μελλοντικές δράσεις πρέπει να αντικατοπτρίζουν το γεγονός αυτό. Ωστόσο, η ορθή και συνεκτική εφαρμογή βασικών αρχών ενδέχεται να απαιτήσει πρόσθετες διευκρινίσεις, παραδείγματος χάρη η λεπτομερής καθοδήγηση, συστάσεις βέλτιστης πρακτικής και λοιπά.

Η προσέγγιση αυτή τηρήθηκε στη σύσταση για την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών. Η θέσπιση σαφών αρχών στη νομοθεσία της ΕΕ σε συνδυασμό με μέτρα εφαρμογής αποτελεί προσέγγιση η οποία συνάδει με τη προσέγγιση Lamfalussy στη ρύθμιση των αγορών κινητών αξιών της οποίας η εφαρμογή μελετάται και στον τραπεζικό και τον ασφαλιστικό τομέα.

Δεδομένου ότι η κεφαλαιαγορά της Ευρώπης λειτουργεί μέσα στο παγκόσμιο πλαίσιο, η εφαρμογή των αρχών αυτών και σε μη κοινοτικές ελεγκτικές εταιρείες οι οποίες διεξάγουν ελέγχους επιχειρήσεων σε σχέση με την κεφαλαιαγορά της ΕΕ, θα καταστήσει δυνατή την αναγνώριση ισοδύναμων λύσεων από άλλα κανονιστικά συστήματα.

Η 8^η οδηγία θα εξεταστεί στις 13 - 14 Νοεμβρίου στην Επιτροπή επαφής για την ελεγκτική τυποποίηση που θα προγραμματιστεί στη Βιέννη (contact committee on auditing). Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ευελπιστεί ότι θα υιοθετηθεί η οδηγία από κολέγιο των επιτρόπων περί τα τέλη Φεβρουαρίου έτσι ώστε επί ιρλανδικής προεδρίας να αρχίσει η εξέταση της οδηγίας σε επίπεδο Συμβουλίου ΕΕ.

3.2 Σύσταση κανονιστικής επιτροπής ελεγκτικών θεμάτων.

Η προσέγγιση όσο αφορά την πολιτική στον τομέα των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων στην ΕΕ την οποία θεσπίζει ανακοίνωση του 1998 αποτελεί στην ουσία « παρακολουθούμενη αυτορύθμιση ». Ο κλάδος των ορκωτών ελεγκτών της ΕΕ καλείται να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις του όσο αφορά τα ελεγκτικά θέματα στο πλαίσιο της αυτορύθμισης.

Ακολουθώντας την προσέγγιση αυτή, η Επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων της ΕΕ περιλαμβάνει εκπροσώπους του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών. Μέχρι στιγμής η τακτική αυτή αποδείχθηκε καρποφόρα. Οι εκπρόσωποι του κλάδου συνεισέφεραν σημαντικά στο έργο της επιτροπής ελεγκτικών θεμάτων ενώ η άμεση ανταλλαγή απόψεων με τους κανονιστικούς φορείς των κρατών μελών βελτιώνει την αμοιβαία κατανόηση των βασικών θεμάτων πολιτικής.

Ωστόσο, όπως έχουν τα πράγματα σήμερα, επιβάλλεται μια μεταβολή στην ισορροπία μεταξύ εκπροσώπων του δημόσιου τομέα και εκπροσώπων του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών ούτως ώστε να εξασφαλιστεί επαρκώς η ανεξαρτησία της κοινωνικής πολιτικής. Η μεταβολή αυτή δεν συνεπάγεται ότι η πολιτική σε επίπεδο ΕΕ δεν θα περιλαμβάνει ούτε θα βασίζεται πλέον στους πόρους και τις γνώσεις του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών.

Αντίθετα, θα εξασφαλίσει ότι τόσο επί της ουσίας όσο και φαινομενικά, το Δημόσιο συμφέρον είναι και θα παραμείνει ο βασικός γνώμονας στη κατάστρωση της ελεγκτικής πολιτικής της ΕΕ. Η νέα αυτή η ισορροπία μπορεί να επιτευχθεί με τη σύσταση μίας κανονιστικής επιτροπής ελεγκτικών θεμάτων. Η τρέχουσα Επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων της ΕΕ η οποία θα μετονομαστεί σε συμβουλευτική Επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων, θα διατηρήσει το ρόλο της ως φορέας προπαρασκευαστικών συζητήσεων μεταξύ κανονιστικών φορέων και του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών.

Η νέα κανονιστική Επιτροπή Ελεγκτικών θεμάτων που θα συσταθεί θα αποτελεί χωριστή κανονιστική Επιτροπή αποτελούμενη μόνον από εκπροσώπους των κρατών μελών, προεδρευόμενη από την Επιτροπή. Η Επιτροπή θα εκδίδει κατάλληλα μέτρα εφαρμογής σύμφωνα με τις διαδικασίες επιτροπολογίας.

Η νέα κανονιστική Επιτροπή που θα συσταθεί με τροποποίηση της 8^{ης} οδηγίας και θα λειτουργεί σύμφωνα με τους υφιστάμενους διοργανικούς διακανονισμούς επιτροπολογίας. Κατά συνέπεια, οι πρωτοβουλίες όσο αφορά τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο των επιχειρήσεων θα παύσουν να διεκπεραιώνονται μέσω της επιτροπής επαφών των λογιστικών οδηγιών η οποία θα συνεχίσει να ασχολείται με θέματα λογιστικής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΟΥ ΡΟΛΟΥ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.

Μετά την κατάρρευση της Επρον, η Επιτροπή εξέδωσε έγγραφο με τίτλο « μια πρώτη αντίδραση της ΕΕ σε θέματα που σχετίζονται με την Επρον » που περιλαμβάνει μια περιεκτική επισκόπηση των δράσεων πολιτικής σε πέντε βασικούς τομείς μεταξύ των οποίων και ο υποχρεωτικός έλεγχος των επιχειρήσεων.

Οι Υπουργοί οικονομικών της ΕΕ συμφώνησαν με τα συμπεράσματα της επιτροπής στο έγγραφο αυτό κατά την ανεπίσημη σύνοδο του Ονιέδο τον Απρίλιο του 2002. Το μεγαλύτερο μέρος των προτεινόμενων πρωτοβουλιών αποτελεί άμεση απόρροια των συμπερασμάτων αυτών. Συζητήθηκαν επίσης και με τα μέλη της επιτροπής ελεγκτικών θεμάτων της ΕΕ.

4.1 Η εφαρμογή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων ΔΕΠ(International Standards on Auditing - ISA) σε όλους τους υποχρεωτικούς ελέγχους στην ΕΕ από το 2005 και μετά.

Βασικό στοιχείο την επίτευξη ενός ομοιόμορφου υψηλού επιπέδου ποιότητας στους ελέγχους των επιχειρήσεων σε ολόκληρη την ΕΕ είναι η εφαρμογή κοινών ελεγκτικών προτύπων. Η Επιτροπή Ελεγκτικών θεμάτων της ΕΕ διεξήγαγε, από το 1999, προκαταρκτικές εργασίες όσο αφορά την εφαρμογή των ΔΕΠ στην ΕΕ, αξιολογώντας τα έναντι των ελεγκτικών απαιτήσεων των κρατών μελών.

Η αξιολόγηση αυτή έδειξε ότι υφίσταται υψηλός βαθμός σύγκλισης μετά ΔΕΠ. Η ίδια αξιολόγηση έδειξε επίσης, ότι είναι ανάγκη να βελτιωθούν τα ΔΕΠ σε συγκεκριμένα θέματα όπως η ανάπτυξη ενός προτύπου για τον έλεγχο διεθνών ομίλων, η επικαιροποίηση του Ελεγκτικού μοντέλου κίνδυνου στα ΔΕΠ και η ανάπτυξη ελεγκτικής καθοδήγησης σε σχέση με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Η Επιτροπή διεθνών ελεγκτικών και ασφαλιστικών προτύπων (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) ασχολείται σήμερα με τη βελτίωση των ισχυόντων ΔΕΠ. Η Επιτροπή ενθαρρύνει την IAASB να συνεχίσει το έργο της ούτως ώστε να αναπτυχθούν ύψιστης ποιότητας ελεγκτικά πρότυπα.

Η Επιτροπή προγραμματίζει την υποχρεωτική χρήση των ΔΕΠ για όλους τους υποχρεωτικούς λογιστικούς ελέγχους στην ΕΕ από το 2005 και μετά. Ωστόσο, η επιτυχής εφαρμογή της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΕΠ στην ΕΕ από το 2005 και μετά προϋποθέτει την ολοκλήρωση ορισμένων προκαταρκτικών δράσεων: επικαιροποίηση και ολοκλήρωση της ανάλυσης των διαφορών μεταξύ ΔΕΠ και εθνικών ελεγκτικών απαιτήσεων, ανάπτυξη μιας σειράς βασικών αρχών (« πλαίσιο ») για την αξιολόγηση των ΔΕΠ, αξιολόγηση των δυνατών συστημάτων έγκρισης, ανάπτυξη μιας κοινής έκθεσης ελέγχου και υψηλού επιπέδου μεταφράσεις σε όλες τις κοινοτικές γλώσσες.

Όσον αφορά την ελεγκτική πληροφόρηση, η Επιτροπή σκοπεύει να χρησιμοποιήσει την επόμενη αναθεώρηση του ΔΕΠ 700 (έκθεση

ελέγχου) ως σημείο εκκίνησης για την ανάλυση των διαφορών μεταξύ των εθνικών εκθέσεων ελέγχου από κοινοτικούς επαγγελματικούς φορείς της ΕΕ, με τη βοήθεια της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας λογιστών (Federation Des Experts Comptables Europeens – FEE). Η IAASB αποτελεί μια από τις μόνιμες τεχνικές επιτροπές της διεθνούς Ομοσπονδίας λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC).

Η Επιτροπή πιστεύει ότι στην μετά την Εηρον εποχή, πρέπει να εξεταστεί σοβαρά το θέμα του διαχωρισμού των αρμοδιοτήτων της IAASB από την IFAC όσον αφορά τον καθορισμό προτύπων.

Επί του παρόντος, οι εργασίες κατάρτισης ελεγκτικών προτύπων στα πλαίσια της IAASB διεξάγονται κατά βάση από και για λογαριασμό του κλάδου ορκωτών ελεγκτών. Παρά τις πρόσφατες βελτιώσεις όσον αφορά τη διαφάνεια της διαδικασίας και την καλύτερη αντιπροσώπευση του δημόσιου συμφέροντος με τη συμπερίληψη ενός περιορισμένου αριθμού μη επαγγελματιών στην IAASB, η εξάρτηση από την υπερκείμενη δομή της IFAC συνεπάγεται έλεγχο που το διεθνή κλάδο των λογιστών. Ένας φορέας θέσπισης προτύπων ανεξάρτητος από την IFAC, ο οποίος θα λειτουργούσε κατά κύριο λόγο με γνώμονα το Δημόσιο συμφέρον στο πλαίσιο μιας διάρθρωσης στην οποία θα υπερτερούσαν διεθνείς (μη επαγγελματικοί) φορείς, θα ήταν περισσότερο ξεχωριστός αξιόπιστος από πλευράς Δημοσίου συμφέροντος και θα αναγνωριζόταν ευκολότερα από την ΕΕ.

4.2 ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.

Η δημόσια εποπτεία έχει μεγάλη σημασία για τη διατήρηση της εμπιστοσύνης του κοινού στο ρόλο των ορκωτών ελεγκτών. Η σημερινή διάβρωση της εμπιστοσύνης οφείλεται εν μέρει στην εντύπωση του κοινού ότι οποιοδήποτε αυτορρυθμιζόμενο επάγγελμα κινδυνεύει να έχει σύγκρουσης συμφερόντων όταν προσπαθεί να αντιμετωπίσει τις ελλείψεις του.

Σε επίπεδο ΕΕ, η δημόσια εποπτεία αποτελούσε, μέχρι στιγμής, αντικείμενο μόνο της σύστασης της επιτροπής για την εξασφάλιση της ποιότητας. Απαιτούνται και άλλες πρωτοβουλίες οι οποίες θα συνεχίσουν στη βάση όσων έχουν ήδη συμφωνηθεί όπως παραδείγματος χάρη η απαίτηση ο σχετικός εποπτικός φορέας να περιλαμβάνει κατά πλειοψηφία ημιεπαγγελματίες.

Η τρέχουσα οργάνωση της Δημόσιας εποπτείας για τη διασφάλιση της ποιότητας των ελέγχων διαφέρει από κράτος μέλος σε κράτος μέλος ανάλογα με τις υφιστάμενες διάρθρωσης εποπτείας του κλάδου των ορκωτών ελεγκτών και τη σημασία της κανονιστικής επιτήρησης της ποιότητας των ελέγχων για κάθε τομέα.

Οι κανονιστικοί φορείς του τομέα των κινητών αξιών ή οι κανονιστικοί φορείς άλλων τομέων μπορεί να λειτουργήσουν ως εκπρόσωποι του Δημοσίου συμφέροντος αλλά οποιαδήποτε πρωτοβουλία όσον αφορά τη δημόσια εποπτεία πρέπει να λάβει υπόψη και το δυνητικό ρόλο άλλων παραγόντων της οικονομίας. Κανένας μεμονωμένος εποπτικός φορέας ή άλλος ενδιαφερόμενος δεν διαθέτει αρκετά ευρύ πεδίο αρμοδιοτήτων ούτως ώστε να μπορεί να καλύψει με τον κατάλληλο τρόπο τα ποικίλα αυτά συμφέροντα κατά την εποπτεία των ορκωτών ελεγκτών οι οποίοι πραγματοποιούν περισσότερους από ένα εκατομμύριο υποχρεωτικούς ελέγχους στην ΕΕ.

Για την υποστήριξη της εναρμόνισης της Δημόσιας εποπτείας απαιτείται κατ' αρχήν η ανάλυση των διαφορών και των ομοιοτήτων μεταξύ των συστημάτων δημόσιας εποπτείας που εφαρμόζουν τα κράτη μέλη. Η Επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων της ΕΕ έχει ήδη αρχίσει την ανάλυση των υφισταμένων συστημάτων δημόσιας εποπτείας και τη συζήτηση των ελαχίστων απαιτήσεων (αρχών) που επιβάλλουν τα εθνικά συστήματα για μια συνεκτική δημόσια εποπτεία σε ολόκληρη την ΕΕ. Πρέπει να δοθούν απαντήσεις ως προς τα εξής σε σχέση με τη δημόσια εποπτεία:

-εποπτικό πεδίο (παραδείγματος χάρη εκπαίδευση, άδειες, καθορισμός προτύπων, διασφάλιση ποιότητας, πειθαρχικά συστήματα),

-εποπτικές αρμοδιότητες (παραδείγματος χάρη ερευνητικές και πειθαρχικές εξουσίες),

-η σύνθεση των εποπτικών επιτροπών (παραδείγματος χάρη κατά πλειοψηφία μη επαγγελματίες, κατάλληλες διαδικασίες διορισμού),

-διαφάνεια της εποπτείας (παραδείγματος χάρη δημοσίευση ετήσιων προγραμμάτων εργασίας και εκθέσεων δραστηριότητας),

-χρηματοδότηση (παραδείγματος χάρη όχι αποκλειστικά από τον κλάδο των ορκωτών ελεγκτών).

Εν όψει της αναδυόμενης Κεφαλαιαγοράς της ΕΕ απαιτείται ένας κοινοτικός συντονιστικός μηχανισμός με τον οποίο τα εθνικά συστήματα θα συνδεθούν σε ένα συνεκτικό και αποτελεσματικό πανευρωπαϊκό δίκτυο. Είναι σημαντικό τα άτομα τα οποία θα αναλάβουν τη δημόσια εποπτεία να έχουν τη δυνατότητα να συναντώνται τακτικά προκειμένου να συζητήσουν τα θέματα που τους απασχολούν, να ανταλλάξουν απόψεις και να αναπτύξουν βέλτιστες πρακτικές.

Όσο αφορά την αρχή της επικουρικότητας, η Επιτροπή πιστεύει ότι η εφαρμογή της δημόσιας εποπτείας στην πράξη πρέπει να παραμείνει αρμοδιότητα των κρατών μελών. Η Επιτροπή κρίνει ότι ο ρόλος της

περιορίζεται στην ενθάρρυνση της σύγκλισης βασικών αρχών και πρακτικών στο πλαίσιο της επιτροπής στην οποία θα προεδρεύει.

Κατόπιν, στο πλαίσιο ενός αποτελεσματικού συντονιστικού μηχανισμού σε επίπεδο ΕΕ θα εξεταστεί η ανάγκη υποχρεωτικής εγγραφής και εποπτείας εξωκοινοτικών ελεγκτικών εταιρειών οι οποίες πραγματοποιούν ελέγχους για εταιρείες των οποίων οι τίτλοι αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένες κεφαλαιαγορές της ΕΕ. Ανεξάρτητα με το ποια πρωτοβουλία θα κριθεί η καταλληλότερη το σημαντικό θέμα της Δημόσιας εποπτείας, θα πρέπει οπωσδήποτε να βασίζεται στην εκσυγχρονισμένη 8^η οδηγία.

4.3 ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΙΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Όσο αφορά το ρόλο του Ορκωτού ελεγκτή στο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης μιας επιχείρησης, ένας από τους βασικούς στόχους είναι να διατηρήσουν οι ορκωτοί ελεγκτές τον κατάλληλο βαθμό ανεξαρτησίας από τα διευθύνοντα στελέχη.

Είναι σαφές ότι ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να αναπτύξει υπερβολική οικειότητα ούτε να εξαρτάται υπερβολικά από τα διευθύνοντα στελέχη που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τις οποίες ο ίδιος υποτίθεται ότι πρέπει να εξετάσει αντικειμενικά και με κριτικό πνεύμα με σκοπό την καλύτερη δυνατή προστασία των συμφερόντων των μετοχών και άλλων ενδιαφερομένων.

Ως εκ τούτου, η Επιτροπή θα εξετάσει την ανάπτυξη βασικών αρχών, στην εκσυγχρονισμένη 8^η οδηγία, όσο αφορά τον διορισμό, την απόλυση και την αμοιβή των ορκωτών ελεγκτών, οι οποίες θα εγγυώνται μια.

4.3.1. ΠΡΟΣΛΗΨΗ ΔΙΕΥΘΥΝΤΙΚΩΝ ΣΤΕΛΕΧΩΝ

Η Επιτροπή θα εξετάσει την ανάπτυξη βασικών αρχών, στην εκσυγχρονισμένη 8^η οδηγία, όσον αφορά τον διορισμό, την απόλυση και την αμοιβή των ορκωτών ελεγκτών, οι οποίες θα εγγυώνται μια θεμελιώδη ανεξαρτησία από τα διευθύνοντα στελέχη των επιχειρήσεων.

Έτσι όταν ένας ορκωτός ελεγκτής, μια ελεγκτική εταιρεία, ή μια οντότητα του δικτύου ή ένας εταίρος, διευθυντής ή υπάλληλος τους, συμμετέχει στην πρόσληψη διευθυντών ή υψηλών στελεχών για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη μπορούν να προκύψουν διάφορα είδη απειλών για την ανεξαρτησία.

Οι απειλές αυτές σχετίζονται ιδίως με το προσωπικό συμφέρον, με την εμπιστοσύνη ή με τον εκφοβισμό, προτού αποδεχτεί μια αποστολή υποβοήθησης στην πρόσληψη διευθυντών υψηλών στελεχών, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τις υφιστάμενες και τις μελλοντικές απειλές για την ανεξαρτησία του λόγω της συμμετοχής του στην αποστολή αυτή. Πρέπει στη συνέχεια να εξετάσει ποιες είναι οι διασφαλίσεις που θα μπορούσαν να περιορίσουν τους κινδύνους αυτούς.

Η απειλή για την ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντική όταν συμμετέχει στην πρόσληψη υψηλών στελεχών σε κεντρικές χρηματοοικονομικές ή διοικητικές θέσεις. Για το λόγο αυτό, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάσει προσεκτικά και αν υπάρχουν περιστάσεις στις οποίες ακόμη και η παροχή κατάλογου δυνητικών υποψηφίων για τις θέσεις αυτές μπορεί να δημιουργήσει έναν μη αποδεκτό κίνδυνο για την ανεξαρτησία του.

Στην περίπτωση του νόμιμου ελέγχου οικονομικών οντοτήτων με χαρακτήρα Δημοσίου συμφέροντος ο κίνδυνος αυτός θεωρείται πολύ ψηλός για να επιτραπεί η παροχή καταλόγου υποψηφίων. Σε κάθε περίπτωση η επιλογή του προσώπου που θα προσληφθεί πρέπει να γίνεται από τον ελεγχόμενο πελάτη.

4.3.2. ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ.

Όταν οι συμφωνίες με τις οποίες καθορίζεται η αμοιβή για αποστολές νόμιμου ελέγχου κατά τρόπο τέτοιο ώστε το ποσό της αμοιβής να εξαρτάται από τα αποτελέσματα της παρεχόμενης υπηρεσίας τότε δημιουργούνται απειλές προσωπικού συμφέροντος και παρεμβάσεις οι οποίες θεωρούνται ότι συνεπάγονται έναν μη αποδεκτό κίνδυνο για την ανεξαρτησία. **Επομένως είναι αναγκαίο:**

(α)να μην γίνονται ποτέ δεκτές οι ελεγκτικές αποστολές των οποίων η αμοιβή εξαρτάται από τα αποτελέσματα.

(β)για να μην αποφευχθεί κάθε εντύπωση εξάρτησης, η βάση υπολογισμού της αμοιβής για τη διενέργεια του ελέγχου πρέπει να συμφωνείται εκ των προτέρων κάθε χρόνο, με περιθώρια διακύμανσης που επιτρέπεται να λαμβάνεται υπόψη η επίπτωση απρόβλεπτων παρανόμων στις ελεγκτικές ερνασίες.

Επίσης οι απειλές για την ανεξαρτησία μπορούν να προέλθουν από συμφωνίες εξαρτώμενης αμοιβής για μη ελεγκτικές υπηρεσίες τις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής ή η ηλεκτρική εταιρεία παρέχει σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του. **Κατά συνέπεια ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι:**

(α)η συμφωνία αυτή δεν συνάπτεται ποτέ χωρίς προηγούμενη αξιολόνηση του κινδύνου για την ανεξαρτησία και χωρίς προηγούμενη λήψη των κατάλληλων μέτρων διασφάλισης τα οποία μπορούν να περιορίσουν τον κίνδυνο σε αποδεκτά επίπεδα και

(β)εκτός εάν ο ορκωτός έχει πειστεί ότι υπάρχουν διασφαλίσεις που μπορούν να εξουδετερώσουν τις απειλές για ανεξαρτησία, είτε είναι η μη ελεγκτική αποστολή δεν πρέπει να γίνει δεκτή, είτε ο ορκωτός πρέπει να παραιτηθεί από την αποστολή νόμιμου ελέγχου προτού δεχθεί να παράσχει μη ελεγκτικές υπηρεσίες.

Ακόμα θεωρείται ότι υπάρχει χρηματοοικονομική εξάρτηση όταν η συνολική αμοιβή που εισπράττει ή θα εισπράξει ελεγκτική εταιρεία ή δίκτυο από έναν ελεγχόμενο πελάτη και τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του αντιπροσωπεύει δυσανάλογα υψηλό ποσοστό του συνολικού εισοδήματος για κάθε έτος μιας πενταετούς περιόδου.

Επίσης ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει εάν υπάρχει μεταξύ του και ενός ελεγχόμενου πελάτη και των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του σχέση αμοιβής που μπορεί να δημιουργεί χρηματοοικονομική εξάρτηση από ένα πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση ο ορκωτός ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρεία θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν έχουν χρηματοοικονομική εξάρτηση από συγκεκριμένο ελεγχόμενο πελάτη ή από συνδεδεμένες επιχειρήσεις του. Εάν η πληρωμή της οφειλόμενης αμοιβής για ελεγκτικές υπηρεσίες καθυστερεί επί μακράν, ή αν το ποσό της καθυστερούμενης οφειλής μόνο του ή σε συνδυασμό με την αμοιβή για τρέχουσες αποστολές μπορεί να θεωρηθεί ότι ισοδυναμεί με δάνειο ουσιαστικού ποσού.

Η απειλή προσωπικού συμφέροντος για την ανεξαρτησία θεωρείται σημαντική και ο ορκωτός δεν πρέπει να δέχεται νέα ελεγκτική αποστολή ή εάν είναι δυνατόν να παραιτηθεί από την τρέχουσα αποστολή νόμιμου ελέγχου.

Η κατάσταση πρέπει να εξεταστεί από εταίρο που δεν παρέχει υπηρεσίες σε αυτόν τον πελάτη ή εάν αυτό είναι δυνατό, από άλλο ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή. Εναλλακτικά μπορεί να ζητηθεί η γνώμη του ρυθμιστικού φορέα κλάδου. Τέλος όσον αφορά τον καθορισμό της αμοιβής ο ορκωτός θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδεικνύει ότι η αμοιβή που εισπράττει καλύπτει επαρκώς τη διάθεση κατάλληλου αριθμού.

Αμοιβή εξαρτώμενη από τα αποτελέσματα.

Οι συμφωνίες με τις οποίες καθορίζεται η αμοιβή για αποστολές νόμιμου ελέγχου κατά τρόπο ώστε το ποσόν της αμοιβής να εξαρτάται από τα αποτελέσματα της παρεχόμενης υπηρεσίας δημιουργούν απειλές προσωπικού συμφέροντος και παρεμβάσεις οι οποίες θεωρούνται ότι συνεπάγονται έναν μη αποδεκτό κίνδυνο για την ανεξαρτησία. **Είναι επομένως αναγκαίο:**

(α) να μην γίνονται ποτέ αποδεκτές ελεγκτικές αποστολές των οποίων η αμοιβή εξαρτάται από τα αποτελέσματα κι

(β) για να αποφευχθεί κάθε εντύπωση εξάρτησης, η βάση υπολογισμού της αμοιβής για τη διενέργεια του ελέγχου πρέπει να συμφωνείται εκ των προτέρων κάθε χρόνο, με περιθώρια διακύμανσης που επιτρέπει να λαμβάνεται υπόψη η επίπτωση απρόβλεπτων παραγόντων στις ελεγκτικές εργασίες.

Απειλές για την ανεξαρτησία μπορούν επίσης να προέλθουν από συμφωνίες εξαρτώμενης αμοιβής για μη ελεγκτικές υπηρεσίες τις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής, ελεγκτική εταιρεία ή μια οντότητα του δικτύου παρέχει σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του. **Κατά συνέπεια το σύστημα διασφάλισης του Ορκωτού ελεγκτή πρέπει να εξασφαλίζει ότι:**

- η συμφωνία αυτή δεν συνάπτεται ποτέ χωρίς προηγούμενη αξιολόγηση του κινδύνου για την ανεξαρτησία και χωρίς προηγούμενη λήψη των κατάλληλων μέτρων διασφάλισης τα οποία μπορούν να περιορίσουν τον κίνδυνο αυτό σε αποδεκτά επίπεδα και

- εκτός εάν ο ορκωτός ελεγκτής έχει πειστεί ότι υπάρχουν διασφαλίσεις που μπορούν να εξουδετερώσουν τις απειλές για την ανεξαρτησία, είτε η μη ελεγκτική αποστολή δεν πρέπει να γίνει δεκτή, είτε ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να παραιτηθεί από την αποστολή νόμιμου έλεγχου προτού δεχτεί να παράσχει μη ελεγκτικές υπηρεσίες.

■ Σχέση μεταξύ συνολικής αμοιβής και συνολικού εισοδήματος.

Η παροχή οποιασδήποτε (ελεγκτικής ή μη) υπηρεσίας από έναν Ορκωτό ελεγκτή, μια ελεγκτική εταιρεία ή ένα δίκτυο σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του δεν πρέπει, ούτε πραγματικά ούτε φαινομενικά, να δημιουργεί χρηματοοικονομική εξάρτηση από αυτόν τον ελεγχόμενο πελάτη ή ομάδα πελατών.

Θεωρείται ότι υπάρχει χρηματοοικονομική εξάρτηση όταν η συνολική αμοιβή (για ελεγκτικές ή άλλες υπηρεσίες) που εισπράττει ή θα εισπράξει ελεγκτική εταιρεία ή δίκτυο από έναν ελεγχόμενο πελάτη και τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του αντιπροσωπεύει δυσανάλογα υψηλό ποσοστό του συνολικού εισοδήματος για κάθε έτος μιας πενταετούς περιόδου.

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάσει εάν υπάρχει μεταξύ του και ενός ελεγχόμενου πελάτη και των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του σχέση αμοιβής που μπορεί να θεωρηθεί ότι δίνει όχι χρηματοοικονομική εξάρτηση από ένα πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση, ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή το δίκτυο πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν έχουν χρηματοοικονομική εξάρτηση από συγκεκριμένο ελεγχόμενο πελάτη ή από συνδεδεμένες επιχειρήσεις του.

■ Καθυστέρηση στην καταβολή της αμοιβής.

Εάν η πληρωμή της οφειλόμενης αμοιβής για ελεγκτικές και άλλες υπηρεσίες καθυστερεί επί μακρόν, ή εάν το ποσό της καθυστερούμενης οφειλής, μόνο του ή σε συνδυασμό με την αμοιβή για τρέχουσες αποστολές, μπορεί να θεωρηθεί ότι ισοδυναμεί με δάνειο ουσιαστικού ποσού η απειλή προσωπικού συμφέροντος για την ανεξαρτησία

θεωρείται πολύ σημαντική και ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να δέχεται νέα ελεγκτική αποστολή ή, εάν είναι δυνατό και σκόπιμο, να παραιτηθεί από την τρέχουσα ελεγκτική αποστολή νόμιμου ελέγχου.

Η κατάσταση πρέπει να εξετάζεται από εταίρο που δεν παρέχει υπηρεσίες σε αυτόν τον πελάτη ή, εάν αυτό δεν είναι δυνατό, από άλλον ανεξάρτητο Ορκωτό ελεγκτή. Εναλλακτικά, μπορεί να ζητηθεί η γνώμη του ρυθμιστικού φορέα του κλάδου.

■ Καθορισμός της αμοιβής.

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να αποδεικνύει ότι η αμοιβή που εισπράττει για μια αποστολή νόμιμου ελέγχου καλύπτει επαρκώς τη διάθεση κατάλληλου αριθμού ωρών και ειδικευμένου προσωπικού για την εκτέλεση των αναγκαίων εργασιών, καθώς και τη συμμόρφωση με όλα τα ελεγκτικά πρότυπα, τις κατευθυντήριες γραμμές και τις διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου. Πρέπει επίσης να είναι σε θέση να αποδεικνύει ότι οι πόροι που διατέθηκαν είναι τουλάχιστον ισοδύναμοι με εκείνους που θα είχαν διατεθεί για άλλη εργασία παρόμοιας φύσης.

■ Διαφορές.

1. Απειλές προσωπικού συμφέροντος και άσκησης παρέμβασης μπορούν να προκύψουν όταν υπάρχει ή φαίνεται ότι θα υπάρξει διαφορά ανάμεσα στον Ορκωτό ελεγκτή, την ελεγκτική εταιρεία ή κάθε άλλο πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου. Κατά την αξιολόγηση αυτών των απειλών πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες που παρέχονται στον πελάτη αυτό.

2. Εάν ο ορκωτός ελεγκτής διαπιστώνει ότι ενδέχεται να προκύψει παρόμοια απειλή, πρέπει να συζητά το θέμα με το όργανο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη ή, εάν το όργανο αυτό δεν υπάρχει, να ζητήσει τη γνώμη του ρυθμιστικού φορέα του κλάδου.

Οι απειλές αυτές μπορούν αποτελέσουν σοβαρό κίνδυνο για την ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή εάν υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να προκύψει διαφορά που μπορεί να θεωρηθεί σοβαρή από ένα από ενδιαφερόμενα μέρη ή διαφορά που θέτει σε αμφισβήτηση προηγούμενο νόμιμο έλεγχο, ή εάν σοβαρή διαφορά βρίσκεται σε εξέλιξη. Όταν μια κατάσταση του είδους αυτού καθίσταται εμφανής, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αναστείλει αμέσως τις εργασίες του, με την επιφύλαξη των εθνικών νομοθετικών διατάξεων.

■ Υψηλά στελέχη που ασκούν επί μακρόν το νόμιμο έλεγχο ενός πελάτη.

1. Απειλές σχετιζόμενες με την εμπιστοσύνη ή την οικειότητα που μπορούν να προκύψουν όταν ορισμένα μέλη της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή συμμετέχουν τακτικά και για μεγάλο χρονικό διάστημα στο νόμιμο έλεγχο ενός πελάτη, ιδίως εάν αυτός είναι οικονομική οντότητα με χαρακτήρα Δημοσίου συμφέροντος.

2. Για να εξουδετερώσει τις απειλές αυτές, ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει, σε περίπτωση νόμιμου ελέγχου οικονομικής οντότητας με χαρακτήρα Δημοσίου.

4.3.3. ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΟΥ ΟΡΓΑΝΟΥ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ.

Εάν μια οντότητα με χαρακτήρα Δημοσίου συμφέροντος διαθέτει όργανο διακυβέρνησης, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει τουλάχιστον μια φορά το χρόνο:

(α) να γνωστοποιεί γραπτώς στο όργανο διακυβέρνησης:τη συνολική αμοιβή την οποία αυτός ο ίδιος, η ελεγκτική εταιρεία και τα μέλη του δικτύου τιμολόγησαν στον ελεγχόμενο πελάτη και σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις του για την παροχή υπηρεσιών στη διάρκεια της σχετικής περιόδου. Το συνολικό αυτό ποσό πρέπει να αναλύεται σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες υπηρεσιών:

- *υπηρεσίες νόμιμου ελέγχου,*
- *άλλες υπηρεσίες πιστοποίησης,*
- *υπηρεσίες φορολογικού συμβούλου,*
- *λοιπές ελεγκτικές υπηρεσίες.*

Η κατηγορία των λοιπών μη ελεγκτικών υπηρεσιών πρέπει να αναλύεται περαιτέρω σε υποκατηγορίες εάν τα επιμέρους στοιχεία της διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους.

Η ανάλυση σε υποκατηγορίες πρέπει τουλάχιστο να περιλαμβάνει πληροφορίες για τις αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, εσωτερικού ελέγχου, αποτιμήσεις, επιλύσεις διαφορών και προσλήψεις προσωπικού. Για κάθε κατηγορία υπηρεσιών, πρέπει να αναφέρονται χωριστά τα ποσά που τιμολογήθηκαν και τα συμβατικά ποσά, καθώς και οι υποβληθείσες προτάσεις ή προσφορές για μελλοντικές συμβάσεις υπηρεσιών.

Όλες οι σχέσεις μεταξύ Ορκωτού ελεγκτή, ελεγκτικής εταιρείας και επιχειρήσεων του δικτύου, αφενός και ελεγχόμενου πελάτη και

συνδεδεμένων επιχειρήσεων του αφετέρου τις οποίες εύλογα μπορεί να θεωρήσει ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του.

(β) να επιβεβαιώσει γραπτώς ότι, κατά την επαγγελματική του κρίση, είναι πράγματι ανεξάρτητος, κατά την έννοια των ισχυουσών ρυθμιστικών και επαγγελματικών απαιτήσεων, και ότι κανένας κίνδυνος δεν απειλεί την αντικειμενική του κρίση ή σε αντίθετη περίπτωση, να δηλώσει ότι έχει ανησυχίες ότι η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα του μπορούν να τεθούν σε κίνδυνο και

(γ) να ζητήσει να συζητήσει τα θέματα αυτά με το όργανο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη. Όταν ελεγχόμενοι πελάτες που δεν είναι οντότητες με χαρακτήρα Δημοσίου συμφέροντος διαθέτουν όργανο διακυβέρνησης, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάσει εάν είναι αναγκαία η λήψη ανάλογων μέτρων.

4.4 ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

Τα πρόσφατα σκάνδαλα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης δημιούργησαν την εντύπωση στο κοινό ότι ορισμένοι ορκωτοί ελεγκτές συμπεριφέρονται αντιδεολογικά, κάτι το οποίο τονίζει τη σημασία της ύπαρξης δεοντολογικών κανόνων για τους ορκωτούς ελεγκτές (και την ανάγκη να εφαρμόζεται στην πράξη).

Ως σημείο εκκίνησης η Επιτροπή προτείνει να προβεί σε ανάλυση των υφιστάμενων εθνικών κωδίκων δεοντολογίας και του διεθνούς κώδικα δεοντολογίας της IFAC, από κοινού με τη συμβουλευτική Επιτροπή Ελεγκτικών Θεμάτων.

Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε επίσης να χρησιμεύσει για να διαπιστωθεί αν υφίσταται ανάγκη για έναν εναρμονισμένο κώδικα δεοντολογίας στην ΕΕ. Η 8^η οδηγία μπορεί να περιλάβει τις βασικές

αρχές δεδομένου ότι ήδη περιλαμβάνει ορισμένες ηθικές αρχές όπως την αρχή της επαγγελματικής ακεραιότητας.

Η αντικειμενικότητα και η επαγγελματική ακεραιότητα αποτελούν τις θεμελιώδεις αρχές που πρέπει να διέπουν την έκθεση του ορκωτού ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις. Ο κυριότερος τρόπος που έχει στη διάθεσή του ορκωτός ελεγκτής για να αποδείξει στο κοινό ότι ο νόμιμος έλεγχος εκτελείται σύμφωνα με τις αρχές αυτές είναι να ενεργεί, και να φαίνεται ότι ενεργεί με ανεξαρτησία.

Η κατανόηση από το κοινό των δεοντολογικών απαιτήσεων που εφαρμόζονται στους ορκωτούς ελεγκτές, καθώς και του τρόπου με τον οποίο μπορεί να ελεγχθεί η τήρησή τους, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την εμπιστοσύνη του κοινού στην αποστολή δημόσιου συμφέροντος που εκπληρώνουν οι ορκωτοί ελεγκτές, στην αξιοπιστία των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων και στην ικανότητα του κλάδου να αναλάβει τη θέση που του ανήκει στην ελεγκτική διαδικασία.

Αυτό περιλαμβάνει επίσης την κατανόηση των τρόπων με τους οποίους μπορεί να εξακριβωθεί η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτές. Έχει επομένως σημασία να υπάρχει ομοιόμορφη κατανόηση αυτού που εννοείται με την έκφραση «απαίτηση ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή», των σχέσεών της με τις δεοντολογικές απαιτήσεις «αντικειμενικότητας» και «ακεραιότητας» καθώς και του τρόπου και του βαθμού στον οποίο η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτές μπορεί να εκτιμηθεί αντικειμενικά.

Ο τελικός στόχος του νόμιμου ελέγχου είναι η διατύπωση της αντικειμενικής γνώμης του ελεγκτή. Ο κυριότερος τρόπος με τον οποίο ο ορκωτός ελεγκτής αποδεικνύει ότι μπορεί να διατυπώσει αυτή τη γνώμη είναι να καταδείξει ότι εκτελεί αντικειμενικά τις ελεγκτικές εργασίες.

Πρέπει συνεπώς να ενεργεί με δίκαιο τρόπο, με πνευματική ετοιμότητα, με ακεραιότητα και χωρίς σύγκρουση συμφερόντων που μπορεί να θέσει σε αμφισβήτηση την ανεξαρτησία του. Ούτε η

αντικειμενικότητα ούτε η ακεραιότητα μπορούν εύκολα να αποτελέσουν αντικείμενο εξωτερικής εξακρίβωσης, αλλά τόσο τα κράτη μέλη όσο και οι ρυθμιστικοί φορείς του κλάδου ανέπτυξαν κανόνες και κατευθύνσεις που επιβεβαιώνουν την πρωταρχική σημασία αυτών των αρχών, και αποσαφηνίζουν την ηθική ευθύνη του Ορκωτού ελεγκτή.

Η απαίτηση ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή αφορά:

■ την πνευματική ανεξαρτησία, δηλαδή την πνευματική διάθεση που επιτρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι πτυχές της ελεγκτικής αποστολής, αλλά μόνο αυτές και

■ τη φαινομενική ανεξαρτησία, δηλαδή την αποφυγή γεγονότων και περιστάσεων που, λόγω της ιδιαίτερης σημασίας τους, θα οδηγούσαν ένα λογικό και ενημερωμένο τρίτο να αμφισβητήσει την ικανότητα του Ορκωτού ελεγκτή να ενεργεί με αντικειμενικό τρόπο.

Η εξακρίβωση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή απαιτεί κατ' αρχήν την εξέταση της κατάστασης στην οποία αυτός βρίσκεται και ιδίως όλων των σχέσεων και συμφερόντων του που συνδέονται με τα καθήκοντα που πρέπει να εκτελέσει. Η ανεξαρτησία δεν είναι ένα απόλυτο πρότυπο το οποίο ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να επιτύχει, με την ελευθέρωση από κάθε χρηματοοικονομική ή άλλη σχέση που θα μπορούσε να δημιουργήσει την εντύπωση κάποιας μορφής εξάρτησης. Αυτή η κατάσταση ελευθερίας είναι προφανώς αδύνατο να επιτευχθεί εφόσον κάθε πρόσωπο διατηρεί σχέσεις με άλλα πρόσωπα και εξαρτάται σε κάποιο βαθμό από αυτό.

Ωστόσο είναι αντικειμενικά δυνατό να εξακριβωθεί, με μια διαδικασία ελέγχου κατά πόσο ορκωτός ελεγκτής συμμορφώνεται με την απαίτηση ανεξαρτησίας. Για το σκοπό αυτό, πρέπει να εξεταστούν πρώτα οι πραγματικές περιστάσεις στις οποίες βρίσκεται ο ορκωτός ελεγκτής και ιδίως όλες οι σχέσεις και συμφέροντα που συνδέονται με

τα καθήκοντά του.

Δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί εάν αυτά τα συμφέροντα ή σχέσεις θα οδηγούσαν ένα λογικό και ενημερωμένο τρίτο, ο οποίος θα γνώριζε αυτές τις περιστάσεις, να συμπεράνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής είναι ανεξάρτητος, δηλαδή ότι είναι σε θέση να διατυπώσει αντικειμενική και αμερόληπτη γνώμη για όλα τα θέματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο της ελεγκτικής αποστολής. Με την έννοια αυτή, η ανεξαρτησία θα μπορούσε να θεωρηθεί υποκατάστατο της ακεραιότητας και της αντικειμενικότητας και να διαπιστωθεί από ένα λογικό κι ενημερωμένο τρίτο

4.5. ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.

Η ανεξαρτησία των προσώπων (εφ εξής «ορκωτοί ελεγκτές») που είναι επιφορτισμένα με τη διενέργειά του εκ του νόμου προβλεπόμενου ελέγχου (εφ εξής «νόμιμος έλεγχος») των λογαριασμών των εταιρειών έχει ουσιώδη σημασία για την εμπιστοσύνη του κοινού στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι ελεγκτές αυτοί.

Ενισχύει την αξιοπιστία των δημοσιευομένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών και αποβαίνει προς όφελος των επενδυτών, των μισθωτών, των απασχολούμενων και όλων εκείνων που έχουν συμφέροντα στις εταιρείες της ΕΕ, και ιδίως στις εταιρείες με χαρακτήρα Δημοσίου συμφέροντος (όπως οι εισηγμένες εταιρείες, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι ασφαλιστικές εταιρείες, οι ΟΣΕΚΑ και οι επιχειρήσεις επενδυτικών υπηρεσιών).

Η ανεξαρτησία των ελεγκτών αποτελεί επίσης τον καλύτερο τρόπο με τον οποίο μπορεί να κατατεθεί στο κοινό και στις ρυθμιστικές αρχές ότι οι ορκωτοί ελεγκτές και οι ελεγκτικές εταιρείες εκπληρώνουν τα καθήκοντά τους τηρώντας τις καθιερωμένες αρχές επαγγελματικής

δεοντολογίας και ιδίως εκείνες που εξασφαλίζουν την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα του ελέγχου.

Η 8^η οδηγία του Συμβουλίου (1), «για τη χορήγηση αδειών στους υπεύθυνους για τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγραφών» καθορίζει τα ελάχιστα προσόντα που πρέπει να έχουν τα πρόσωπα που λαμβάνουν άδεια για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου των λογαριασμών.

Τα άρθρα 24 και 25 της οδηγίας απαιτούν από τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν ότι τα πρόσωπα που έχουν την ευθύνη του νόμιμου ελέγχου δεν διενεργούν τον έλεγχο αυτό, ούτε για ίδιο λογαριασμό ούτε για λογαριασμό ελεγκτικής εταιρείας, εάν δεν είναι ανεξάρτητα. Υποχρεώνει τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν ότι τα πρόσωπα που έχουν την ευθύνη του νόμιμου ελέγχου υπόκεινται σε κατάλληλες κυρώσεις εάν δεν διενεργούν τον έλεγχο με ανεξάρτητο τρόπο.

Επιπλέον η οδηγία απαιτεί από τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν τουλάχιστον ότι τα μέλη και οι μέτοχοι της ελεγκτικής εταιρείας δεν παρεμβαίνουν στις ελεγκτικές εργασίες με τρόπο που μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία των φυσικών προσώπων που διενεργούν το νόμιμο έλεγχο για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας. Η απαίτηση αυτή ισχύει επίσης για τα μέλη του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της ελεγκτικής εταιρείας που δεν έχουν λάβει άδεια για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου.

Οι εθνικοί κανόνες που διέπουν την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών στα κράτη μέλη διαφέρουν από πολλές απόψεις : πρόσωπα, εντός κι εκτός ελεγκτικής εταιρείας, στα οποία εφαρμόζονται κανόνες ανεξαρτησίας, χρηματοοικονομικές, επιχειρηματικές ή άλλες σχέσεις που ενδεχομένως έχει με έναν πελάτη ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή ένα πρόσωπο στην εταιρεία, είδος των μη ελεγκτικών υπηρεσιών που μπορούν ή όχι να παρέχονται σε ελεγχόμενο πελάτη, και διασφαλίσεις που πρέπει να προβλεφθούν.

Η κατάσταση αυτή καθιστά δυσχερή την παροχή στους επενδυτές και σε όσους έχουν συμφέροντα στις εταιρείες της ΕΕ ισοδύναμου βαθμού ασφάλειας ως προς την ανεξαρτησία με την οποία οι ορκωτοί ελεγκτές εκπληρώνουν την αποστολή τους στην ΕΕ.

Επί του παρόντος, δεν υπάρχουν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα δεοντολογίας για την ανεξαρτησία ορκωτών ελεγκτών τα οποία θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως πλαίσιο αναφοράς για τους εθνικούς κανόνες ανεξαρτησίας στα κράτη μέλη της ΕΕ.

Το θέμα της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών εξετάστηκε στο Πράσινο Βιβλίο της επιτροπής του 1996 για «το ρόλο, τη θέση και την ευθύνη του έργου του ελεγκτή την ΕΕ»(2), το οποίο υποστηρίχθηκε από το Συμβούλιο, την οικονομική και κοινωνική Επιτροπή και το ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο.

Μετά την έκδοση της ανακοίνωσης της επιτροπής του 1998 για «το νόμιμο έλεγχο των λογαριασμών και τις προοπτικές» (3), συστάθηκε Επιτροπή λογιστικών θεμάτων της ΕΕ, η οποία αποφάσισε να εντάξει στις προτεραιότητές της το θέμα της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών.

Τέλος, η ανακοίνωση της επιτροπής για την «στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία» (4), υπογραμμίζει τη σημασία που έχει η καθιέρωση σε όλη την ΕΕ ομοιόμορφων υψηλών ποιοτικών προτύπων για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου, και ιδίως κοινών προτύπων επαγγελματικής δεοντολογίας.

Η παρούσα πρωτοβουλία για την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών αφορά το σύνολο του κλάδου αυτού στο εσωτερικό της ΕΕ. Στόχος της είναι να αποτελέσει ένα πλαίσιο αναφοράς για τις απαιτήσεις που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στον τομέα αυτό.

Η Επιτροπή λογιστικών θεμάτων συμφώνησε ότι κάθε κράτος μέλος πρέπει να μεριμνά ώστε οι ορκωτοί ελεγκτές, οι ρυθμιστικές αρχές του κλάδου και οι λοιποί ενδιαφερόμενοι να ερμηνεύουν με ομοιόμορφο τρόπο την απαίτηση ανεξαρτησίας βάση ενός συνόλου θεμελιωδών αρχών. Με τον τρόπο αυτό θα εξασφαλιστεί επίσης συνέπεια στην ερμηνεία και αντιμετώπιση γεγονότων και περιστάσεων που απειλούν την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή σε όλη την ΕΕ.

Οι αρχές αυτές θα συμβάλουν έτσι στην επίτευξη ισότιμων όρων ανταγωνισμού κατά την παροχή υπηρεσιών νόμιμου ελέγχου στην εσωτερική αγορά. Οι αρχές πρέπει να είναι πλήρης, αυστηρές, συνεκτικές, εφαρμοστέες στην πράξη και εύλογες. Πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται με συνέπεια από τους επαγγελματικούς φορείς, τα εποπτικά και ρυθμιστικά όργανα, καθώς και από τους ίδιους τους ορκωτούς ελεγκτές, τους πελάτες τους και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους.

Η Επιτροπή λογιστικών θεμάτων συμφώνησε επίσης να επωφεληθεί από τη πρωτοβουλία αυτή για να αναπτύξει κοινά πρότυπα ανεξαρτησίας. Αυτό θα συμβάλει στη δημιουργία ενιαίας Κεφαλαιαγοράς στην ΕΕ, όπως προβλέπεται στο πρόγραμμα δράσης για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες και στα συμπεράσματα του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Στοκχόλμης.

Ωστόσο, ενώ οι εργασίες εναρμόνισης συνεχίζονται, πρέπει να δοθεί στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια να καθορίσουν εθνικούς κανόνες ανεξαρτησίας που θα συμπληρώσουν θεμελιώδεις αρχές στο επίπεδο της ΕΕ. Οι κανόνες αυτοί θα εφαρμόζονται ιδίως στο νόμιμο έλεγχο των λογαριασμών των εταιρειών που δραστηριοποιούνται σε ρυθμιζόμενους τομείς. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να αποφασίσουν να επιβάλλουν στις μη εισηγμένες εταιρείες τους κανόνες ανεξαρτησίας που εφαρμόζονται στις εισηγμένες εταιρείες.

Μια προσέγγιση που θα βασίζεται σε ένα σύνολο θεμελιωδών αρχών είναι προτιμότερη από τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων, εφόσον δημιουργεί μια υγιή διάρθρωση στο εσωτερικό της οποίας οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να δικαιολογούν τις πράξεις τους. Παρέχει επίσης στον κλάδο και στις ρυθμιστικές αρχές τη δυνατότητα να αντιδρώ γρήγορα και αποτελεσματικά σε κάθε νέα εξέλιξη στο επιχειρηματικό και ελεγκτικό περιβάλλον.

Ταυτόχρονα, η προσέγγιση αυτή επιτρέπει να αποφευχθεί η δύσκαμπτη και καθαρά τυπική εξέταση των επιτρεπομένων ή μη συμπεριφορών στην οποία μπορεί να οδηγήσει μια προσέγγιση βάσει κανόνων. Μια προσέγγιση που βασίζεται σε θεμελιώδεις αρχές επιτρέπει να αντιμετωπιστούν οι σχεδόν άπειρες πρακτικές μεταβολές που υπαγορεύουν διάφορες καταστάσεις και τα ποικίλα νομοθετικά περιβάλλοντα σε όλη την ΕΕ και συνεπώς εξυπηρετεί καλύτερα τις ανάγκες των ευρωπαϊκών κεφαλαιαγορών, αλλά κι εκείνες των ΜΜΕ.

Τα πλεονεκτήματα από τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών περιλαμβάνουν ιδίως την αυξημένη αποτελεσματικότητα και άλλες θετικές επιπτώσεις που συμβάλλουν τελικά στην καλύτερη λειτουργία του συνόλου των κεφαλαιαγορών.

Από την άλλη πλευρά, η διατήρηση της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών συνεπάγεται μια σειρά από κόστη που πρέπει να βαρύνουν τα διάφορα ενδιαφερόμενα μέρη. Στα κόστη αυτά περιλαμβάνονται εκείνα που συνδέονται με την ανάπτυξη, τη διατήρηση και τον έλεγχο της εφαρμογής των μέτρων διασφάλισης της ανεξαρτησίας.

Προτού επιβάλουν ένα μέτρο για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών, τα κράτη μέλη και οι ρυθμιστικές αρχές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα αναμενόμενα κόστη και οφέλη από την εφαρμογή του μέτρου σε συγκεκριμένες περιστάσεις. Για παράδειγμα, ένα μέτρο διασφάλισης μπορεί, με περιορισμένο κόστος, να αποφέρει

σημαντικά οφέλη στο κοινό εάν εφαρμόζεται στον έλεγχο οικονομικών οντοτήτων με χαρακτήρα Δημοσίου συμφέροντος.

Εάν όμως αφορά μια μικρή εταιρεία χωρίς ιδιαίτερο χαρακτήρα Δημοσίου συμφέροντος, η διασφάλιση μπορεί αντίθετα να έχει δυσανάλογο κόστος σε σχέση με τα πλεονεκτήματα που θα αποκομίσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας.

Η καθιέρωση θεμελιωδών αρχών δεν μπορεί από μόνη της να προσφέρει στο κοινό τη βεβαιότητα ότι οι ορκωτοί ελεγκτές στην ΕΕ εφαρμόζουν τα ενδεδειγμένα πρότυπα ακεραιότητας και ανεξαρτησίας. Απαιτούνται επίσης κατάλληλα συστήματα ποιοτικού ελέγχου για να εξακριβωθεί ότι οι ορκωτοί ελεγκτές εφαρμόζουν ορθά τις αρχές αυτές.

Η σύσταση της επιτροπής για «τον έλεγχο της ποιότητας του νόμιμου ελέγχου των λογαριασμών στην ΕΕ» , προβλέπει τη διενέργεια εξωτερικού ελέγχου ποιότητας των εργασιών των ορκωτών ελεγκτών και ιδίως την εξακρίβωση της τήρησης των κανόνων ανεξαρτησίας. Αυτά τα συστήματα ποιοτικής ασφαλείας πρέπει να υπόκεινται σε Δημόσιο έλεγχο.

Η παρούσα ανακοίνωση αποτελεί σημαντικό βήμα προς την εξασφάλιση της ποιότητας του ελέγχου, για την οποία όμως ενδέχεται να είναι αναγκαία η λήψη πρόσθετων μέτρων. Η Επιτροπή προτίθεται να προτείνει μια συνολική στρατηγική στον τομέα της ελεγκτικής, η οποία θα καλύπτει θέματα όπως η χρησιμοποίηση διεθνών ελεγκτικών προτύπων.

4.5.1.ΕΥΘΥΝΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ

■ Ευθύνη.

Οι ορκωτοί ελεγκτές, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ευθύνονται γενικά για τη συμμόρφωση με την Εθνική νομοθεσία και τους εθνικούς κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας που διέπουν το νόμιμο έλεγχο. Οι κανόνες αυτοί περιλαμβάνουν ιδίως εκείνους που αφορούν την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Σε ένα συγκεκριμένο νόμιμο έλεγχο, ο διορισμένος ορκωτός ελεγκτής είναι αυτός που οφείλει να εξασφαλίσει τη συμμόρφωση με την απαίτηση ανεξαρτησίας.

Η απαίτηση αυτή δεν εφαρμόζεται μόνο στον ίδιο και στην οργανωτική ενότητα που συνιστά την ελεγκτική εταιρεία (εάν αυτή και ορκωτός ελεγκτής δεν είναι ένα και το αυτό νομικό πρόσωπο), αλλά επίσης και σε κάθε άλλο πρόσωπο που δύναται να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου.

Ο ορκωτός ελεγκτής, ή - εάν αυτός είναι φυσικό πρόσωπο - η ελεγκτική εταιρεία που πραγματοποιεί τις ελεγκτικές εργασίες, πρέπει να διαθέτει κατάλληλα συστήματα που του επιτρέπουν να λαμβάνει όλα τα εύλογα μέτρα για να εξασφαλίσει ότι όλα τα πρόσωπα στην εταιρεία συμμορφώνονται με την πολιτική και τις διαδικασίες του σε θέματα ανεξαρτησίας. Τα συστήματα αυτά μπορούν να περιλαμβάνουν την εσωτερική οργάνωση, τις συμβάσεις εργασίας και την επιβολή κυρώσεων.

Εάν ο ορκωτός ελεγκτής είναι μέλος δικτύου, πρέπει να λάβει όλα τα εύλογα μέτρα που του επιτρέπουν να εξασφαλίσει ότι, στο βαθμό που δύνανται να επηρεάζουν το νόμιμο έλεγχο, οι λοιπές οντότητες του δικτύου και οι ιδιοκτήτες, μέτοχοι, εταίροι, διευθυντές και οι υπάλληλοί τους συμμορφώνονται με τους κανόνες ανεξαρτησίας που προβλέπει η νομοθεσία της χώρας στην οποία θα εκδοθεί η γνωμοδότηση του ελεγκτή.

Αυτό μπορεί, για παράδειγμα, να επιτευχθεί με τους ακόλουθους τρόπους:

- με συμβατικές συμφωνίες που επιτρέπουν στον Ορκωτό ελεγκτή να επιβάλει κανόνες ανεξαρτησίας στις επιχειρήσεις που είναι μέλη του δικτύου, στους εταίρους (3), στους διευθυντές και υπαλλήλους, όσον αφορά τους ελεγχόμενους πελάτες του, παραδείγματος χάρη με διαδικασίες ελέγχου ποιότητας μεταξύ επιχειρήσεων ή με την προσφυγή σε εξωτερικό έλεγχο ποιότητας.

- παρέχονται στις επιχειρήσεις του δικτύου τακτικές πληροφορίες για τους ελεγχόμενους πελάτες, και ζητώντας από τις επιχειρήσεις αυτές να του παρέχουν τακτικές πληροφορίες για τη σχέση που διατηρούν με αυτούς τους πελάτες.

Αυτές οι διασταυρούμενες ροές πληροφοριών είναι αναγκαίες για να εντοπιστούν όλες οι σχέσεις που έχουν οι επιχειρήσεις του δικτύου με έναν ελεγχόμενο πελάτη και με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις, τις οποίες μπορεί να επηρεάσει η πολιτική ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή.

- με υποχρεωτικές εσωτερικές διαδικασίες διαβουλεύσεων αν υπάρχουν υπόνοιες ότι οι σχέσεις που ο ελεγχόμενος πελάτης διατηρεί με επιχείρησή του δικτύου μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Τα μέσα αυτά μπορούν επίσης να διασφαλίσουν την ανεξαρτησία σε περιπτώσεις στις οποίες συμμετέχουν στον έλεγχο υπεργολάβοι ή αντιπρόσωποι του Ορκωτού

ελεγκτή ή της ελεγκτικής εταιρείας που δεν είναι επιχειρήσεις μέλη του δικτύου.

Σε κάθε αποστολή νόμιμου ελέγχου στην οποία ο ορκωτός ελεγκτής είναι ελεγκτική εταιρεία, ο υπεύθυνος για την ελεγκτική αποστολή η αποστολή εταίρος (4), έχει γενικά την ευθύνη για τον προσδιορισμό των προσώπων στα οποία εφαρμόζεται η απαίτηση ανεξαρτησίας, καθώς και των μέσων και κανόνων που είναι σκόπιμο να εφαρμοστούν στα πρόσωπα αυτά.

Για το σκοπό αυτό, ο υπεύθυνος εταίρος πρέπει να χρησιμοποιεί την επαγγελματική του κρίση, εφόσον αυτός είναι εκείνος που θα εκτιμήσει αν ικανοποιείται η απαίτηση ανεξαρτησίας. Πρέπει επίσης να ενημερώνεται για κάθε σχέση, είτε αυτή συνδέεται με τον έλεγχο είτε όχι, την οποία ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή το δίκτυο έχει με τον πελάτη.

■ Πεδίο εφαρμογής της απαίτησης ανεξαρτησίας.

Ο ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να γνωρίζει ότι απειλές για την ανεξαρτησία του μπορούν να προκύψουν όχι μόνο από τις σχέσεις του με τον ελεγχόμενο πελάτη, αλλά και από άλλες άμεσες ή έμμεσες σχέσεις με φυσικά ή νομικά πρόσωπα στο χώρο της εργασίας του και στο Ελεγκτικό περιβάλλον.

Ο ορκωτός ελεγκτής έπρεπε να εκτιμά τις πραγματικές και δυνητικές απειλές που ενδέχεται να προκύψουν από τις σχέσεις του πελάτη με τα φυσικά και νομικά πρόσωπα στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με ελεγκτική αποστολή, στην ελεγκτική εταιρεία και στο δίκτυο.

Πρέπει επίσης να εξετάσει τις σχέσεις με άλλα πρόσωπα όπως οι υπεργολάβοι ή αντιπρόσωποι της ελεγκτικής εταιρείας ή του ελεγχόμενου πελάτη, περιλαμβανομένων εκείνων που πραγματοποιούν μη ελεγκτικές εργασίες. Πρέπει συνεπώς να εντοπίσει κάθε πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου.

Για τον προσδιορισμό των προσώπων στα οποία εφαρμόζεται η απαίτηση ανεξαρτησίας, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη διάφορους παράγοντες όπως το μέγεθος και η οργανωτική και νομική διάρθρωση του ελεγχόμενου πελάτη, το μέγεθος, η διάρθρωση και η εσωτερική οργάνωση της ελεγκτικής εταιρείας και του δικτύου στο οποίο ενδεχομένως ανήκει, καθώς και ο όγκος και η φύση των υπηρεσιών που παρέχονται στον πελάτη από την ελεγκτική εταιρεία ή από κάθε άλλη επιχείρηση μέλος του δικτύου της.

Για παράδειγμα, στην περίπτωση μικρής ελεγκτικής εταιρείας με πέντε ή τέσσερις εταίρους που έχει αναλάβει το νόμιμο έλεγχο εταιρείας με τρία υποκαταστήματα, όλα στο ίδιο κράτος μέλος, **οι κανόνες ανεξαρτησίας εφαρμόζονται συνήθως στα ακόλουθα πρόσωπα:**

- στον υπεύθυνο για την ελεγκτική αποστολή εταίρο, στην ομάδα ελέγχου και σε κάθε εταίρο στην αλυσίδα ευθυνών,

- σε κάθε εταίρο που ευθύνεται για την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών στον ίδιο πελάτη και

- σε κάθε άλλο πρόσωπο στην εταιρεία ο οποίος είναι ή μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι σε θέση να επηρεάσει τα αποτελέσματα του νόμιμου ελέγχου.

Ωστόσο, εάν ο ορκωτός ελεγκτής πολυεθνικής εταιρείας μεσαίου μεγέθους είναι επιχείρηση δικτύου, **η εφαρμογή των κανόνων ανεξαρτησίας επεκτείνεται στα ακόλουθα πρόσωπα:**

- στον υπεύθυνο για την ελεγκτική αποστολή εταίρο και στην ομάδα ελέγχου στην επιχείρηση που ενεργεί ως ορκωτός ελεγκτής

- σε κάθε εταίρο και σε κάθε μέλος ομάδας ελέγχου στην ίδια ή σε άλλη επιχείρηση του δικτύου η οποία συμμετέχει στον έλεγχο των δραστηριοτήτων του πελάτη στο εξωτερικό, συμπεριλαμβανομένων των προσώπων σε κεντρικές υπηρεσίες ή σε ειδικευμένες υπηρεσίες τα οποία συμμετέχουν στις εργασίες αυτές:

- σε κάθε εταίρο στην ίδια επιχείρηση ή σε άλλη επιχείρηση του δικτύου η οποία συμμετέχει στην παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών στον πελάτη

- σε κάθε εταίρο στην αλυσίδα ευθυνών (είτε στη χώρα στην οποία θα εκδοθεί η γνωμοδότηση του Ορκωτού ελεγκτή είτε στη χώρα στην οποία οι ελεγκτικές ή μη ελεγκτικές υπηρεσίες παρέχονται στον ελεγχόμενο πελάτη).

- σε κάθε άλλο πρόσωπο στην επιχείρηση ή σε άλλη επιχείρηση του δικτύου το οποίο είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου.

Και στις δύο περιπτώσεις, η απαίτηση ανεξαρτησίας εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο σε όλα τα πρόσωπα που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής της. Η μόνη διαφορά είναι ο αριθμός των προσώπων που ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να συμπεριλάβει σε αυτό το πεδίο.

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να λάβει υπόψη τα άλλα πρόσωπα τα οποία, ακόμα κι αν δεν συμμετέχουν στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή στην αλυσίδα ευθυνών, μπορούν να επηρεάσουν το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου. Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται:

✦ οι ιδιοκτήτες ή μέτοχοι της ελεγκτικής εταιρείας, οι οποίοι έχουν δυνητικά δυνατότητα επιρροής λόγω της σημασίας των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχουν. Για παράδειγμα, όταν η ελεγκτική εταιρεία έχει μικρό αριθμό ιδιοκτητών ή μετόχων, μπορεί να θεωρηθεί ότι καθένας από αυτούς είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου

✦ τα πρόσωπα που κατέχουν, σε όλα τα επίπεδα, εποπτικές ή διευθυντικές θέσεις σχετικές με την ελεγκτική λειτουργία στους τόπους όπου απασχολούνται μέλη της ομάδας ελέγχου

✚ οι άλλοι εταίροι, είτε είναι ελεγκτές είτε όχι, οι οποίοι μπορούν δυνητικά να ασκήσουν επιρροή λόγω των επαγγελματικών τους σχέσεων με οποιοδήποτε μέλος της ομάδας ελέγχου. Ανάλογα με το μέγεθος και την εσωτερική οργάνωση ενός γραφείου, μιας ελεγκτικής εταιρείας ή ακόμα και ενός δικτύου, μπορεί να θεωρηθεί ότι όλοι οι εταίροι αυτών των οντοτήτων είναι σε θέση να επηρεάσουν τα αποτελέσματα του νόμιμου ελέγχου.

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να ερευνήσει εάν άλλα πρόσωπα εκτός της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου έχουν ή φαίνεται ότι έχουν τη δυνατότητα να επηρεάσουν τα αποτελέσματα του νόμιμου ελέγχου. **Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται ιδίως:**

- τα μέλη των οικογενειών ή του στενού προσωπικού περιβάλλοντος των προσώπων που συμμετέχουν στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή στην αλυσίδα ευθυνών, τα οποία έχουν σημαντικά χρηματοοικονομικά συμφέροντα στον ελεγχόμενο πελάτη ή κατέχουν θέση καθοριστικής σημασίας στον πελάτη ή σε άλλη οντότητα που έχει σημαντικά συμφέροντα σε αυτόν

- τα πρόσωπα ή οι οντότητες που έχουν σημαντικές από χρηματοοικονομική άποψη εμπορικές σχέσεις είτε με τον Ορκωτό ελεγκτή και την εταιρεία του είτε με τον ελεγχόμενο πελάτη, όπως η κυριότεροι προμηθευτές, πελάτες ή υπεργολάβοι.

Ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να εντοπίσει τα πρόσωπα στην ελεγκτική εταιρεία ή στο δίκτυο των οποίων η συμμετοχή στην ελεγκτική αποστολή μπορεί να επηρεαστεί, πραγματικά ή φαινομενικά, από εξωτερική επιρροή αυτού του είδους έχοντας υπόψη το γεγονός ότι δεν είναι σε θέση να επιβάλει τους κανόνες ανεξαρτησίας του σε πρόσωπα εκτός της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου

4.5.1.1. ΑΠΕΙΛΕΣ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ

Για να αποφευχθούν ή αντιμετωπιστούν γεγονότα και περιστάσεις που μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή, πρέπει πρώτα να εντοπιστούν οι απειλές για την ανεξαρτησία του σε ειδικές περιστάσεις.

Δεύτερον, πρέπει να εκτιμηθεί η σημασία τους προκειμένου να προσδιορισθεί ο βαθμός στον οποίο απειλείται η ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή. Όσο πιο σαφώς μπορεί ο ορκωτός ελεγκτής να προσδιορίσει τη φύση των απειλών, τόσο πιο ασφαλώς μπορεί να εκτιμήσει τον κίνδυνο που αντιπροσωπεύουν για την ανεξαρτησία του.

Ανάλογα με τη γενική φύση τους, οι απειλές αυτές μπορούν να καταταγούν στις ακόλουθες βασικές κατηγορίες:

- προσωπικό συμφέρον:

Η ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή μπορεί να απειληθεί από μια σύγκρουση συμφερόντων χρηματοοικονομικής ή άλλης φύσης (παραδείγματος χάρη άμεσο ή έμμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον στην ελεγχόμενη εταιρεία, υπερβολική εξάρτηση από τις αμοιβές που του καταβάλλει ο πελάτης για ελεγκτικές ή μη υπηρεσίες, επιθυμία για είσπραξη καθυστερούμενων αμοιβών, φόβος για απώλεια του πελάτη),

- αυτοαναθεώρηση:

Αφορά τη δυσχέρεια διατήρησης αντικειμενικότητας σε διαδικασίες αυτό αναθεώρησης (παραδείγματος χάρη κατά τη λήψη αποφάσεων ή τη συμμετοχή στη λήψη αποφάσεων, για τις οποίες αποκλειστικά αρμόδια είναι η διοίκηση του ελεγχόμενου πελάτη, ή όταν το αποτέλεσμα ή τα συμπεράσματα προηγούμενης αποστολής, ελεγκτικής ή μη, που πραγματοποίησε ο ορκωτός ελεγκτής ή η εταιρεία

του πρέπει να συζητηθεί ή να επανεκτιμηθεί για να αντιληφθούν συμπεράσματα για τον τρέχοντα έλεγχο),

- άσκηση παρέμβασης:

Η ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο εάν αυτός λαμβάνει θέση υπέρ ή κατά του πελάτη του είτε την πραγματοποίηση αναθεώρησης από άλλο Ορκωτό ελεγκτή.

4.5.2. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ

4.5.2.1. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ

Ο όρος «χρηματοοικονομικό συμφέρον» περιλαμβάνει συνήθως το σύνολο των χρηματοοικονομικών συμφερόντων που ο ίδιος ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία του ή κάθε άλλο πρόσωπο ενδεχομένως έχει στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση του.

Περιλαμβάνει «άμεσα» και «έμμεσα» χρηματοοικονομικά συμφέροντα όπως:

✚ άμεση ή έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο του ελεγχόμενου πελάτη ή συνδεδεμένων επιχειρήσεων του,

✚ η διακράτηση ή διενέργεια σαν συναλλαγών σε κινητές αξίες του ελεγχόμενου πελάτη ή συνδεδεμένων επιχειρήσεων του,

✚ αποδοχή συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων η άλλων παροχών που προσφέρεται από τον ελεγχόμενο πελάτη ή από συνδεδεμένες επιχειρήσεις του.

Η δέσμευση για κατοχή χρηματοοικονομικών συμφερόντων (παραδείγματος χάρη συμβατικές συμφωνίες για την απόκτηση χρήματ

οικονομικού συμφέροντος) και παραγῶγων μέσων άμεσα συνδεόμενο με χρηματοοικονομικά συμφέροντα (παραδείγματος χάρη δικαιώματα επί μετοχών, συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και λοιπά) πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως τα ήδη υφιστάμενα χρηματοοικονομικά συμφέροντα.

⊕ ΑΜΕΣΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ

Όταν ένα πρόσωπο που συμμετέχει άμεσα στη διενέργεια του νομίμου ελέγχου (ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία, ένα μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή ένα πρόσωπο στην αλυσίδα ευθυνών) έχει άμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη, όπως μετοχές, ομολογίες, γραμμάτια, δικαιώματα προαίρεσης ή άλλες κινητές αξίες, που θεωρείται ότι η σημασία του προσωπικού συμφέροντος είναι τόσο μεγάλη ώστε τα μέτρα διασφάλισης να μην μπορούν πλέον να μειώσουν σε αποδεκτά επίπεδα τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή.

Στην περίπτωση αυτή, ο ορκωτός ελεγκτής είτε πρέπει να αποσυρθεί από την ελεγκτική αποστολή ή, εάν το άμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον κατέχεται από μέλος της ελεγκτικής εταιρείας, να εξαιρεθεί το πρόσωπο αυτό από την ελεγκτική αποστολή.

Όταν εταίρος της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου που εργάζεται σε «γραφείο» κατέχει άμεσα χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη, η πιθανότητα προσωπικού συμφέροντος θεωρείται πολύ υψηλή για να επιτραπεί η διατήρηση της κατάστασης αυτής.

⊕ ΕΜΜΕΣΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ

Η έννοια του «έμμεσου χρηματοοικονομικού συμφέροντος» αφορά καταστάσεις τις οποίες, για παράδειγμα, ένα πρόσωπο έχει πραγματοποιήσει επενδύσεις σε οικονομικές οντότητες που δεν είναι οι ίδιες πελάτες αλλά έχουν επενδύσει στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε εταιρείες στις οποίες έχει επενδύσει ο ελεγχόμενος πελάτης. Τα πρόσωπα που εμπíπτουν στο πεδίο του τμήματος δεν πρέπει να κατέχουν έμμεσα χρηματοοικονομικά συμφέροντα εάν ο επακόλουθος κίνδυνος προσωπικού συμφέροντος είναι υψηλός.

Αυτό ισχύει ιδίως όταν μία έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο του ελεγχόμενου πελάτη επιτρέπει ή φαίνεται ότι επιτρέπει στο πρόσωπο αυτό να επηρεάσει τις διαχειριστικές αποφάσεις του ελεγχόμενου πελάτη (παραδείγματος χάρη με την κατοχή μεγάλου αριθμού έμμεσων δικαιωμάτων ψήφου), ή όταν ο άμεσος μέτοχος, για οποιονδήποτε λόγο, μπορεί ή θεωρείται ότι μπορεί να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου.

Επιπρόσθετα, το επίπεδο του κινδύνου για την ανεξαρτησία μπορεί επίσης να μη θεωρηθεί αποδεκτό σε καταστάσεις στις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής ή οποιοδήποτε πρόσωπο ενεργεί ως καταπιστευτικός διαχειριστής δικαιωμάτων ψήφου ή εκτελεστής διαθήκης που περιλαμβάνει κινητές αξίες ελεγχόμενου πελάτη.

Αυτό σημαίνει όμως μόνο εάν δεν υπάρχουν κατάλληλες διασφαλίσεις για τον περιορισμό αυτού του κινδύνου, όπως εποπτεία και έλεγχος από τους δικαιούχους, τις δημόσιες αρχές ή τα δικαστήρια. Από την άλλη πλευρά, μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατοχή έμμεσων χρηματοοικονομικών συμφερόντων στον ελεγχόμενο πελάτη δεν συνεπάγεται υψηλό κίνδυνο για την ανεξαρτησία εάν, για παράδειγμα:

- το χρηματοοικονομικό συμφέρον κατέχεται άμεσα από εταιρεία επενδύσεων, συνταξιοδοτικών ταμείων, ΟΣΕΚΑ ή ανάλογο επενδυτικό φορέα, και

- το πρόσωπο που κατέχει το έμμεσο συμφέρον ούτε συμμετέχει άμεσα στο νόμιμο έλεγχο του διαχειριστή του επενδυτικού φορέα, ούτε είναι σε θέση να επηρεάσει τις μεμονωμένες επενδυτικές αποφάσεις του.

4.5.2.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ

Οι επιχειρηματικές σχέσεις είναι οι σχέσεις που συνεπάγονται την ύπαρξη εμπορικού ή χρηματοοικονομικού συμφέροντος μεταξύ του Ορκωτού ελεγκτή, της ελεγκτικής εταιρείας ή κάθε άλλου προσώπου που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου αφενός και, αφετέρου, του ελεγχόμενου πελάτη, συνδεδεμένης επιχείρησης του ή διευθυντών της.

Ο ακόλουθος κατάλογος παρέχει παραδείγματα επιχειρηματικών σχέσεων οι οποίες, εάν ήταν σημαντικές για τον ελεγκτή ή εάν δεν εντασσόταν στη κανονική επιχειρηματική δραστηριότητα θα αποτελούσαν απειλή σχετιζόμενη με προσωπικό συμφέρον, παρέμβαση ή εκφοβισμό:

- χρηματοοικονομικό συμφέρον σε κοινή επιχείρηση με τον ελεγχόμενο πελάτη, με έναν ιδιοκτήτη, διευθύνοντα σύμβουλο ή άλλο υψηλό διευθυντικό στέλεχος του πελάτη,

- χρηματοοικονομικό συμφέρον του σε μη ελεγχόμενο πελάτη που έχει πραγματοποιήσει επενδύσεις στον ελεγχόμενο πελάτη ή έχει αποτελέσει ο ίδιος αντικείμενο επενδύσεων του ελεγχόμενου πελάτη,

- χορήγηση δανείου στον ελεγχόμενο πελάτη ή παροχή εγγυήσεων για τους κινδύνους που αυτός αναλαμβάνει,

- αποδοχή δανείου που χορηγεί ελεγχόμενος πελάτης ή εγγυήσεων που παρέχει ο ελεγχόμενος πελάτης για την κάλυψη

δανείων,

- παροχή σε διευθύνοντα σύμβουλο η σε άλλο υψηλό στέλεχος του ελεγχόμενου πελάτη υπηρεσιών σχετιζομένων με προσωπικό συμφέρον αυτού του προσώπου,

- αποδοχή υπηρεσιών που παρέχει ελεγχόμενος πελάτης ή οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις του για την αναδοχή, την προσφορά, την εμπορία η την πώληση κινητών αξιών που εκδίδονται από την ελεγκτική εταιρεία από επιχείρηση του ομίλου της. Οι δεσμεύσεις που αναλαμβάνονται για τη σύναψη παρόμοιων σχέσεων πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως οι ήδη υπάρχουσες επιχειρηματικές σχέσεις.

Στο πλαίσιο της κανονικής επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τη κανονική πορεία των εργασιών του, ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί να παράσχει όχι μόνο ελεγκτικές η μη ελεγκτικές υπηρεσίες στον ελεγχόμενο πελάτη ή στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του, αλλά επίσης να αγοράσει αγαθά και υπηρεσίες από τις οικονομικές αυτές οντότητες, όπως ασφαλιστικές και τραπεζικές υπηρεσίες, εμπορικά δάνεια, εξοπλισμό γραφείου, λογισμικό ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων η αυτοκίνητα για το στόλο της εταιρείας του.

Εάν οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται με πλήρη ανεξαρτησία (ως εάν πραγματοποιούνται μεταξύ τρίτων), δεν απειλούν γενικά την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή (παραδείγματος χάρη η αγορά αγαθών με τις συνήθεις εκπτώσεις χονδρικών τιμών που προσφέρονται σε όλους τους άλλους πελάτες του ελεγχόμενου πελάτη).

Ωστόσο, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να σταθμίζει προσεκτικά τον κίνδυνο δημιουργίας, ακόμα και σε συναλλαγές που γίνονται με ισότιμους όρους, μιας κατάστασης που θα απειλούσε την ανεξαρτησία του λόγω χρηματοοικονομικής εξάρτησης, πραγματικής η ακόμα και φαινομενικής. Η αποδοχή αγαθών η υπηρεσιών που παρέχονται με ευνοϊκούς όρους από ελεγχόμενο πελάτη δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι

εμπίπτει στο πλαίσιο των κανονικών επιχειρηματικών πρακτικών, εκτός αν η αξία του σχετικού πλεονεκτήματος είναι αμελητέα.

Η απειλή για την ανεξαρτησία θεωρείται πολύ υψηλή για να επιτραπεί στον Ορκωτό ελεγκτή, στην ελεγκτική εταιρεία ή σε επιχείρηση του δικτύου να παρέχουν υπηρεσίες νόμιμου ελέγχου σε έναν ιδιοκτήτη της ελεγκτικής εταιρείας.

Η παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνδεδεμένη επιχείρηση του ιδιοκτήτη θεωρείται επίσης ασυμβίβαστη με την απαίτηση ανεξαρτησίας όταν ο ιδιοκτήτης είναι, ή φαίνεται ότι είναι, σε θέση να επηρεάσει τις αποφάσεις της ελεγκτικής εταιρείας που έχουν επιπτώσεις στη λειτουργία του νόμιμου ελέγχου.

Η επιρροή αυτή μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, λόγω του ποσοστού των δικαιωμάτων ψήφου που έχει ο ιδιοκτήτης στην ελεγκτική εταιρεία. Μπορεί επίσης να οφείλεται στη φύση της θέσης που κατέχει ο ιδιοκτήτης ή εκπρόσωπός του στην ελεγκτική εταιρεία. Ανησυχίες μπορεί για παράδειγμα να προκαλέσει μια κατάσταση στην οποία διευθυντής ή υψηλό στέλεχος του ιδιοκτήτη είναι μέλος του εποπτικού Συμβουλίου της ελεγκτικής εταιρείας.

Επιπλέον, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να διερευνά εάν τίθεται σε κίνδυνο η ανεξαρτησία του όταν η παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών σε πελάτες των οποίων στελέχη, διευθυντές ή μέτοχοι είτε κατέχουν σημαντικά δικαιώματα ψήφου στην ελεγκτική εταιρεία είναι ή φαίνεται ότι είναι σε θέση να επηρεάσουν τις αποφάσεις της ελεγκτικής εταιρείας που έχουν επιπτώσεις στη λειτουργία του νόμιμου ελέγχου.

4.5.2.3. ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ

Ένα πρόσωπο που είναι ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να αποδέχεται αποστολή νόμιμου ελέγχου εάν μέλος του στενού

οικογενειακού του περιβάλλοντος:

(α) κατέχει υψηλή διευθυντική θέση στον ελεγχόμενο πελάτη,

(β) είναι σε θέση να επηρεάσει άμεσα την τήρηση των λογιστικών βιβλίων ή την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων του ελεγχόμενου πελάτη,

(γ) έχει χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη εκτός εάν αυτό είναι αμελητέο,

(δ) έχει επιχειρηματική σχέση με τον ελεγχόμενα πελάτη εκτός εάν αυτή εντάσσεται στη κανονική επιχειρηματική δραστηριότητα του Ορκωτού ελεγκτή και δεν αντιπροσωπεύει ουσιαστική απειλή για την ανεξαρτησία του.

Στο εσωτερικό της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου, ένα πρόσωπο δεν πρέπει να διορίζεται στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή εάν μέλος του στενού οικογενειακού του περιβάλλοντος πληρεί ένα από τα ανωτέρω κριτήρια. Η ίδια απαγόρευση ισχύει για έναν εταίρο ελεγκτή που εργάζεται σε «γραφείο» του οποίου ένας εταίρος έχει ένα μέλος του στενού του οικογενειακού περιβάλλοντος που πληροί τα κριτήρια αυτά.

Κατάλληλες διασφαλίσεις πρέπει να εξαιρούν από τη διαδικασία λήψης των αποφάσεων που αφορούν άμεσα την ελεγκτική αποστολή κάθε πρόσωπο στην αλυσίδα ευθυνών του οποίου μέλος του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος πληρεί ένα από τα κριτήρια που απαριθμούνται στην παράγραφο 1 στοιχεία α) έως δ) ανωτέρω. Η ίδια απαγόρευση ισχύει εάν το πρόσωπο αυτό εργάζεται σε «γραφείο» του οποίου ένας εταίρος έχει ένα μέλος του στενού του οικογενειακού περιβάλλοντος που πληροί τα κριτήρια αυτά.

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν αυτός ή άλλο μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή της αλυσίδας ευθυνών, η οποιοδήποτε πρόσωπο, περιλαμβανομένου του

ίδιου του Ορκωτού ελεγκτή η του εν λόγω μέλους, που εργάζεται σε «γραφείο» έχει άλλη στενή προσωπική σχέση που θα απαιτούσε παρόμοιες διασφαλίσεις.

Η αξιολόγηση των γεγονότων που σχετίζονται με τις στενές προσωπικές σχέσεις ενός προσώπου πρέπει να γίνεται με βάση τη γνώση που έχει των γεγονότων αυτών ο ορκωτός ελεγκτής και το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, το οποίο υποχρεούται να γνωστοποιεί στον Ορκωτό ελεγκτή κάθε γεγονός και περίπτωση που θα απαιτούσε τη λήψη μέτρων διασφάλισης για τον περιορισμό ενός μη αποδεκτά υψηλού κινδύνου για την ανεξαρτησία.

Τέλος η σύσταση αποτελεί ένα μεγάλο βήμα προς την κατεύθυνση της εναρμόνισης σε ένα θέμα τόσο επίμαχο όσο και δύσκολο στη διευθέτησή του. Τα περισσότερα κράτη μέλη έχουν ήδη ξεκινήσει τη διαδικασία εφαρμογής της σύστασης και η Επιτροπή, μέσω της συμβουλευτικής επιτροπής ελεγκτικών θεμάτων, θα παρακολουθήσει εκ του σύνεγγυς τις προσπάθειες αυτές.

Τα πρόσφατα σκάνδαλα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης υπογράμμισαν το γεγονός ότι ένα από τα κυριότερα θέματα που επηρεάζουν αρνητικά την εμπιστοσύνη των επενδυτών είναι η (κατά τα φαινόμενα) έλλειψη ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών.

Η Επιτροπή προτείνει να ενσωματωθούν οι βασικές αρχές της σύστασης στην εκσυγχρονισμένη όγδοη οδηγία ούτως ώστε να δημιουργηθεί ένα ισχυρότερο νομικό πλαίσιο για την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Με αφορμή τα πρόσφατα σκάνδαλα, ορισμένοι ζητούν την επιβολή αυστηρότερων περιορισμών στους ορκωτούς ελεγκτές. Επίσης, είναι πιθανό σε περίπτωση που υπάρξουν και άλλα σκάνδαλα να αμφισβητηθεί επί της ουσίας η προσέγγιση της επιτροπής και να διατυπωθούν αιτήματα για αυστηρότερα μέτρα.

Στο πλαίσιο αυτό η Επιτροπή προτείνει τη διεξαγωγή μελέτης ως

προς τον αντίκτυπο μιας περιοριστικότερης προσέγγισης όσον αφορά την παροχή πρόσθετων υπηρεσιών στην ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών και γενικότερα τον κλάδο προκειμένου να αποφευχθούν οι δυνητικές συγκρούσεις συμφερόντων.

4.6 ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

Τον Νοέμβριο του 2000, η Επιτροπή εξέδωσε σύσταση σχετικά με την «διασφάλιση της ποιότητας του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση».

Βάσει της σύστασης αυτής θα δημιουργηθεί μέχρι το 2003 ένα κατάλληλο σύστημα εξωτερικής διασφάλισης της ποιότητας με δημόσια εποπτεία στο οποίο θα υπάγονται όλοι οι ορκωτοί ελεγκτές της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Επιτροπή θα εξετάσει τα αποτελέσματα της εφαρμογής του συστήματος αυτού το 2003. Όλα τα κράτη - μέλη ανέφεραν ότι μέχρι τα τέλη του 2003 θα συμμορφωθούν με τις απαιτήσεις της σύστασης.

Η Επιτροπή θα χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της παρακολούθησης με αυτό αξιολόγηση βάσει ενός τυποποιημένου ερωτηματολογίου προκειμένου να επαληθεύσει την ορθή εφαρμογή συστημάτων διασφάλισης της ποιότητας σε όλα τα κράτη μέλη. Επιπλέον, στην όγδοη οδηγία θα περιληφθεί η υποχρέωση εφαρμογής συστημάτων διασφάλισης της ποιότητας σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στη σύσταση.

4.6.1. ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ

Το σύστημα διασφάλισης της ελεγκτικής εταιρείας περιλαμβάνει:

(α) γραπτώς διατυπωμένη πολιτική ανεξαρτησίας η οποία ορίζει τα εφαρμοσμένα πρότυπα ανεξαρτησίας, εντοπίζει τις απειλές για την ανεξαρτησία και προβλέπει κατάλληλα μέτρα διασφάλισης.

Αυτό σημαίνει ότι κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να αναπτύσσει πολιτική ανεξαρτησίας, η οποία θα καλύπτει τόσο τις «αποδέκτες» πολιτικές, τις οποίες μπορεί να ασκεί για λογαριασμό ελεγχόμενων λογαριασμών ομίλων, η εκτίμηση αυτή μπορεί να ανατεθεί σε άλλους εταίρους ελεγκτές.

Για παράδειγμα, ένας εταίρος ελεγκτής, μέλος της ομάδας ελέγχου σε δεδομένη χώρα πρέπει να ενημερώνεται για όλες τις (υφιστάμενες και δυνητικές) σχέσεις στη χώρα αυτή και να αξιολογεί την επίπτωσή τους.

Ωστόσο, σε περίπτωση σημαντικής σχέσης, ο υπεύθυνος εταίρος πρέπει να συμμετέχει πάντα στην αξιολόγηση του κινδύνου για την ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή.

Εάν ο ελεγχόμενος πελάτης διαθέτει όργανο διακυβέρνησης είναι σκόπιμο να συμμετέχει το όργανο αυτό στη διαδικασία αξιολόγησης του κινδύνου για την ανεξαρτησία.

Όταν πρόσωπα αλλά από την ελεγκτική εταιρεία, τους εταίρους, διευθυντές και υπαλλήλους της διατηρούν σχέσεις με τον ελεγχόμενο πελάτη η συμμετέχουν στην ελεγκτική αποστολή (παραδείγματος χάρη οι ειδικοί με υπεργολαβική σχέση, επιχειρήσεις του δικτύου), οι πολιτικές ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει επίσης να προβλέπουν τις αναγκαίες διαδικασίες και διαβουλεύσεις για να αποφευχθεί το ενδεχόμενο τα πρόσωπα αυτά να αντιπροσωπεύουν έναν μη αποδεκτό κίνδυνο για την ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή.

Προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι οι εταίροι, διευθυντές και υπάλληλοι της συμμορφώνονται με την πολιτική ανεξαρτησίας, η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να τους γνωστοποιεί με κατάλληλο τρόπο την πολιτική της στον τομέα αυτό και να καταρτίζει τακτικά τα πρόσωπα αυτά, ενημερώνοντας τα ιδίως για τις κυρώσεις σε περίπτωση παράβασης της πολιτικής ανεξαρτησίας.

(γ) κατάλληλες διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζουν οι εταίροι, οι διευθυντές και οι υπάλληλοι για να συμμορφώνονται με τα πρότυπα ανεξαρτησίας, τόσο σε τακτική βάση, όσο και σε έκτακτες περιστάσεις.

Οι διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόσουν οι εταίροι, οι διευθυντές και οι υπάλληλοι της ελεγκτικής εταιρείας διαφέρουν ανάλογα με τις πολιτικές ανεξαρτησίας που έχει υιοθετήσει η εταιρεία και με το μέγεθός της. Μια μικρή ελεγκτική εταιρεία ενδέχεται να θεωρεί σκόπιμο να εξετάσει το πρόβλημα της ανεξαρτησίας της κατά περίπτωση μόνο και να αποφασίσει στη συνέχεια τα μέτρα που πρέπει να λάβει για να αμβλύνει το διαπιστωθέντα κίνδυνο.

Ωστόσο, για μια μεγάλη ελεγκτική εταιρεία μπορεί να είναι και η καθιέρωση τακτικών διαδικασιών που επιτρέπουν τον εντοπισμό ακόμα και υποθετικών απειλών για την ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή. Για παράδειγμα, για να εντοπίσει μία απειλή προσωπικού συμφέροντος που σχετίζεται με την ύπαρξη χρηματοοικονομικών ή εμπορικών σχέσεων, η ελεγκτική εταιρεία πρέπει ενδεχομένως να διατηρεί και να ενημερώνει τακτικά μια βάση δεδομένων (παραδείγματος χάρη κατάλογο «απαγορευμένων» πελατών).

Αυτή η βάση δεδομένων μπορεί να παρέχει σε όλους τους εταίρους, διευθυντές και υπαλλήλους πληροφορίες για τους ελεγχόμενους πελάτες για τους οποίους ενδέχεται να προκύψει απειλή προσωπικού συμφέροντος υπό ορισμένες προϋποθέσεις.

Η βάση δεδομένων πρέπει να είναι διαθέσιμη σε όλα τα πρόσωπα στην ελεγκτική εταιρεία τα οποία ενδέχεται να είναι σε θέση να επηρεάσουν το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου. Η καλή λειτουργία του συστήματος διασφαλίσεων προϋποθέτει ότι τα πρόσωπα αυτά παρέχουν στην ελεγκτική εταιρεία πληροφορίες που αφορούν τόσο αυτά τα ίδια όσο και τους πελάτες.

(δ) εσωτερικός έλεγχος της τήρησης των μέτρων διασφάλισης.

Αυτό σημαίνει ότι:

Ανάλογα με το μέγεθος και τη διάρθρωση της, μια ελεγκτική εταιρεία η ένα δίκτυο ενδέχεται να θεωρήσει σκόπιμο να θεσπιστεί διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου για να εξασφαλίσει ότι διεξάγονται διαβουλεύσεις στην επιχείρηση η στο δίκτυο σε περίπτωση αμφιβολίας για τον κίνδυνο που αντιπροσωπεύει ένας πελάτης. Στις διαβουλεύσεις αυτές συμμετέχουν έμπειροι εταίροι που δεν έχουν καμία ανάμιξη στις υποθέσεις του ελεγχόμενου πελάτη κι οι οποίοι δεν είναι εκτεθειμένοι στον κίνδυνο για την ανεξαρτησία.

(ε) για κάθε ελεγχόμενο πελάτη , συνοπτική παρουσίαση των πιθανών απειλών για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή και της αξιολόγησης του σχετικού κινδύνου, περιλαμβανομένης της αιτιολόγησης των σχετικών συμπερασμάτων.

Βασικός σκοπός της τεκμηρίωσης από τον Ορκωτό ελεγκτή της αξιολόγησης της ανεξαρτησίας του έναντι ενός ελεγχόμενου πελάτη είναι να καταδείξει ότι η αξιολόγηση αυτή έγινε με ορθό τρόπο. Η τεκμηρίωση πρέπει να περιληφθεί στο φάκελο ελέγχου.

(στ) διορισμός έμπειρων επαγγελματιών του κλάδου επιφορτισμένων με την επικαιροποίηση της πολιτικής ανεξαρτησίας, την έγκαιρη ανακοίνωση των προσαρμογών της και την εποπτεία της καλής λειτουργίας του συστήματος διασφάλισης.

Η παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τις πολιτικές ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να αποτελεί αναπόσπαστη λειτουργία του εσωτερικού του συστήματος ελέγχου ποιότητας. Οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες μπορούν να αναθέτουν τα καθήκοντα αυτά σε ειδικούς στον τομέα του ελέγχου ποιότητας η ακόμη και σε ειδικούς σε θέματα ανεξαρτησίας του ελεγκτή.

Αυτό μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένο για μικρομεσαίες ελεγκτικές εταιρείες, οι οποίοι συνήθως αξιολογούν την ανεξαρτησία τους κατά περίπτωση. Ωστόσο, οι εταιρείες αυτές πρέπει τουλάχιστον να ζητούν από έναν εταίρο που δεν συμμετέχει στην ομάδα που είναι

επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή να εξακριβώσει τη συμμόρφωση με την πολιτική ανεξαρτησίας.

Στην περίπτωση των ελεγκτών που ασκούν δραστηριότητα σε ατομική βάση ή σε μικρές κοινοπραξίες στις οποίες είτε όλοι οι εταίροι συμμετέχουν στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή, είτε η συμμετοχή άλλου εταίρου που δεν συμμετέχει στην ομάδα αυτή που αυξάνει τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία (παραδείγματος χάρη διότι αυτός ο εταίρος παρέχει στον πελάτη σημαντικές μη ελεγκτικές υπηρεσίες), ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να ζητά είτε τη συμβουλή του ρυθμιστικού οργάνου του κλάδου,

Η σύσταση της επιτροπής για τη διασφάλιση της ποιότητας των νόμιμου του ελέγχου στην Ευρωπαϊκή Ένωση συνιστά τη θέσπιση διαδικασιών για τον ποιοτικό έλεγχο της συμμόρφωσης του Ορκωτού ελεγκτή με τις αρχές και τους κανόνες της επαγγελματικής δεοντολογίας, περιλαμβανομένων των κανόνων ανεξαρτησίας.

Εφόσον τα προτεινόμενα συστήματα ασφαλείας της ποιότητας υπόκεινται στην εποπτεία δημόσιων φορέων, μπορούν επίσης να επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο το κοινό αντιλαμβάνεται τα θέματα ανεξαρτησίας.

4.6.2. ΜΕΤΡΑ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

Ιδιοκτησιακό καθεστώς και έλεγχος των ελεγκτικών εταιρειών όπου σύμφωνα με το άρθρο 2 της 8^{ης} εταιρικού δικαίου, για να χορηγηθεί σε ελεγκτική εταιρεία άδεια διενέργειας νόμιμων ελέγχων, η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της πρέπει να κατέχεται από ορκωτούς ελεγκτές.

Τα πρόσωπα αυτά πρέπει να έχουν λάβει άδεια από αρμόδια αρχή κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή να είναι φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες που πληρούν τουλάχιστον τις ελάχιστες προϋποθέσεις που προβλέπει η οδηγία. Ελλείψει άλλων περιορισμών, αυτό που θα επέτρεπε στις ελεγκτικές εταιρείες να αντλούν κεφάλαια είτε με ιδιωτική τοποθέτηση είτε με δημόσια εγγραφή.

Ορισμένα κράτη μέλη θεωρούν ωστόσο ότι αυτός ο τρόπος χρηματοδότησης αντιπροσωπεύει σοβαρό κίνδυνο για την ανεξαρτησία του Ορκωτού ελεγκτή και για το λόγο αυτό επέβαλαν πιο περιοριστικούς κανόνες για τη διάρθρωση του κεφαλαίου των ελεγκτικών εταιρειών (περιορίζοντας για παράδειγμα στα 25% του κεφαλαίου τους τη συμμετοχή προσώπων που δεν είναι ορκωτοί ελεγκτές, η επιτρέποντας την απόκτηση μειοψηφικής συμμετοχής μόνο από μέλη ορισμένων ρυθμιζομένων επαγγελμάτων).

Εκφράστηκαν τις ανησυχίες για το εάν η κατοχή της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου επαρκή να εξασφαλίσει ότι η εταιρεία ελέγχεται από ορκωτούς ελεγκτές. Για παράδειγμα, εάν ένας μέτοχος που δεν είναι ελεγκτής κατέχει το 49% των δικαιωμάτων ψήφου και το υπόλοιπο 51% κατανέμεται μεταξύ περισσοτέρων ορκωτών ελεγκτών, ο μέτοχος αυτός θα έχει το πραγματικό έλεγχο της ελεγκτικής εταιρείας.

Πρέπει συνεπώς να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις απειλές που μπορούν να προκύψουν στις περιπτώσεις αυτές για την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών, καθώς και στα μέτρα διασφάλισης που είναι

αναγκαία για να αποφευχθούν παρόμοιες καταστάσεις.

Τα μέτρα αυτά μπορούν για παράδειγμα να περιλαμβάνουν τον περιορισμό των δικαιωμάτων ψήφου ενός μετόχου που δεν είναι ελεγκτής στο 5% ή στο 10% του συνόλου. Όταν μικρός αριθμός ορκωτών ελεγκτών κατέχουν την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου σε μια ελεγκτική εταιρεία, ενδέχεται να είναι σκόπιμο να επιτραπεί σε ορισμένα πρόσωπα να κατέχουν μεγαλύτερη συμμετοχή, ιδίως εάν είναι μέλη ρυθμιζόμενου επαγγέλματος (παραδείγματος χάρη οι δικηγόροι, συμβολαιογράφοι) ή εάν ασκούν τα επαγγελματικά τους καθήκοντα στην ελεγκτική εταιρεία ή σε επιχείρηση του δικτύου (παραδείγματος χάρη διαχείριση υπάρχει άλλων συμβουλών).

Ο κίνδυνος επηρεασμού της ανεξαρτησίας του Ορκωτού ελεγκτή λόγω των σχέσεων μεταξύ του Ορκωτού ελεγκτή, της ελεγκτικής εταιρείας, ενός μη ελεγκτή μετόχου της και ενός ελεγχόμενου πελάτη πρέπει να εκτιμηθεί με βάση το φάσμα των προσώπων στα οποία εφαρμόζεται η απαίτηση ανεξαρτησίας, και στα οποία εξετάζονται οι χρηματοοικονομικές και εμπορικές σχέσεις μεταξύ αυτών των προσώπων.

Επιπλέον στην όγδοη οδηγία θα περιληφθεί υποχρέωση εφαρμογής συστημάτων διασφάλισης ποιότητας σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στη σύσταση.

4.7. ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ

Για να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να αποκτήσουν ένα ευρύ φάσμα γνώσεων, να αναπτύξουν ικανότητες και να κατανοήσουν τις αξίες του επαγγέλματος. Συνεπώς, η κατάλληλη εκπαίδευση και κατάρτιση είναι απολύτως απαραίτητες. Στο πλαίσιο αυτό και για να επιτευχθεί η εναρμόνιση, η 8^η οδηγία περιλαμβάνει τα μαθήματα τα οποία πρέπει να καλύπτεται το πρόγραμμα σπουδών των ορκωτών ελεγκτών.

Για να εξασφαλισθεί η επικαιρότητα και συνάφεια των εκπαιδευτικών απαιτήσεων, το περιεχόμενο του προγράμματος σπουδών πρέπει να αξιολογηθεί βάσει των σχετικών εξελίξεων στις επιχειρηματικές πρακτικές και στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση (παραδείγματος χάρη κανονισμός ΔΛΠ), λαμβάνοντας υπόψη την έρευνα και τις εξελίξεις σε διεθνές επίπεδο.

Η αξιολόγηση αυτή θα πρέπει να βασιστεί σε διεθνείς εκπαιδευτικές κατευθυντήριες γραμμές όπως τα διεθνή εκπαιδευτικά πρότυπα για λογιστές (International Education Standards for Professional Accountants) τις IFAC.

Οι αναθεωρημένες απαιτήσεις θα πρέπει ενσωματωθούν κατά το δυνατό στις αρχές, ούτως ώστε να υπάρχει η απαιτούμενη ευελιξία για τη στενότερη παρακολούθηση των βέλτιστων πρακτικών. Η προσέγγιση αυτή έπρεπε να μειώσει την αναμονή στο ισχύον πρόγραμμα σπουδών που υπήρξε ιδιαίτερα χρήσιμη στο πλαίσιο της διεύρυνσης της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η 8^η οδηγία πρέπει επίσης να περιλαμβάνει

συγκεκριμένα την αρχή της συνεχούς επιμόρφωσης.

4.8. ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ

Τα συστήματα πειθαρχικών κυρώσεων αποτελούν ένα σημαντικό μέσο διόρθωσης και πρόληψη της ανεπαρκούς ποιότητας των ελέγχων. Ταυτόχρονα αποτελούν επίσης μέσο απόδειξης της αξιοπιστίας του επαγγέλματος των ορκωτών ελεγκτών έναντι του κοινού. Η 8^η οδηγία ήδη απαιτεί την επιβολή κατάλληλων κυρώσεων. Πέραν αυτού, η σύσταση της επιτροπής για τη διασφάλιση της ποιότητας απαιτεί τη συστηματική σύνδεση μεταξύ αρνητικών αποτελεσμάτων στους ελέγχους ποιότητας και κυρώσεων βάσει του Πειθαρχικού συστήματος.

Μολονότι μπορεί να αποδειχθεί δύσκολη εναρμόνιση των κυρώσεων εξαιτίας των διαφορών που υφίσταται μεταξύ δικαστικών και νομικών συστημάτων, η Επιτροπή που εξετάζει τη λήψη περαιτέρω μέτρων προς την κατεύθυνση της σύγκλισης των πειθαρχικών διαδικασιών ιδίως όσον αφορά τη διαφάνεια και τη δημοσιότητα. Στην οδηγία θα περιληφθούν υποχρέωση συνεργασίας σε διασυνοριακές περιπτώσεις, κατά το πρότυπο της οδηγίας για την καταχρηστική συμπεριφορά στην αγορά.

Συγκεκριμένα, τα συστήματα πειθαρχικών κυρώσεων πρέπει να υπόκειται σε εξωτερική δημόσια εποπτεία. Η υφιστάμενη απαίτηση επιβολής κατάλληλων κυρώσεων στην 8^η οδηγία θα ενισχυθεί με την απαίτηση όλα τα κράτη μέλη να διαθέτουν ένα κατάλληλο και αποτελεσματικό σύστημα επιβολής κυρώσεων.

Κατά τη συζήτηση της μελέτης στους κόλπους της επιτροπής ελεγκτικών θεμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης συμφωνήθηκε ότι οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να φέρουν την ευθύνη των αποτυχιών τους. Ωστόσο, ο κλάδος των ορκωτών ελεγκτών προβληματίζεται όσον αφορά την έννοια της αλληλέγγυας και απεριόριστης ευθύνης η οποία

συνεπάγεται ότι οι ενάγοντες μπορούν να απαιτήσουν ολοσχερή αποζημίωση από ένα μέρος, ανεξαρτήτως του στοιχείου της αναλογικότητας.

Η Επιτροπή θεωρεί ότι η ευθύνη των ορκωτών ελεγκτών λειτουργεί, πρωτίστως, ως κίνητρο για την ποιότητα των ελέγχων και θεωρεί ότι η εναρμόνιση ή ο περιορισμός της ευθύνης των ελεγκτών δεν είναι απαραίτητα. Ωστόσο, ενδέχεται να χρειαστεί να εξεταστεί ο ευρύτερος οικονομικός αντίκτυπος των καθεστώτων ευθύνης που ισχύει σήμερα.

4.9.ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΠΤΥΧΕΣ ΤΗΣ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ – ΝΟΜΟΣ SARBANES – OXLEY ΚΑΙ ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Η παρούσα ανακοίνωση ενισχύει την υφιστάμενη πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον τομέα του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου των επιχειρήσεων και προτεινόμενες δράσεις και οι συνέπειές τους πρέπει να εξεταστούν επίσης βάση το ευρύτερο διεθνές πλαίσιο της παγκόσμιας Κεφαλαιαγοράς.

Από την άποψη αυτή, ο νόμος και τα ακόλουθα μέτρα εφαρμογής της SEC και του PCAOB παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον και έχουν μεγάλη σημασία.

Από την εποχή της τελικής νομοθετικής φάσης της έκδοσης του νόμου SOA, στα μέσα Ιουλίου 2002, η Επιτροπή εξέφρασε σοβαρές επιφυλάξεις ως προς τα προταθέντα μέτρα. Συγκεκριμένα, ιδιαίτερη ανησυχία προκαλούν οι περιττές επιπτώσεις του νόμου SOA για τις εταιρείες και τους ορκωτούς ελεγκτές της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Μολονότι η Επιτροπή συμμερίζεται τους στόχους του SOA και υποστηρίζει πολλά από τα μέτρα που περιλαμβάνει, οι διαφορές στο πολιτισμικό και νομικό περιβάλλον της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαιτούν την αμοιβαία αναγνώριση από μέρους των Η.Π.Α. εξίσου αποτελεσματικών ευρωπαϊκών λύσεων. Μία διατλαντική (και

παγκόσμια) κεφαλαιαγορά δεν μπορεί να επιτευχθεί παρά μόνο όταν η Ευρωπαϊκή Ένωση και οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής αναγνωρίσουν αμοιβαία την ισοδυναμία κανονιστικών συστημάτων υψηλής ποιότητας.

Η Επιτροπή σε συντονισμό με τα κράτη μέλη, προσδιόρισε 7 κύριους τομείς ενδιαφέροντος που διαιρούνται γενικά σε θέματα εταιρικής διακυβέρνησης και σε θέματα λογιστικού ελέγχου. Οι εν λόγω 7 τομείς είναι η πιστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, η εγγραφή ελεγκτικών εταιρειών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, η άμεση πρόσβαση των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής σε ελεγκτικά γραφεία εργασίας Ευρωπαϊκής Ένωσης, η ανεξαρτησία του ορκωτών ελεγκτών, τα δάνεια προς τις διοικήσεις των τραπεζών και λαϊκές επιτροπές.

Βάσει της ανάλυσης αυτής η Επιτροπή διεξήγαγε κανονιστικές διαβουλεύσεις, κυρίως με την SEC αλλά και με τους αρμόδιους για τη λήψη αποφάσεων στο Κογκρέσο των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής και συμμετείχε σε διεθνή συζητήσεις στρογγυλής Τραπέζης όσον αφορά την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών και την εγγραφή ξένων ελεγκτικών εταιρειών στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής μέσω του PCAOB.

Βασικός στόχος των διαβουλεύσεων αυτών ήταν η αναγνώριση της αδυναμίας των κανονιστικών προσεγγίσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσον αφορά την προστασία των επενδυτών και των άλλων ενδιαφερόμενων μερών, με τους κανόνες των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής.

Τα αποτελέσματα των ενεργειών αυτών είναι ανάμικτα. Η SEC και το PCAOB δεν αναγνώρισαν την έννοια της αδυναμίας ως βάση για τη χορήγηση γενικών απαλλαγών που θα καλύπτουν ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση, κατά τη λήψη των αποφάσεών τους. Υποχωρήσεις που έκαναν οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής στους κανόνες που θέσπισαν μέχρι στιγμής, αποσκοπούν κυρίως στην επίλυση ορισμένων νομικών συγκρούσεων.

Την Επιτροπή απασχολεί ιδιαίτερα η υποχρεωτική εγγραφή ελληνικών εταιρειών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής μέσω του PCAOB, μέχρι τον Απρίλιο του 2004. Η Επιτροπή συνεχίζει να αντιτίθεται στην ιδέα της εγγραφής των ελεγκτικών εταιρειών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τους κάτωθι λόγους :

- ⊕ *ισοδύναμα συστήματα εγγραφής και εποπτείας έχουν ήδη δημιουργηθεί στα κράτη μέλη (και μάλιστα από τα τέλη της δεκαετίας του 1980),*
- ⊕ *οι δράσεις που προτείνονται στην παρούσα ανακοίνωση δείχνουν ότι η πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιβεβαιώνει γενικά την κανονιστική ισοδυναμία*
- ⊕ *το σύστημα εποπτείας του PCAOB δεν έχει ακόμα αναπτυχθεί πλήρως με αποτέλεσμα να μην είναι ακόμα σαφές ποιες θα είναι οι συνέπειες της εγγραφής ξένων εταιρειών τώρα ή μελλοντικά,*
- ⊕ *υπάρχουν σημαντικές συγκρούσεις δικαίου τόσο με την Ευρωπαϊκή όσο και με την εκάστοτε Εθνική νομοθεσία όσον αφορά την προστασία των δεδομένων και το επαγγελματικό απόρρητο.*

Για τους λόγους αυτούς, η Επιτροπή εμμένει στην πρότασή της για μια ανάπαυλα που θα επιτρέψει να συζητήσουν και να επιλυθούν τα θέματα κρατικής με σκοπό την αποτελεσματική επιτήρηση των ελεγκτικών εταιρειών της Ευρωπαϊκής Ένωσης βάσει της αρχής του ελέγχου από τη χώρα καταγωγής και της αρχής της αμοιβαίας αναγνώρισης.

Τη θέση αυτή, μάλιστα, υποστήριξαν οι υπουργοί οικονομικών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην ανεπίσημη σύνοδο του Συμβουλίου ECOFIN που πραγματοποιήθηκε στις 5 Απριλίου. Λαμβάνοντας υπόψη την ικανοποιητική απόφαση του PCAOB, η Επιτροπή ζητά επιτακτικά από την SEC η οποία δεν έχει ακόμα εγκρίνει τον κανόνα του PCAOB(η έγκριση αναμένεται στα μέσα Ιουνίου) να απαλλάξει τις ελεγκτικές εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης από την υποχρέωση εγγραφής βάση

του μέρους 106 του νόμου SOA.

Το θέμα αυτό θα μπορούσε να συζητηθεί περαιτέρω στα πλαίσια του κανονιστικού διαλόγου μεταξύ Ευρωπαϊκής Ένωσης και ΗΠΑ όσον αφορά τις χρηματοπιστωτικές αγορές ή σε ένα ευρύτερο διεθνές πλαίσιο. Σε περίπτωση που οι προσπάθειες αυτές αποτύχουν, η Ευρωπαϊκή Ένωση θα χρειασθεί να εξετάσει παράλληλες λύσεις παραδείγματος χάρη να απαιτήσει την εγγραφή ελεγκτικών εταιρειών των ΗΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση, μέτρο το οποίο ωστόσο δεν θα συμβάλει στη δημιουργία μιας αποτελεσματικής και αποδοτικής όσον αφορά το κόστος παγκόσμιας αγοράς.

Οι ΗΠΑ πρέπει να κατανοήσουν ότι δεν είναι αποδεκτά για την Ευρωπαϊκή Ένωση να υποχρεώνονται οι ελεγκτικές εταιρείες της να υπόκεινται στις κανονιστικές ρυθμίσεις των Ηνωμένων Πολιτειών. Η Ευρωπαϊκή Ένωση οφείλει να προσπαθήσει να διαπραγματευθεί με τις ΗΠΑ για την εξεύρεση μιας ικανοποιητικής λύσης πολύ πριν τον Απρίλιο του 2004, που αποτελεί την τελευταία προθεσμία εγγραφής αλλοδαπών ελεγκτικών εταιρειών στις ΗΠΑ.

Δεδομένου ότι η Ευρωπαϊκή κεφαλαιαγορά λειτουργεί μέσα σε ένα παγκόσμιο πλαίσιο, η επέκταση της εφαρμογής των αρχών που θα συμπεριληφθούν στη νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε εξωκοινοτικές ελεγκτικές εταιρείες που διεξάγουν ελέγχους σε σχέση με την κεφαλαιαγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πρέπει να συμβάλει στην πρόοδο στο θέμα της αναγνώρισης ισοδύναμων λύσεων σε αλλά κανονιστικά συστήματα.

4.9.1. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ SARBANES – OXLEY ΣΤΑ ΕΞΗΣ :

Οι κάτωθι δράσεις που περιλαμβάνει στην παρούσα ανακοίνωση παρουσιάζουν ενδιαφέρον από διεθνή άποψη:

(α) Ελεγκτικά πρότυπα

Υποχρεωτική χρησιμοποίηση υψηλής ποιότητας ΔΕΠ στην Ευρωπαϊκή Ένωση όχι μόνο θα συμβάλει στη δημιουργία ενιαίας εσωτερικής αγοράς ελεγκτικών υπηρεσιών αλλά θα παράσχει μια σταθερή βάση για την αμοιβαία αναγνώριση σε διεθνές επίπεδο των λογιστικών ελέγχων που πραγματοποιούνται σε τρίτες χώρες από ορκωτούς ελεγκτές τρίτων χωρών.

Η ομάδα συζήτησης για τη χρηματοπιστωτική σταθερότητα (Financial Stability Forum - FSF) χαρακτήρισε τα ΔΕΠ ως ένα από τα δώδεκα βασικά πρότυπα που απαιτούνται για υγιή χρηματοπιστωτικά συστήματα. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή σημειώνει με λύπη ότι η προσέγγιση των ΗΠΑ έναντι των ελεγκτικών προτύπων, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο νομό SOA, καθώς και η πρόσφατη απόφασή του PCAOB σχετικά με την θέσπιση ελεγκτικών προτύπων στις ΗΠΑ, δεν κινούνται προς την κατεύθυνση της αμοιβαίας αποδοχής ενός περιεκτικού συνόλου διεθνώς αποδεκτών και υψηλής ποιότητας ελεγκτικών προτύπων.

Τέλος, η εφαρμογή μίας πειστικής στρατηγικής από μέρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσον αφορά την υποχρεωτική χρήση ΔΕΠ για όλους τους υποχρεωτικούς λογιστικούς έλεγχος που θα πραγματοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση από το 2005 και μετά, θα μπορούσε να επηρεάσει σημαντικά τα τεκτονόμενα σε άλλες χώρες.

Μια τέτοια τακτική θα μπορούσε να δώσει το έναυσμα για μια παγκόσμια σύγκλιση παρόμοια με εκείνη για την οποία ενήργησε ως καταλύτης η έκδοση του κανονισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με την υιοθέτηση των ΔΛΠ(IAS), την οποία ακολούθησαν η Αυστραλία

και η Ν. Ζηλανδία.

(β) Δημόσια εποπτεία

Η ύπαρξη ενός μηχανισμού συντονισμού των εθνικών συστημάτων δημόσιας εποπτείας σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης θα μπορούσε επίσης να αποτελέσει μια σημαντική πλατφόρμα κανονιστικό διάλογου για θέματα ελεγκτικής πολιτικής με κανονιστικούς φορείς τρίτων χωρών περιλαμβανομένων του PCAOB και/ή της SEC.

(γ) Ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών

Ο νόμος Sarbanes - Oxley και ο επακόλουθος κανόνας εφαρμογής της SEC περί ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών εισήγαγε στις ΗΠΑ μια περιοριστικότερη και βασιζόμενη σε κανόνες προσέγγιση. Η προσέγγιση αυτή, αφενός, δεν ανταποκρίνεται στην προσέγγιση της Ευρωπαϊκής Ένωσης που βασίζεται στη θέσπιση βασικών αρχών και μέτρων ασφαλείας κατά των κινδύνων ενώ, αφετέρου, δεν ανταποκρίνεται στον κώδικα δεοντολογίας της IFAC που σε γενικές γραμμές πλησιάζει την προσέγγιση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (την οποία μάλιστα συνιστά IOSCO).

Παρ' ότι η τελική απόφαση της SEC, στις 22 Ιανουαρίου 2003, επέλυσε διάφορα προβλήματα, η Επιτροπή εκφράζει τη λύπη της για το γεγονός ότι η SEC δεν έλαβε υπόψη την πρόταση της επιτροπής για πλήρη απαλλαγή.

Η Επιτροπή θα συνεχίσει τον κανονιστικό διάλογο με τη SEC και την PCAOB όσον αφορά την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών και άλλα ελεγκτικά θέματα με σκοπό την επίτευξη κατάλληλων λύσεων που θα προστατεύουν αποτελεσματικά και ουσιαστικά τα συμφέροντα των επενδυτών και άλλων ενδιαφερομένων μερών.

(δ) Διασφάλιση ποιότητας

Ο νόμος SOA άλλαξε δραστικά το σύστημα διασφάλισης της ποιότητας όσον αφορά τις ελεγκτικές εταιρείες των ΗΠΑ (και ενδεχομένως όσον αφορά τις αλλοδαπές ελεγκτικές εταιρείες) αναθέτοντας την αρμοδιότητα της πραγματοποίησης επιθεωρήσεων στο PCAOB.

Κατ' ουσίαν, η σύσταση της επιτροπής για τη διασφάλιση της ποιότητας βαίνει πέραν της προσέγγισης που ακολουθείται στο νόμο SOA όσον αφορά τη διασφάλιση της ποιότητας. Η Επιτροπή, ως εκ τούτου, θα παρακολουθήσει εκ του σύνεγγυς τις εξελίξεις στις ΗΠΑ προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξασφαλίσει την ισοδυναμία της μελέτης να παραιτηθεί (μελλοντικής) διασφάλισης της ποιότητας των ΗΠΑ για τις αμερικανικές ελεγκτικές εταιρείες που πραγματοποιούν λογιστικούς έλεγχος σε σχέση με την κεφαλαιαγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΑΣΚΗΣΗ (ΔΕΗ)

ΟΜΙΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΔΕΗ

ΕΝΟΠΙΟΗΜΕΝΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΙ ΤΗΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ, 1998, 1999, 2000, 2001 ΚΑΙ 2002 ΚΑΙ 30ης ΙΟΥΝΙΟΥ, 2002 ΚΑΙ 2003 (Σε χιλιάδες Ευρώ)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	Σημείωση	1998*	1999	31η Δεκεμβρίου 2000	2001	2002	30η Ιουνίου, 2002	2003
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ								
Χρηματικά Διαθέσιμα	6	57.297	74.814	13.952	47.278	28.407	40.827	36.401
Χρεόγραφα	7	47.616	58.500	60.463	27.328	12.567	20.930	14.627
Πάγια	8	480.517	489.449	501.257	537.938	560.543	541.946	626.050
Χρεώστες Διάφοροι	9	204.913	209.335	89.104	108.091	79.265	110.291	70.219
Αποθέματα	10	489.318	577.458	568.681	560.009	558.433	559.625	541.204
Απαιτήσεις από ΟΑΠ-ΔΕΗ	21	0	0	272.569	167.759	61.294	151.597	2.487
Χρηματοοικονομικά προϊόντα	24	0	0	0	0	8.740	9.182	10.346
Λοιπές βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις	11	20.349	30.866	51.601	6.016	6.166	8.208	9.187
Σύνολο Κυκλοφορούντος Ενεργητικού		1.300.010	1.440.422	1.557.627	1.454.419	1.315.415	1.442.606	1.310.521
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ								
Επενδύσεις σε συνδεδεμένες εταιρείες	13	0	0	875	2.298	29.240	11.882	19.880
Ενοσημίες ακινητοποιήσεις	14	4.871.307	5.245.743	5.783.486	6.247.492	8.987.619	6.376.714	8.965.432
Λοιπές ακινητοποιήσεις	15	1.409	1.332	3.709	3.941	2.219	2.950	6.606
Αναβληόμενες φορολογικές απαιτήσεις	18	81.467	89.667	94.958	96.283	138.300	184.589	154.188
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	16	97.984	88.144	64.534	21.825	13.448	16.051	13.394
Σύνολο Παγίου Ενεργητικού		5.052.167	5.424.886	5.947.562	6.371.839	9.170.826	6.592.186	9.159.500
Σύνολο Ενεργητικού		6.352.177	6.865.308	7.505.189	7.826.258	10.486.241	8.034.792	10.470.021
ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΚΑΙ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ								
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις								
Προμηθευτές και πιστωτές διάφοροι	17	429.020	445.646	551.300	494.796	581.434	471.713	587.191
Μερίσματα πληρωτέα	30	2.732	5.077	0	0	99	74.955	116.074
Φόρος εισοδήματος πληρωτέος		0	18.662	22.670	126.676	200.269	235.493	94.165
Διηλεκτρικές και λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	19	72.713	93.928	102.435	107.445	108.703	134.767	144.182
Χρηματοοικονομικά προϊόντα	24	0	0	0	69.382	80.543	56.673	70.910
Βραχυπρόθεσμος δανεισμός	22	103.756	64.554	29.770	2.104	103.400	55.302	53.676

Μακροπρόθεσμος δανειαμός - πληρωτέος στην επόμενη χρήση	23	788.481	728.877	583.478	426.406	749.595	862.433	639.981
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		1.396.702	1.356.744	1.289.653	1.226.809	1.824.043	1.891.336	1.706.179
Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις								
Μακροπρόθεσμος δανειαμός	23	3.476.916	3.875.536	4.511.968	4.411.777	3.377.534	3.704.762	3.362.696
Προβλέψεις για κινδύνους	20	151.043	164.329	178.163	184.872	429.530	445.847	429.069
Αναβυθιλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	18	80.613	90.550	101.520	105.177	28.413	110.289	40.090
Συμμετοχές Καταναλωτών και Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων	25	883.175	937.444	971.272	1.102.597	1.195.147	1.144.293	1.226.810
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	26	326.346	338.835	332.719	332.690	344.434	343.140	355.561
Σύνολο Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων		4.918.093	5.406.694	6.095.642	6.137.113	5.375.058	5.748.331	5.414.226
Ιδία Κεφάλαια								
Μετοχικό κεφάλαιο	27	0	0	645.635	680.851	1.067.200	679.760	1.067.200
Εισφορές Ελληνικού Δημοσίου	27	113.858	113.858	0	0	0	0	0
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	27	0	0	0	106.679	106.679	106.679	106.679
Τακικό αποθεματικό	28	0	0	0	0	11.127	0	11.127
Υπεραξία αναπροσαρμογής παγίων περιουσιακών στοιχείων	14	0	0	0	0	2.547.711	0	2.546.583
Κεφαλαιοποιηθείσες υπεραξίες αναπροσαρμογής παγίων περιουσιακών στοιχείων	14, 27	0	0	(531.777)	(531.777)	(947.342)	(531.777)	(947.342)
Αποθεματικά	29	193.778	235.957	227.343	219.397	208.436	216.238	210.496
Αποτελέσματα, Κέρδη/ (Ζημιές) εις νέο		(270.254)	(247.945)	(221.307)	(12.814)	293.329	(75.775)	354.873
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων		37.382	101.870	119.894	462.336	3.287.140	395.125	3.349.616
Σύνολο Ποθητικού και Ιδίων Κεφαλαίων		6.352.177	6.865.308	7.505.189	7.826.258	10.486.241	8.034.792	10.470.021

* Ο ισολογισμός της 31ης Δεκεμβρίου 1998 δεν απεικονίζει μια σημαντική υποχρέωση προς τους εργαζόμενους και συνταξιούχους της Εταιρίας. Το Ελληνικό Δημόσιο ανέλαβε την υποχρέωση αυτή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2773/1999, όπως ισχύει από 22 Δεκεμβρίου 1999 (σημείωση 21)

Ισοτιμία που χρησιμοποιήθηκε για τη μετατροπή των ποσών σε Ευρώ για τα έτη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2001: Δρχ. 340,75 προς Ευρώ 1,00 (σημείωση 5). Οι συνημμένες σημειώσεις αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτών των ισολογισμών.

ΟΜΙΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΔΕΗ

ΕΝΟΠΙΟΠΗΜΕΝΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΧΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΑΝ ΤΗΝ 31η ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ, 1998, 1999, 2000, 2001 ΚΑΙ 2002 ΚΑΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΞΑΜΗΝΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΑΝ ΤΗΝ 30ή ΙΟΥΝΙΟΥ, 2002 ΚΑΙ 2003 (Σε χιλιάδες Ευρώ - εκτός των ποσών ανά μετοχή)

Σημείωση	1998 *	1999 *	31η Δεκεμβρίου, 2000	2001	2002	30η Ιουνίου, 2002	2003
ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ							
Πωλήσεις	2.465.092	2.632.587	2.835.759	3.052.957	3.318.430	1.600.762	1.775.976
Λοιπές πωλήσεις	26.007	26.976	32.405	38.430	102.276	22.571	139.211
	32	2.491.099	2.659.563	3.091.387	3.420.706	1.623.333	1.915.187
ΕΣΟΔΑ							
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	33	637.673	680.373	684.948	731.034	390.620	433.498
Επίδομα συντάξεων	21	126.357	134.266	0	0	0	0
Αγνίτιες		377.001	382.125	407.031	398.539	195.279	255.915
Υγρά καύσιμα		304.596	321.444	485.632	435.090	205.009	218.984
Φυσικό αέριο		53.326	111.915	274.717	314.163	272.650	133.240
Αποσβέσεις	34	157.004	177.928	214.354	216.032	243.552	215.230
Πρόβλεψη αποτίμησης παγίων στοιχείων		0	0	43.357	0	0	0
Συντηρήσεις και παροχές τρίτων		56.376	70.788	79.281	65.450	64.479	28.724
Υδρικά και αναλόωμα		57.109	65.682	70.139	69.382	72.357	50.217
Τέλη πρόσβασης και χρήσης δικτύου μεταφοράς	2	0	0	6.905	69.063	5.593	122.542
Αγορές ηλεκτρικής ενέργειας		46.597	17.180	31.322	122.988	149.345	64.210
Αμοιβές τρίτων		10.175	12.860	18.098	24.890	5.930	9.130
Φόροι - Τέλη		13.526	14.603	15.375	21.092	22.516	10.904
Πρόβλεψεις για κινδύνους		5.855	12.830	7.389	10.271	32.533	753
Πρόβλεψη για βραδέως κινούμενα αποθέματα		3.489	3.569	7.043	10.227	13.948	6.756
Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις	8, 9, 21	7.795	14.312	8.340	8.875	20.419	21.146
Λοιπά οργανικά έξοδα	35	43.545	43.375	71.721	48.053	22.128	23.995

ΚΕΡΔΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		590.675	596.313	449.417	608.396	750.246	353.545	318.620
Χρηματοοικονομικά έξοδα	36	(490.107)	(387.002)	(337.000)	(268.569)	(232.284)	(120.405)	(89.286)
Χρηματοοικονομικά έσοδα		37.902	45.083	33.535	19.639	16.914	8.616	20.018
Ζημιές από συνδεδεμένες επιχειρήσεις	13	0	0	0	0	0	0	(18.714)
Κέρδη (ζημιές) από συν/κες διαφορές		(150.697)	(201.300)	(95.660)	7.686	43.434	16.957	47.823
Λοιπά έσοδα (έξοδα)	37	27.111	37.312	15.363	31.351	14.622	4.895	8.829
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ		14.884	90.406	65.655	398.503	592.932	263.608	287.290
Φορος εισοδημάτων	18	(17.814)	(26.515)	(40.795)	(146.668)	(112.970)	(100.090)	(111.621)
ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ, ΚΕΡΔΗ (ΖΗΜΙΕΣ)		(2.930)	63.891	24.860	251.835	479.962	163.518	175.669
Κέρδη (ζημιές) ανά μετοχή, βασικά και απομειωμένα		(0,01)	0,29	0,11	1,14	2,07	0,70	0,76
Σταθμισμένος μέσος όρος αριθμού μετοχών		220.000.000	220.000.000	220.000.000	220.657.534	232.000.000	232.000.000	232.000.000

* Οι καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως για τα έτη 1998 και 1999, δεν περιλαμβάνουν πρόβλεψη για σημαντικές υποχρεώσεις προς τους εργαζόμενους και συνταξιούκους της Εταιρίας. Το επιδικαστικό Διαιτητικό ανέληψε τις υποχρεώσεις αυτές σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2773/1999, όπως ισχύει από 22 Δεκεμβρίου 1999 (σημείωση 21).

Ισομια που χρησιμοποιήθηκε για τη μετατροπή των ποσών σε Ευρώ για τα έτη μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2001: Δρχ. 340,75 προς Ευρώ 1,00 (σημείωση 5)

Οι σημαντικότερες σημειώσεις αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτών των καταστάσεων.

ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΥ Α.Ε.

Σημειώσεις επί των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων - (συνέχεια)
31 Δεκεμβρίου 1998, 1999, 2000, 2001 και 2002 και 30 Ιουνίου 2002 και 2003
(ποσά σε χιλιάδες Ευρώ, εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά)

	Αναφ.	1998	31η Δεκεμβρίου 1999	2000	2001
Ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα		1.002.641	1.057.054	1.199.034	1.834.106
- Μεταφορά επιχορηγήσεων και συμμετοχών καταναλωτών στα έσοδα επομένων χρήσεων	α	(883.175)	(937.444)	(977.799)	(1.107.117)
- Αντιλογισμός αναπροσαρμογής παγίων	β	(301.353)	(267.396)	(365.089)	(344.913)
- Λογισμός αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος	γ	854	(883)	(6.559)	(8.892)
- Λογισμός χρεογράφων και χρηματοοικονομικών προϊόντων στην πραγματική αξία	δ	23.457	29.238	22.327	(54.999)
- Λογισμός κόστους και αποσβέσεων εξόδων έκδοσης δανείων	ε	5.403	14.812	19.032	16.253
- Αποσβέσεις παγίων	στ	179.290	199.845	221.389	241.850
- Πρόσθετες αποσβέσεις παγίων	ζ	0	0	0	0
- Φόρος εισοδήματος	η	0	0	0	(135.530)
- Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης	θ	9.946	6.451	8.091	21.884
- Έξοδα μετοχοποίησης	ι	0	0	0	0
- Προμίσια	κ	0	0	0	0
- Μίσια	λ	0	0	0	0
- Λοιπά		319	193	(532)	(306)
		(965.259)	(955.184)	(1.079.140)	(1.371.770)
Ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ		37.382	101.870	119.894	462.336

	Αναφ.	31η Δεκεμβρίου 2002	30ή Ιουνίου 2003
Ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα		4.342.780	2.122.440
- Μεταφορά επιχορηγήσεων και συμμετοχών καταναλωτών στα έσοδα επομένων χρήσεων	α	(1.196.653)	(1.146.803)
- Αντιλογισμός υποχρεωτικής αναπροσαρμογής παγίων	β	(74.454)	(338.086)
- Λογισμός αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος	γ	109.886	74.301
- Λογισμός χρεογράφων και χρηματοοικονομικών προϊόντων στην πραγματική αξία	δ	(68.331)	(59.125)
- Λογισμός κόστους και αποσβέσεων εξόδων έκδοσης δανείων	ε	13.439	14.850
- Αποσβέσεις παγίων	στ	10.443	253.680
- Πρόσθετες αποσβέσεις παγίων	ζ	0	0
- Φόρος εισοδήματος	η	(8.717)	(237.734)
- Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης	θ	48.078	28.663
- Έξοδα μετοχοποίησης	ι	0	0
- Προμίσια	κ	0	(88.160)
- Μίσια	λ	116.000	0
- Κρατάληψη λιγνίτη		(5.108)	0
- Συνταξιοδοτικές παροχές (Σημείωση 21)		0	(212.798)
- Προβλεπή για επισφαλείς απαιτήσεις ΟΑΠ (Σημείωση 21)		0	(16.000)
- Λοιπά		(223)	(103)
		1.055.640	1.727.215
Ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ		3.287.140	395.125

ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΥ Α.Ε.

Σημειώσεις επί των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων - (συνέχεια)
31 Δεκεμβρίου 1998, 1999, 2000, 2001 και 2002 και 30 Ιουνίου 2002 και 2003
(ποσά σε χιλιάδες Ευρώ, εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά)

Παράρτημα



Ο ακόλουθος Πίνακας Συμφωνίας παρουσιάζει συνοπτικά την επίδραση των σημαντικότερων εγγραφών προσαρμογής επί των καθαρών αποτελεσμάτων της Εταιρίας για τις χρήσεις που έληξαν την 31η Δεκεμβρίου 1998, 1999, 2000, 2001 και 2002, καθώς και για τις εξαμηνιαίες περιόδους που έληξαν την 30ή Ιουνίου 2002 και 2003, οι οποίες εφαρμόστηκαν επί των καταστατικών οικονομικών καταστάσεων της Εταιρίας, προκειμένου αυτές να προσαρμοστούν στα ΔΠΧΠ

	Αναφ.	1998	31η Δεκεμβρίου		2001
			1999	2000	
Καθαρά κέρδη (ζημίες) σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα		(64.757)	5.224	(30.492)	354.826
- Μεταφορά επιχορηγήσεων και συμμετοχών καταναλωτών στα έσοδα επομένων χρήσεων	α	0	0	0	0
- Αντιπониσμός υποχρεωτικής αναπροσαρμογής παγίων	β	42.583	33.957	34.345	20.176
- Λογισμός αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος	γ	(5.174)	(1.737)	(5.676)	(2.333)
- Λογισμός χρεογράφων και χρηματοοικονομικών προϊόντων στην πραγματική αξία	δ	0	0		(25.837)
- Λογισμός κόστους και αποσβέσεων εξόδων έκδοσης δανείων	ε	2.826	9.409	4.220	(2.779)
- Αποσβέσεις παγίων	στ	27.507	20.555	21.544	20.461
- Αποσβέσεις παγίων	ζ	0	0	0	0
- Φόρος εισοδήματος	η	0	0	0	(135.530)
- Συνοληλαγματικές διαφορές απομνημης	θ	(4.790)	(3.495)	1.640	13.793
- Εξόδα μεταχοποίησης	ι	0	0	0	9.074
- Προμείρισμα	κ	0	0	0	0
- Μέρισμα	λ	0	0	0	0
- Λοιπά		(1.125)	(22)	(721)	(16)
		61.827	58.667	55.352	(102.991)
Καθαρά κέρδη (ζημίες) σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ		(2.930)	63.891	24.860	251.835

	Αναφ.	31η Δεκεμβρίου 2002	30ή Ιουνίου	
		2002	2002	2003
Καθαρά κέρδη σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα		417.940	248.644	211.370
- Μείων το αποτέλεσμα του 2001 σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα		(354.826)	-	-
		63.114	248.644	211.370
- Μεταφορά επιχορηγήσεων και συμμετοχών καταναλωτών στα έσοδα επομένων χρήσεων	α	0	0	0
- Αντιπониσμός αναπροσαρμογής παγίων	β	7.217	5.827	1.260
- Λογισμός αναβαλλόμενων φόρων	γ	(4.301)	3.714	4.212
- Λογισμός χρεογράφων και χρηματοοικονομικών προϊόντων στην πραγματική αξία	δ	(715)	128	19.929
- Λογισμός κόστους και αποσβέσεων εξόδων έκδοσης δανείων	ε	2.814)	(1.403)	48)
- Αποσβέσεις παγίων	στ	36.217)	11.820)	581)
- Αποσβέσεις αποσβέσεις παγίων	ζ	508.043)	0)	0)
- Φόρος εισοδήματος	η	146.075)	102.204)	109.233)
- Συνοληλαγματικές διαφορές απομνημης	θ	16.94)	5.779)	11.950)
- Εξόδα μεταχοποίησης	ι		0)	

5.2 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (ΔΠΧΠ)

A. Επιχορηγήσεις Επενδύσεων και Συμμετοχές Καταναλωτών στην Κατασκευή Παγίων Στοιχείων:

Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, οι επιχορηγήσεις και οι συμμετοχές καταναλωτών που εισπράττονται για τη χρηματοδότηση της αγοράς και ή κατασκευής παγίων στοιχείων της Εταιρείας καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια και αποσβένονται σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή των παγίων που αφορούν. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, οι ανωτέρω επιχορηγήσεις και συμμετοχές καταναλωτών καταχωρούνται ως έσοδα επομένων χρήσεων και αποσβένονται σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή των παγίων που αφορούν.

B. Υποχρεωτικές Αναπροσαρμογές Παγίων Στοιχείων:

Σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται περιοδικά (συνήθως κάθε τέσσερα χρόνια). Αυτές οι αναπροσαρμογές βασίζονται σε δείκτες (μη κλαδικούς) οι οποίοι ορίζονται μέσω Προεδρικών Διαταγμάτων. Λόγω του γεγονότος ότι οι αναπροσαρμογές αυτές δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του ΔΛΠ 16, αντιλογίσθησαν στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.

Γ. Αναβαλλόμενοι Φόροι Εισοδήματος:

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα δεν επιτρέπουν την αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος, κάτι το οποίο πραγματοποιείται υποχρεωτικά σύμφωνα με τις διατάξεις των ΔΠΧΠ.

Δ. Αποτίμηση Χρεογράφων και Χρηματοοικονομικών Προϊόντων:

Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, τα χρεόγραφα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους, ενώ, το θέμα της αποτίμησης των χρηματοοικονομικών προϊόντων δεν αντιμετωπίζεται. Όπως αναφέρεται και στη Σημείωση 4, τα ΔΠΧΠ απαιτούν την αποτίμηση των χρεογράφων και των χρηματοοικονομικών προϊόντων στην τρέχουσα τιμή τους.

Ε. Έξοδα Σύναψης Δανείων:

Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, τα έξοδα σύναψης δανείων αποσβένονται εφάπαξ εντός της χρήσης πραγματοποίησης ή ισόποσα σε μία πενταετία. Η Εταιρεία για τους σκοπούς σύνταξης των καταστατικών οικονομικών της καταστάσεων αποσβένει τα έξοδα αυτά εφάπαξ. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τα δάνεια παρουσιάζονται στο αποσβενόμενο κόστος και ως εκ τούτου τα έξοδα αυτά αποσβένονται σύμφωνα με τη διάρκεια των δανείων που αφορούν. Στην περίπτωση αλλαγής των όρων των δανείων τα κεφαλαιοποιηθέντα έξοδα σύναψης δανείων διαγράφονται ή αποσβένονται σε διαφορετική περίοδο, ανάλογα με τους όρους του δανείου που μεταβλήθηκαν.

ΣΤ. Λογισμός Αποσβέσεων Εξοπλισμού Ορυχείων και Μεταφοράς Σύμφωνα με την Ωφέλιμη Ζωή των Παγίων παρά με τους Συντελεστές που Ορίζει η Φορολογική Νομοθεσία:

Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, οι αποσβέσεις επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται βάσει συντελεστών που καθορίζει η φορολογική νομοθεσία και οι οποίοι μπορεί να διαφέρουν από την εκτιμώμενη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των παγίων. Έτσι αυξάνονται τα αποτελέσματα. Στα Διεθνή υπολογίζονται ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή των παγίων σύμφωνα με τον Ν/2190.

Z. Λογισμός Πρόσθετων Αποσβέσεων Παγίων Στοιχείων:

Η Εταιρεία καταχώρησε τα αποτελέσματα της ανά προσαρμογής των παγίων στοιχείων κατά τη διάρκεια της πρώτης υπερδωδεκάμηνης χρήσης (1 Ιανουαρίου 2001 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2002), ενώ για σκοπούς σύνταξης οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ η ανωτέρω αναπροσαρμογή καταχωρίστηκε στις 31 Δεκεμβρίου 2002. Οι επιπλέον αποσβέσεις που λογίστηκαν στα Βιβλία αντιλογίστηκαν.

Η. Φόρος εισοδήματος:

Ο φόρος εισοδήματος για το έτος 2001 και για τις εξάμηνες περιόδους που έληξαν στις 30 Ιουνίου 2002 και 2003 , αποτελεί εγγραφή προσαρμογής, διότι η πρώτη διαχειριστική χρήση της Εταιρείας έληξε την 31^η Δεκεμβρίου 2002 δεν υποβλήθηκαν φορολογικές δηλώσεις για ενδιάμεσες περιόδους και διότι οι ενδιάμεσες λογιστικές καταστάσεις , σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις παρουσιάζονται προ φόρων. Για σκοπούς σύνταξης οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ απαιτείται η λογιστικοποίηση φόρου εισοδήματος για κάθε περίοδο για την οποία συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις.

Θ. Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων:

Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν στο τέλος της χρήσης από την αποτίμηση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε λογαριασμό προβλέψεων και μεταφέρονται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που ανήκουν στην κατηγορία αυτή λογιστικοποιούνται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης που προέκυψαν, χωρίς να γίνεται προβλέψεις .

I. Έξοδα μετοχοποίησης:

Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα τα έξοδα μετοχοποίησης μπορεί να κεφαλαιοποιηθούν και να αποσβεστούν είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία είτε εφάπαξ. Τα παραπάνω έξοδα έχουν αποσβεστεί εφάπαξ στα αποτελέσματα της χρήσης 2001. σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ τα έξοδα μετοχοποίησης καταχωρούνται στην καθαρή θέση, αφαιρετικά της «Διαφοράς από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο».

K. Προμέρισμα:

Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα το προμέρισμα καταχωρείται στο λογαριασμό «Διάφοροι Χρεώστες» και μεταφέρεται στην καθαρή θέση κατά τη διανομή του τελικού μερίσματος. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ κάθε διανομή στους μετόχους καταχωρείται κατευθείαν στην καθαρή θέση.

Λ. Μέρισμα:

Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα το μέρισμα μεταφέρεται στην Καθαρή Θέση με το κλείσιμο των βιβλίων για την περίοδο που αφορά και υπόκειται σε έγκριση από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ το μέρισμα λογιστικοποιείται μόνο όταν πληρωθεί ή εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης , ξεκινάει στην χώρα μας στην χρήση 2005 η οποία είναι και η πρώτη χρήση εφαρμογής. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και συγκεκριμένα με το υπ' αριθμό 1 , τούτο σημαίνει σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2005 και κατάρτιση ισολογισμού ενάρξεως της 31.12.2003 ο οποίος θα αποτελέσει και το σημείο εκκίνησης για την λογιστική.

Παράλληλα , με δεδομένη την κατάρτιση τριμηνιαίων οικονομικών καταστάσεων , οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις που θα συνταχθούν με τα ΔΠΧΠ είναι οι οικονομικές καταστάσεις της περιόδου 01/01 – 31/03/2004 για συγκριτικούς σκοπούς της αντίστοιχης περιόδου της χρήσεως 2005. Σύμφωνα με υπουργική απόφαση τον Ιούλιο του 2003 θα υπάρξει παράταση του χρόνου εφαρμογής των ΔΠΧΠ , και θα γίνει κατά το τέλος της χρήσεως 2004.

Ενδεχομένως να δημιουργηθούν προβλήματα δυσλειτουργίας που μπορούν να προκαλέσουν λάθη , παρατυπίες αλλά και ελλείψεις κατά την σύνταξη του ισολογισμού. Σαφώς απαιτείται χρόνος και εκτεταμένες διαδικασίες διαρθρωτικού και πληροφοριακού χαρακτήρα , που θα βοηθήσει τους ορκωτούς – ελεγκτές να ενημερωθούν κατάλληλα και να μπορούν να τα εφαρμόσουν με τέτοιο τρόπο που θα αποφέρει μεγαλύτερη διαφάνεια και εμπιστοσύνη των πολιτών στους ορκωτούς ελεγκτές.

Συμπερασματικά , θέλω να πιστεύω ότι θα υπάρξει σωστή εφαρμογή των ΔΠΧΠ με την κατάλληλη βοήθεια από την πλευρά των ορκωτών προς τις επιχειρήσεις και την έκδοση ίσως κάποιων εγχειριδίων από μέρους τους αφού πρώτα οι ίδιοι ενημερωθούν για όλες τις αλλαγές μέσω κάποιων σεμιναρίων που θα πραγματοποιηθούν στο μέλλον.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΔΡΑΣΗΣ 10 ΣΗΜΕΙΩΝ ΟΣΩΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟΝ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ
ΕΛΕΓΧΟ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Βραχυπρόθεσμες προτεραιότητες για την περίοδο 2003-2004

Δράση	Περιγραφή
Εκσυγχρονισμός της 8ης οδηγίας	Η Επιτροπή θα υποβάλει πρόταση εκσυγχρονισμού της 8ης οδηγίας για το εταιρικό δίκαιο το 1984 ούτως ώστε να διασφαλιστεί η έκδοση μίας περιεκτικής και βασιζόμενης σε αρχές οδηγίας η οποία θα ισχύει για όλους τους υποχρεωτικούς λογιστικούς ελέγχους που θα πραγματοποιούνται στην ΕΕ. Η εκσυγχρονισμένη 8η οδηγία θα περιλαμβάνει επαρκώς σαφείς αρχές όσον αφορά τα εξής: δημόσια εποπτεία, εξωτερική διασφάλιση της ποιότητας, ανεξαρτησία ορκωτών ελεγκτών, κώδικας δεοντολογίας, ελεγκτικά πρότυπα, πειθαρχικές κυρώσεις και διορισμός και απόλυση ορκωτών ελεγκτών.
Ενίσχυση της κανονιστικής υποδομής της ΕΕ	Οι προτάσεις για μία εκσυγχρονισμένη 8η οδηγία θα περιλαμβάνουν επίσης τη σύσταση μίας κανονιστικής επιτροπής ελεγκτικών θεμάτων. Η Επιτροπή (μέσω διαδικασιών επιτροπολογίας) θα αποφασίζει τη λήψη μέτρων εφαρμογής απαραίτητων για την υποστήριξη των αρχών που θα περιλαμβάνει η εκσυγχρονισμένη 8η οδηγία. Η τωρινή Επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων της ΕΕ που αποτελείται από εκπροσώπους των κρατών μελών και του επαγγελματικού κλάδου, θα μετονομασθεί σε Συμβουλευτική επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων και θα συνεχίσει το συμβουλευτικό της έργο.
Ενίσχυση της δημόσιας εποπτείας της ΕΕ στον κλάδο των ορκωτών ελεγκτών	Η Επιτροπή, από κοινού με τη συμβουλευτική επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων, θα αναλύσει τα υφιστάμενα συστήματα δημόσιας εποπτείας. Η Επιτροπή θα αναπτύξει ελάχιστες απαιτήσεις (αρχές) όσον αφορά τη δημόσια εποπτεία που θα περιληφθούν στην 8η οδηγία. Η Επιτροπή θα δημιουργήσει επίσης έναν συντονιστικό μηχανισμό σε επίπεδο ΕΕ με τον οποίο θα συνδεθούν μεταξύ τους τα εθνικά συστήματα δημόσιας εποπτείας για να αποτελέσουν ένα αποτελεσματικό δίκτυο σε επίπεδο ΕΕ.
Επιβολή των ΔΕΠ (Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων) για όλους τους υποχρεωτικούς λογιστικούς ελέγχους που θα πραγματοποιούνται στην ΕΕ από το 2005 και μετά.	Η Επιτροπή και η συμβουλευτική επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων θα συνεργαστούν για την εκπόνηση δράσεων με τις οποίες θα διασφαλιστεί η επιτυχής εφαρμογή ΔΕΠ από το 2005 και έπειτα. Οι δράσεις αυτές περιλαμβάνουν: την ανάλυση των ελεγκτικών υποχρεώσεων σε επίπεδο ΕΕ και επίπεδο κρατών μελών που δεν καλύπτονται από ΔΕΠ, την ανάπτυξη μίας διαδικασίας έγκρισης προτύπων, την κατάρτιση μίας κοινής έκθεσης ελέγχου καθώς και την ύπαρξη υψηλής ποιότητας μεταφράσεων. Η Επιτροπή θα καταβάλει προσπάθειες για την περαιτέρω βελτίωση της διαδικασίας θέσπισης ελεγκτικών προτύπων της IFAC/IAASB εξασφαλίζοντας, συγκεκριμένα, ότι θα ληφθεί πλήρως υπόψη το δημόσιο συμφέρον. Η αρχή της συμμόρφωσης με τα ΔΕΠ θα περιληφθεί στην 8η οδηγία. Εφόσον τα αποτελέσματα είναι

ικανοποιητικά, η Επιτροπή θα προτείνει ένα δεσμευτικό μέσο που θα απαιτεί τη χρήση ΔΕΠ από το 2005 και έπειτα.

Μεσοπρόθεσμες προτεραιότητες για την περίοδο 2004-2006

Δράση	Περιγραφή
Βελτίωση των συστημάτων επιβολής πειθαρχικών κυρώσεων	Η Επιτροπή και η συμβουλευτική επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων θα αξιολογήσουν τα εθνικά συστήματα επιβολής πειθαρχικών κυρώσεων προκειμένου να διαπιστωθούν τα κοινά σημεία και να θεσπιστεί μία υποχρέωση συνεργασίας σε διασυνοριακές περιπτώσεις. Η Επιτροπή θα ενισχύσει τις υφιστάμενες απαιτήσεις με τη θέσπιση της αρχής των κατάλληλων και αποτελεσματικών συστημάτων επιβολής κυρώσεων στην εκσυγχρονισμένη 8η οδηγία.
Επιβολή διαφάνειας στις ελεγκτικές εταιρείες και τα δίκτυά τους	Η Επιτροπή θα αναπτύξουν υποχρεώσεις δημοσιότητας για τις ελεγκτικές εταιρείες οι οποίες θα καλύπτουν μεταξύ άλλων τις σχέσεις τους με διεθνή δίκτυα ελεγκτικών εταιρειών.
Εταιρική διακυβέρνηση, ενίσχυση των ελεγκτικών επιτροπών και του εσωτερικού ελέγχου	Η Επιτροπή και η συμβουλευτική επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων θα ασχοληθούν με το διορισμό, τη απόλυση και την αμοιβή των ορκωτών ελεγκτών, καθώς και με την επικοινωνία με τον ορκωτό ελεγκτή. Η Επιτροπή και η συμβουλευτική επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων θα εξετάσουν την τρέχουσα κατάσταση στην ΕΕ όσον αφορά τη συμμετοχή του ορκωτού ελεγκτή στην αξιολόγηση των συστημάτων εξωτερικού ελέγχου και την κατάρτιση εκθέσεων ως προς αυτά προκειμένου να εντοπιστούν οι ανάγκες για περαιτέρω πρωτοβουλίες.
Ενίσχυση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή και κώδικας δεοντολογίας	Η Επιτροπή θα διεξάγει μελέτη όσον αφορά τον αντίκτυπο μίας περιοριστικότερης προσέγγισης όσον αφορά την παροχή πρόσθετων υπηρεσιών από τις ελεγκτικές εταιρείες στους πελάτες τους. Η Επιτροπή θα συνεχίσει τον κανονιστικό διάλογο μεταξύ ΕΕ και ΗΠΑ όσον αφορά την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών με την SEC ή/και το PCAOB με στόχο την αναγνώριση της ισοδυναμίας της προσέγγισης της ΕΕ. Η Επιτροπή και η συμβουλευτική επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων θα αναλύσουν τους υφιστάμενους εθνικούς κώδικες δεοντολογίας και τον κώδικα δεοντολογίας της IFAC προκειμένου να κριθεί αν απαιτούνται περαιτέρω δράσεις.
Εμβάθυνση της εσωτερικής αγοράς παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών	Η Επιτροπή θα εξετάσει το θέμα της διευκόλυνσης της σύστασης ελεγκτικών εταιρειών προτείνοντας την άρση των περιορισμών που περιλαμβάνονται στην παρούσα 8η οδηγία όσον αφορά την ιδιοκτησία και τη διαχείριση ελεγκτικών εταιρειών. Η Επιτροπή θα απαλλάξει την παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών από την πρότασή της για την αναγνώριση των επαγγελματικών προσόντων με την τροποποίηση της 8ης οδηγίας ώστε να περιλάβει μία αρχή αμοιβαίας αναγνώρισης. Η Επιτροπή θα πραγματοποιήσει μελέτη όσον αφορά τη διάρθρωση της αγοράς ελεγκτικών υπηρεσιών της

	ΕΕ και την πρόσβαση σε αυτήν.
Εξέταση της ευθύνης των ορκωτών ελεγκτών	Η Επιτροπή θα προβεί σε ανάλυση του οικονομικού αντίκτυπου των καθεστώτων περί ευθύνης των ορκωτών ελεγκτών.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

- S.O.A** Νόμος Sarbanes – Oxley Act
- Δ.Λ.Π.** Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Ε.Ε.** Ευρωπαϊκή Ένωση
- IFAC** International Federation of Accountants – Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών
- IAASB** International Auditing and Assurance Standards Board – Επιτροπή Διεθνών Ελεγκτικών Θεμάτων
- Δ.Ε.Π** Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα
- F.E.E.** Federation Des Expert Comptables Europeens – Ευρωπαϊκή Ομοσπονδία Λογιστών
- I.S.A** International Standards on Auditing – Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Ενημερωτικό Δελτίο Δημόσιας Επιχείρησης Ηλεκτρισμού Α.Ε., Αθήνα, Οκτώβριος 2003
- ❖ Εποπτεία χρηματοπιστωτικών ομίλων σε ενοποιημένη βάση σύμφωνα με το Κοινοτικό Δίκαιο, Ανάλυση οδηγίας 92/30/ΕΟΚ , τεύχος 36-Δ ΤΡΙΜΗΝΟ 1992

ΆΛΛΕΣ ΠΗΓΕΣ (ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ , ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ)

- ✚ ΚΥΡΙΑΚΑΤΙΚΗ ΕΛΕΥΘΕΡΟΤΥΠΙΑ (31 ΜΑΡΤΙΟΥ 2002)
- ✚ <http://europa.eu.int/comm/internalmarket/news/2004-enron-en.pdf>

