

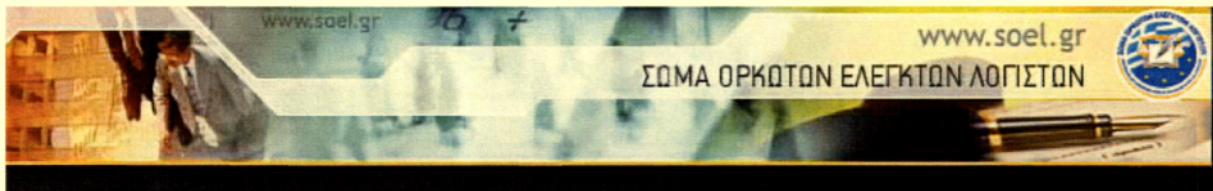


ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΟΥ ΣΟΕΛ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ



ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ: ΓΕΩΡΓΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΕΥΘΥΜΙΟΣ
ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΕΩΡΓΟΥΝΤΖΟΣ ΑΝΤΩΝΙΟΣ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2006

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΞΩΦΥΛΛΟ.....σελ.	1
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....σελ.	2-3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....σελ.	4-7
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ.....σελ.	8-9
ΙΣΤΟΡΙΚΟ.....σελ.	10-12
ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ.....σελ.	13
ΙΔΡΥΤΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ.....σελ.	14
1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΤΟΥ ΣΟΕΛ.....σελ.	15
ΑΡΝΗΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΕΞΑΙΡΕΣΗ - ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ...σελ.	16
ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ - ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΣΟΕΛ.....σελ.	17-29
ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ.....σελ.	17-18
ΕΠΟΠΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ.....σελ.	18-19
ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΕΠΟΠΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ.....σελ.	19-20
ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ.....σελ.	20
ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ (ΕΛΕΓΧΟΣ - ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ).....σελ.	21-26
ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ.....σελ.	27-29
ΕΚΤΕΛΕΣΤΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ.....σελ.	29
2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
ΜΗΤΡΩΟ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.....σελ.	30-31
ΕΤΑΙΡΙΕΣ Ή ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.....σελ.	32-33
ΕΥΘΥΝΗ - ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΚΑΛΥΨΗ.....σελ.	34-35
ΑΣΥΜΒΙΒΑΣΤΑ - ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ.....σελ.	36-37
ΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....σελ.	38-39

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....σελ.	40
ΚΩΛΥΜΑΤΑ ΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....σελ.	41
ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΑΣΚΗΣΕΩΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ.....σελ.	42
ΠΟΡΟΙ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.....σελ.	43-44
3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ.....σελ.	45
ΙΣΤΟΡΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....σελ.	46
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....σελ.	47
Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ.....σελ.	48-52
ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΣΤΑΔΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....σελ.	53-56
ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ.....σελ.	57-58
Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ STANDARDS.....σελ.	59-61
Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΦΥΛΛΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΠΕΡΑΤΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....σελ.	62-64
ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΦΥΛΛΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....σελ.	65-66
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΡΓΟ.....σελ.	67-71
ΕΚΔΟΣΗ ΓΝΩΜΗΣ - ΕΙΔΗ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ.....σελ.	72-76
ΕΚΘΕΣΗ - ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ.....σελ.	77
ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.....σελ.	78
ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ.....σελ.	79-80
ΑΝΑΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΑΜΟΙΒΗ.....σελ.	81-85
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....σελ.	86-89
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ.	90

Περίληψη

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών ιδρύθηκε με το ΠΔ 226/1992 κατά νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 75 του νόμου 1969/91.

Σκοπός του σώματος είναι ο έλεγχος της οικονομικής διαχείρισεως όλων των επιχειρήσεων ιδιωτικών και δημοσίων. Ο έλεγχος αυτός ασκείται από πρόσωπα με αναγνωρισμένο κύρος και αυξημένα επαγγελματικά προσόντα τα οποία απολαμβάνουν προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία.

Το ΣΟΕΛ διοικείται από επταμελές Συμβούλιο, το οποίο και εκλέγεται από την Γενική Συνέλευση αυτού.

Το ΣΟΕΛ αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Δόκιμους και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές. Κάθε μέλος του Σώματος εγγράφεται σε ειδικό μητρώο, όπου τηρείται από αυτό. Επίσης όλα τα μέλη πριν την ανάληψη των καθηκόντων τους δίνουν όρκο τον οποίο πρέπει να τηρούν κατά την εκτέλεση του έργου τους.

Η ιστορική εξέλιξη της οργανώσεως και λειτουργίας του Ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα διακρίνεται σε τρεις χρονικές περιόδους:

- α) Στην περίοδο μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών δηλαδή το έτος 1957.
- β) Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών από το έτος 1957 μέχρι το έτος 1992, κατά την οποία περίοδο οργανώθηκε και λειτούργησε ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα.
- γ) Στην περίοδο από το έτος 1993 και μετά στην οποία δημιουργήθηκαν οι ελεγκτικές εταιρείες. Ο Νόμος 1969 είναι ο ιδρυτικός νόμος του «Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών».

Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι:

- α) Το Εποπτικό Συμβούλιο
- β) Η Γενική Συνέλευση
- γ) Η Εκτελεστική Γραμματεία
- δ) Το Πειθαρχικό Συμβούλιο
- ε) Το Επιστημονικό Συμβούλιο
- στ) Η Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων

Η Γενική Συνέλευση είναι το ανώτατο όργανο του Σώματος καθώς εξετάζει και αποφασίζει για όλα τα θέματα που έχουν σχέση με την οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Το Εποπτικό Συμβούλιο είναι ένα εξίσου σημαντικό όργανο καθώς εκτός από την διοίκηση του Σώματος είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ελεγκτών.

Υψίστης σημασίας είναι και το Πειθαρχικό Συμβούλιο καθώς εκεί παραπέμπονται οι Ορκωτοί Ελεγκτές για πλημμελή άσκηση καθηκόντων, για ανάρμοστη συμπεριφορά, καθώς και για οποιαδήποτε παράβαση νόμου ή κανονιστικής διατάξεως.

Το Επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή είναι ασυμβίβαστο προς:

- α)** Την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, δικηγόρου ή συμβολαιογράφου.
- β)** Την ιδιότητα του εμπόρου.
- γ)** Οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου.

Επίσης απαγορεύεται δια νόμου στον Ελεγκτή να αποκτήσει μετοχές της εταιρείας την οποία καλείται να ελέγξει.

Πολύ σημαντικό είναι το μητρώο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών καθώς εκεί σημειώνονται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής τους καταστάσεως μέχρι την αποχώρηση ή την έξοδό τους από το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Κάθε μέλος του Σώματος διαγράφεται από το Μητρώο εφόσον:

- α)** Τιμωρηθεί πειθαρχικώς με την ποινή της οριστικής παύσεως ή δύο φορές με προσωρινή παύση.
- β)** Συμπληρώσει το 70^ο έτος της ηλικίας του ή έχει συνταξιοδοτηθεί νωρίτερα.
- γ)** Υποβάλλει παραίτηση.
- δ)** Καταστεί πνευματικώς ανίκανος προς άσκηση των καθηκόντων του.
- ε)** Καταδικαστεί τελεσιδικώς με απόφαση Ποινικού δικαστηρίου.

Ο έλεγχος μιας επιχείρησης αποβλέπει στην διαπίστωση της ορθότητας ή μη της οικονομικής θέσεως και των λειτουργικών αποτελεσμάτων μιας οικονομικής μονάδας στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και αφετέρου στην λειτουργία της οικονομικής μονάδας σύμφωνα με μια προκαθορισμένη διοικητική πολιτική.

Η **Μ. Βρετανία** είναι η πατρίδα της Ελεγκτικής στην οποία αναγνωρίζεται το 1862 η ανάγκη για ακριβή και αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της κοινωνίας μέσα από ένα οργανωμένο λογιστικό σύστημα, καθώς και η ανάγκη για ανεξάρτητο έλεγχο των μικρών και μεγάλων επιχειρήσεων.

Το 1960 διαμορφώθηκε ο σκοπός του ελέγχου μετά από μια σειρά διαφωνιών όπου είναι η διαμόρφωση γνώμης της ορθής παρουσίασης της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Κατά το παρελθόν έχουν διατυπωθεί αρκετοί ορισμοί του ελέγχου· ένας από αυτούς είναι η διαδικασία που κρίνει την αξιοπιστία και την ποιότητα της παραγόμενης από την επιχείρηση πληροφορίας.

Υπάρχουν διάφορες κατηγορίες ελέγχου όπου είναι οι εξής:

- α) Χρηματοοικονομικός έλεγχος
- β) Εσωτερικός έλεγχος
- γ) Έλεγχος διαχείρισης
- δ) Λειτουργικός έλεγχος
- ε) Έλεγχος συμμόρφωσης
- στ) Έλεγχος αποδοτικότητας
- ζ) Ειδικοί έλεγχοι
- η) Έλεγχος συστημάτων

Ο έλεγχος χωρίζεται σε στάδια όπου είναι τα εξής:

ΠΡΩΤΟ ΣΤΑΔΙΟ

ΠΡΟΚΑΤΑΡΚΤΙΚΗ ΕΞΕΤΑΣΗ που περιλαμβάνει:

- α) Την γενική γνωριμία της επιχείρησης
- β) Συγκέντρωση στοιχείων
- γ) Σύνθεση και προκαταρκτική αξιολόγηση

ΔΕΥΤΕΡΟ ΣΤΑΔΙΟ

ΣΕ ΒΑΘΟΣ ΑΝΑΛΥΣΗ που περιλαμβάνει:

- α) Ανάλυση του εσωτερικού ελέγχου της διοίκησης
- β) Αξιολόγηση του Εσωτερικού Ελέγχου
- γ) Αναζήτηση και προσδιορισμός κριτηρίων
- δ) Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας

ΤΡΙΤΟ ΣΤΑΔΙΟ

ΣΥΝΘΕΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ που περιλαμβάνει:

- α) Σχέδιο έκθεσης
- β) Σχόλια των υπευθύνων της επιχείρησης
- γ) Οριστική έκθεση

Το **ελεγκτικό έργο** συνίσταται στην εξέταση από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή των τηρουμένων βιβλίων και των αναγκαίων δικαιολογητικών και παραστατικών στοιχείων και στοχεύει στην διαπίστωση κατά πόσον οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την περίοδο ελέγχου.

Ο Ελεγκτής μετά την διεκπεραίωση του ελέγχου είναι υποχρεωμένος από τον νόμο να υποβάλλει το «**Πιστοποιητικό Ελέγχου**» στην Γενική Συνέλευση.

Επίσης πριν την έκδοση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να τηρήσει αυστηρά τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

Υπάρχουν τέσσερις μορφές εκθέσεων που μπορεί να διατυπώσει:

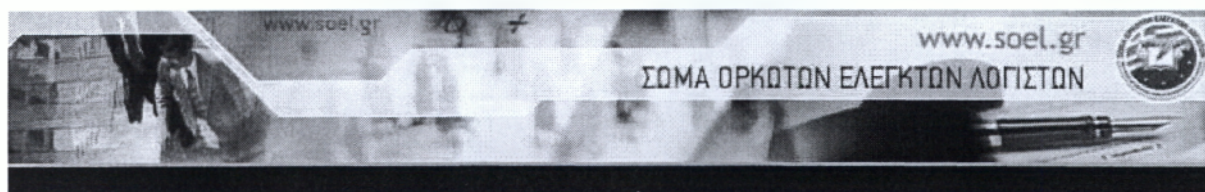
- α) **Θετική έκθεση**
- β) **Θετική με επιφυλάξεις Έκθεση**
- γ) **Αρνητική Έκθεση**
- δ) **Άρνηση έκφρασης γνώμης**

Η Θετική Έκθεση και η Έκθεση με επιφυλάξεις είναι οι πιο συνηθισμένες.

Για την επίτευξη μιας ποιοτικής διαδικασίας ελέγχου πρέπει να εφαρμόζονται κάποιες δικλείδες ασφαλείας όπου είναι:

1. Ύπαρξη ευθύνης και πειθαρχικού ελέγχου για τον Ελεγκτή.
2. Διασφάλιση ανεξαρτησίας του Ελεγκτή από την ελεγχόμενη επιχείρηση.
3. Ύπαρξη στοιχείων που φυλάττει ο Ελεγκτής και αποδεικνύουν το πόρισμά του.
4. Έκδοση αντικειμενικής γνώμης που βασίζεται στα ελεγκτικά standards.

Τέλος, η ανάθεση του ελέγχου γίνεται από την εποπτεύουσα αρχή, ανά τριετία και δεν υπάρχει δυνατότητα να υπερβεί για τον ίδιο Ορκωτό Ελεγκτή τις δύο τριετίες.



Κεφάλαιο 1^ο Περιγραφή του Σώματος

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών ιδρύθηκε με το Π.Δ 226/1992 κατά νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 75 του νόμου 1969/91. Το Π.Δ 226/1992 τροποποιήθηκε με το Π.Δ 121/1993, το άρθρο 18 του νόμου 2231/1994, το άρθρο 3 του νόμου 2257/1994, το Π.Δ 341/1997 και το άρθρο 38 του νόμου 2733/1999. Σύμφωνα με την τελευταία διάταξη το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών μετονομάστηκε σε **Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών**, διότι αρχικώς η επωνυμία του ήταν Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών.

Το ΣΟΕΛ λειτουργεί με τη μορφή Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ 226/92 η σύσταση και η λειτουργία του ΣΟΕΛ αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως όλων των δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ανεξάρτητα της νομικής τους μορφής, από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, πάντοτε σύμφωνα με τα διεθνώς ανεγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

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

Σκοπός επίσης του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι η προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής.

Το ΣΟΕΛ διοικείται από επταμελές Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση αυτού.

Το ΣΟΕΛ αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, τους Δόκιμους και τους Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές. Οι

Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν πλήρη δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις ως μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και ασκούν ελεύθερα και ανεξάρτητα αλλά και υπό ίδια ευθύνη τις ελεγκτικές εργασίες.

Όσον αφορά τους Επίκουρους, Δόκιμους και Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές βοηθούν τους Ορκωτούς Ελεγκτές στην εκτέλεση του έργου τους, αλλά κάθε πράξη τους ενεργείται πάντα επ' ονόματι, για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή.

Επιπροσθέτως κάθε μέλος του ΣΟΕΛ είναι εγγεγραμμένο σε μητρώο που τηρείται από αυτό.

Όλα τα μέλη του ΣΟΕΛ πριν την ανάληψη των καθηκόντων τους δίνουν τον εξής Όρκο: «Ορκίζομαι να τηρώ το Σύνταγμα και τους νόμους του Κράτους και τους δεοντολογικούς κανόνες που απαρτίζουν (διέπουν) το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή και να διεκπεραιώνω τίμια και με ευσυνειδησία τα καθήκοντά μου».

Ιστορική Εξέλιξη της Οργανώσεως και Λειτουργίας του Ελεγκτικού Επαγγέλματος στην Ελλάδα

Η ιστορική εξέλιξη της οργανώσεως και λειτουργίας του Ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα διακρίνεται σε τρεις χρονικές περιόδους:

(α) Στην περίοδο μέχρι την έναρξη λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Λογιστών δηλ. το έτος 1957, κατά την οποία ο έλεγχος που γίνονταν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών, ήταν εντελώς τυπικός, λόγω της μη ύπαρξης οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος. Μάλιστα ακόμη και αυτός ο τυπικός έλεγχος διεκπεραιωνόταν με τη βοήθεια Άγγλων Ορκωτών Λογιστών και υπό τον έμμεσο έλεγχο του κράτους.

Η χωρίς διενέργεια ελέγχου τυπική υπογραφή της Εκθέσεως Ελέγχου, από τους Ελεγκτές, οφειλόταν στο ότι οι Ελεγκτές δεν ήταν επαγγελματίες και ο νόμος δεν απαιτούσε κανένα προσόν, με αποτέλεσμα να διορίζονται Ελεγκτές πρόσωπα οποιουδήποτε επαγγέλματος και ανεξαρτήτως μορφώσεως επιπλέον οι ελεγκτές διορίζονταν και αμείβονταν από τη Διοίκηση της εταιρείας, τις πράξεις της οποίας καλούνταν να ελέγξουν και συνεπώς υπήρχε σοβαρή εξάρτηση του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.

(β) Στην περίοδο λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών-Λογιστών από το έτος 1957 μέχρι το έτος 1992, κατά την οποία περίοδο οργανώθηκε και λειτούργησε ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα, με την μορφή υποχρεωτικής ενώσεως προσώπων σε ένα Νομικό Πρόσωπο, που τα μέλη του ασκούν δημόσιο λειτούργημα και έχουν κατοχυρωμένη την ελευθερία εκφράσεως της επαγγελματικής τους γνώμης.

Στους κόλπους του νομικού αυτού προσώπου, δηλαδή με το Π.Δ 226/92, αφενός εκπαιδεύτηκαν και δημιούργησαν ελεγκτές υψηλού επιπέδου και αφετέρου δόθηκε η ευχέρεια της ίδρυσης πολλών ελεγκτικών εταιρειών σύμφωνα με τα αγγλικά και αμερικανικά πρότυπα.

Η Πολιτεία για να θεραπεύσει την παραπάνω απαράδεκτη κατάσταση και να οργανώσει ουσιαστικό διαχειριστικό έλεγχο στην ανώνυμη εταιρεία σύστησε το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, του οποίου η λειτουργία άρχισε την 19.11.1956 και στο οποίο

σταδιακά ανέθεσε τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των μεγάλων (αρχικά) και μικρομεσαίων (αργότερα) ανώνυμων εταιρειών.

Ειδικότερα με το Ν.Δ 3329/1955 λήφθηκαν τα εξής βασικά μέτρα:

1. Απαγορεύεται ρητά η οποιαδήποτε ανάμειξη του Ορκωτού Λογιστή στο διορισμό του, ως Ελεγκτή και στον καθορισμό της αμοιβής του ελέγχου.
2. Οι αρμοδιότητες για τα επαγγελματικά θέματα αναθέτονται στη Διοικούσα Επιτροπή, που αποτελείται μόνο από εκλεγμένα μέλη του Σώματος.
3. Θεσπίζονταν αυστηρές προϋποθέσεις ως προς το ανεπίληπτο του ήθους, την ακεραιότητα του χαρακτήρα και την αναμφισβήτητη αρετή και απαιτούνταν υψηλά τυπικά και ουσιαστικά προσόντα.
4. Στα άρθρα 12 και 14 ορίζεται ρητά ότι: Οι Ορκωτοί Λογιστές δεν θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι, αλλά ασκούν «δημόσιο» λειτούργημα. Κατά την εκτέλεση της εργασίας οι Ορκωτοί Λογιστές είναι ανεξάρτητοι, και απαγορεύεται οποιαδήποτε παρέμβαση στο έργο τους.
5. Με το άρθρο 13 θεσπίζονται αυστηρότατες διατάξεις ασυμβίβαστου του λειτουργήματος του Ορκωτού Λογιστή προς οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα και οποιαδήποτε έμμισθο ή άμισθο υπηρεσία, ώστε να αποκλείεται η δημιουργία σχέσεων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν το έργο του.

Επιπροσθέτως η χρησιμοποίηση του ίδιου Ορκωτού Λογιστή ως ελεγκτή της ίδιας επιχείρησης δεν είναι δυνατό να είναι μεγαλύτερη της δετίας.

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

Συλλήβδην τα πιο πάνω μέτρα τα εισηγήθηκαν Άγγλοι Ορκωτοί Λογιστές, οι οποίοι τα πρώτα χρόνια ήταν οι Τεχνικοί Σύμβουλοι του Σώματος Ορκωτών Λογιστών αλλά και της ελληνικής κυβερνήσεως. Δηλαδή οι Άγγλοι Ορκωτοί Λογιστές δεν εισηγήθηκαν εκείνα που ίσχυαν και ισχύουν στην χώρα τους, όχι μόνο γιατί έκριναν ότι οι συνθήκες της Ελλάδας δεν προσφέρονταν, αλλά κυρίως, γιατί γνώριζαν τα μειονεκτήματα του ελεύθερου εμπορικού επαγγέλματος της πατρίδας τους.

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

Αρχικά με το άρθρο 75 του νόμου 1969 προβλέφθην η μεταβολή της μορφής της οργανώσεως και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος και ορίστηκε ότι με προεδρικό διάταγμα που θα εκδοθεί θα καθοριστούν οι ειδικότεροι όροι οργανώσεως, λειτουργίας και ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Στη συνέχεια με το Π.Δ 226/1992 του οποίου οι διατάξεις καθοριζόταν ότι αρχίζουν να εφαρμόζονται από την 14.7.1993, καταργήθηκαν οι προηγούμενες διατάξεις περί Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίστηκαν τα εξής βασικά:

1. Συνίσταται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών αποτελούμενο από επαγγελματίες ελεγκτές που απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας και εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο, το οποίο είναι δημόσιο βιβλίο.
2. Σε ιδιαίτερη μερίδα του Μητρώου εγγράφονται οι εταιρίες ή κοινοπραξίες ελεγκτών που πληρούν τις προϋποθέσεις.
3. Ότι στο ειδικό Μητρώο εγγράφονται τα ήδη υπηρετούντα μέλη του Σώματος και τα πρόσωπα που πληρούν τα προσόντα και τις προϋποθέσεις κλπ.
4. Ότι τα όργανα του Σώματος είναι η Γενική Συνέλευση, το Εποπτικό Συμβούλιο, το Επιστημονικό Συμβούλιο, το Πειθαρχικό Συμβούλιο κλπ.

Ισχύουσα Νομοθεσία

Τα κυριότερα σημεία

Φ.Ε.Κ. 120/A/14.7.1992	Π.Δ. 226/1992	Περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του ΣΟΕΛ, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή.
Φ.Ε.Κ. 53/A/2.4.1993	Π.Δ. 121/1993	Τροποποίησης του Π.Δ. 226/1992 «περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του ΣΟΕΛ, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή».
Φ.Ε.Κ. 139/A/3.8.1994	Άρθρο 18 του Ν. 2231/1994	Διεξαγωγή επαγγελματικών εξετάσεων για τα ήδη εγγεγραμμένα στα μητρώα του ΣΟΕΛ μέλη, εφόσον δεν προέρχονται από τα υπηρετούντα την 30 ^η Απριλίου 1993 μέλη του ΣΟΛ.
Φ.Ε.Κ. 364/B/7.5.1997	Υ.Α. Αριθ. 623	Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.
Φ.Ε.Κ. 710/B/19.5.1999	Απόφαση Αριθ. 802/18.4.1999	Κανονισμός διεξαγωγής επαγγελματικών εξετάσεων των μελών του ΣΟΕΛ.
Φ.Ε.Κ. 817/B/1.11.1994	Απόφαση Αριθ. 2321 (12)	Κανονισμός του «Λογαριασμού» Επικουρικής Συνταξιοδότησης των Μελών και του Διοικητικού Προσωπικού του Σώματος Ορκ. Λογιστών.
Φ.Ε.Κ. 209/B/2.3.2001	Απόφαση Αριθ. 238 (5)	Προσθήκη στον κανονισμό του «Λογαριασμού» Πρόνοιας των Μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.
Φ.Ε.Κ. 186/1961	ΒΔ 737/1961	Περί καθορισμού της συνθέσεως του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, βαθμολογικής κατατάξεως των Μελών αυτού, των προσόντων διορισμού, προαγωγής, πειθαρχικής ευθύνης και διαγραφής αυτών.
Φ.Ε.Κ. 5/1989	ΠΔ 15/15.1.1989	Προσαρμογή του Ν.Δ. 3399/1955 «περί συστάσεως ΣΟΛ» όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα.

Ο Ιδρυτικός Νόμος του ΣΟΕΛ

Ο Ν. 1969 είναι ο ιδρυτικός νόμος του «Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών». Σύμφωνα με το άρθρο 75 του νόμου αυτού:

(α) Ο υποχρεωτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισεως των ανωνύμων εταιρειών αλλά και των άλλων επιχειρήσεων, ιδρυμάτων, οργανισμών, που απαιτεί αυξημένα προσόντα, θα ασκείται από Ορκωτούς Ελεγκτές οι οποίοι θα εγγράφονται σε ειδικό μητρώο.

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

Σύμφωνα με αυτό:

(β₁) Συνίσταται Σώμα Ορκωτών Λογιστών αποτελούμενο από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές που θα ασκούν το επάγγελμά τους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις που ορίζει η νομοθεσία.

(β₂) Το οικονομικό έτος του ΣΟΕΛ αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου.

(β₃) Το ΣΟΕΛ εδρεύει στην Αθήνα αλλά όμως με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου μπορεί να ιδρύει γραφεία και σε άλλες πόλεις της Ελλάδος.

Κεφάλαιο 2^ο

Αποκλειστικές Αρμοδιότητες του ΣΟΕΛ

1. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως και των οικονομικών καταστάσεων:
 - α) Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου εκτός των δήμων και κοινοτήτων.
 - β) Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος.
 - γ) Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.
 - δ) Των ανωνύμων εταιρειών, ΕΠΕ, των ετερορρυθμων κατά μετοχές εταιρειών.
 - ε) Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων).
 - στ) Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, όπως και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.
2. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές είναι επίσης αρμόδιοι για τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, σε θέματα οικονομικής διαχείρισεως ή καταστάσεως οποιουδήποτε νομικού προσώπου ή φυσικού, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κοινοπραξίας, ειδικού λογαριασμού ή ομάδας περιουσίας που απαιτεί λογιστικές γνώσεις. Η πραγματογνωμοσύνη διατάσσεται είτε με δικαστική πράξη κατά τη διάρκεια δίκης, είτε με δικαστική απόφαση μετά από αίτηση οποιασδήποτε διοικητικής αρχής ή υπηρεσίας του κράτους που έχει αρμοδιότητα και εφόσον επικαλείται και αποδεικνύει ότι συντρέχει λόγος δημοσίου συμφέροντος.
3. Σύμφωνα με τις διατάξεις, τα εμπορικά βιβλία είναι μέσα αποδείξεως, το Δικαστήριο μπορεί να διατάξει, έλεγχο και θεώρηση των βιβλίων από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή. Η έκθεση που θα συντάξει ο Ελεγκτής συνιστά πλήρη απόδειξη για το αντικείμενο το οποίο διετάχθη. Η αμοιβή του καθορίζεται από το Δικαστήριο και στην πρώτη περίπτωση καταβάλλεται από τον αιτούντα διάδικο, ενώ στην δεύτερη περίπτωση καταβάλλεται ισόποσα από τους διαδίκους.

Άρνηση Παροχής Υπηρεσιών - Εξαίρεση - Αντικατάσταση

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής έχει το δικαίωμα να αρνηθεί την ανατιθέμενη σ' αυτόν διενέργεια ελέγχου ή να ζητήσει τη διακοπή του εφόσον επικαλείται συγκεκριμένους λόγους, τους οποίους γνωστοποιεί στον ελεγχόμενο και αναφέρει στο Εποπτικό Συμβούλιο.
Στη συνέχεια το Εποπτικό Συμβούλιο εξετάζει τους λόγους και εφόσον διαπιστώσει τη σοβαρότητα αυτών αποφαινεται για την απαλλαγή του Ελεγκτή. Η γνωστοποίηση της διακοπής του Ελέγχου δεν απαλλάσσει τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή από τις υποχρεώσεις του προς τον ελεγχόμενο για αποζημίωση σε περίπτωση αδικαιολόγητης διακοπής του ελέγχου.
2. Ο ελεγχόμενος μέσω του νομίμου εκπροσώπου του μπορεί να ζητήσει την εξαίρεση του ορισθέντος Ορκωτού Ελεγκτή για τους λόγους που ορίζει ο Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας για την εξαίρεση πραγματογνώμονος.
3. Κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών μπορεί να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση αντικατάστασης του απ' αυτού διορισμένου Ελεγκτή μιας οικονομικής μονάδας. Το Εποπτικό Συμβούλιο εγκρίνει την αντικατάσταση αν κρίνει ότι ο Ελεγκτής έπαυσε να πληρεί τις προϋποθέσεις του παρόντος ή ότι η παραμονή του στην ελεγχόμενη μονάδα αποβαίνει επιζήμια γι' αυτή ή για την εταιρεία ή κοινοπραξία που τον διόρισε ή για τον ελεγκτικό θεσμό γενικότερα.

Σύνθεση του Σώματος - Δομή του ΣΟΕΛ

Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι:

- α) Το Εποπτικό Συμβούλιο**
- β) Η Γενική Συνέλευση**
- γ) Η Εκτελεστική Γραμματεία**
- δ) Το Πειθαρχικό Συμβούλιο**
- ε) Το Επιστημονικό Συμβούλιο**
- στ) Η Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων**

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών εκπροσωπείται από τον Πρόεδρο του Εποπτικού Συμβουλίου. Επιπροσθέτως, η εκπροσώπηση του σώματος στους διεθνείς επαγγελματικούς οργανισμούς ενεργείται από τον Πρόεδρο ή κάποιο άλλο μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου ή στέλεχος του σώματος που ορίζεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου γενικά ή κατά περίπτωση.

Γενική Συνέλευση

- α)** Η Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, που είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο που ορίζει το άρθρο 13 και δεν τελούν σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος κατά το άρθρο 22 του παρόντος.

Η Γενική Συνέλευση είναι το ανώτατο όργανο του Σώματος καθώς εξετάζει και αποφασίζει για όλα τα θέματα που αναγράφονται στην ημερήσια διάταξη και που έχουν σχέση με την οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Στη Γενική Συνέλευση δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής οι ελεγκτικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες.

- β)** Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται τακτικώς άπαξ του έτους και μάλιστα εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του οικονομικού έτους, μετά από πρόσκληση του Εποπτικού Συμβουλίου, για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και του προϋπολογισμού του Σώματος, για τη διενέργεια των υπό του παρόντος προβλεπόμενων αρχαιρεσιών και για οποιοδήποτε άλλο θέμα εγγραφεί στην ημερήσια διάταξη, αφενός είτε με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου και αφετέρου είτε κατόπιν προτάσεως υπογεγραμμένης από δέκα τουλάχιστον

- Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και υποβαλλόμενης στο Εποπτικό Συμβούλιο προ της λήξεως του εκάστου οικονομικού έτους.
- γ) Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν αποφάσεως του ιδίου ή προτάσεως υπογεγραμμένης από το εν τέταρτον των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
 - δ) Η Γενική Συνέλευση εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και τον εκπρόσωπό της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η εκλογή γίνεται χωριστά για κάθε κατηγορία βάσει ενιαίου ψηφοδελτίου.
 - ε) Η Γενική Συνέλευση ορίζει Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή που δεν υπήρξε επί έξι τουλάχιστον έτη μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου, ο οποίος ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις του Σώματος και υποβάλλει το πόρισμά του στη Γενική Συνέλευση. Ειδικότερα ο Ελεγκτής της πρώτης χρήσεως ορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Η αμοιβή του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Εποπτικό Συμβούλιο

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από έξι μέλη και τον Πρόεδρο, όπου εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση σύμφωνα πάντα με τα οριζόμενα άρθρα.
2. Το Εποπτικό Συμβούλιο συγκροτείται σε σώμα μετά την εκλογή του, εκλέγοντας τον Αντιπρόεδρο αυτού, που αντικαθιστά τον Πρόεδρο όταν απουσιάζει.
3. Καθήκοντα γραμματέως του Συμβουλίου ασκεί ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας αναπληρούμενος σε περίπτωση απουσίας από υπάλληλο της Εκτελεστικής Γραμματείας οριζόμενο υπό του Προέδρου.
4. Η θητεία του Προέδρου καθώς και των μελών του Εποπτικού Συμβουλίου είναι τριετής και υπάρχει η δυνατότητα ανανέωσης. Σε περίπτωση αποχώρησης του Προέδρου ή κάποιου άλλου μέλους του Εποπτικού Συμβουλίου, ο αναπληρωτής του για το υπόλοιπο της θητείας εκλέγεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.
5. Το Εποπτικό Συμβούλιο συνεδριάζει εγκύρως στην περίπτωση παρουσίας τουλάχιστον πέντε μελών του. Οι αποφάσεις λαμβάνονται με την απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων, η οποία όμως σε κάθε περίπτωση πρέπει να συγκεντρώνει τουλάχιστον τέσσερις ψήφους.

6. Στις συνεδριάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου δύναται να παρίστανται, καλούμενα υπό του Προέδρου, τα μέλη του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας, χωρίς δικαίωμα ψήφου.
7. Ο Πρόεδρος όπως και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου λαμβάνουν αποζημίωση κατά συνεδρίαση, το ύψος της οποίας ορίζεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του Σώματος.
Επιπροσθέτως οι αποζημιώσεις καταβάλλονται κατά παρέκκλιση των ισχυουσών διατάξεων, μη εφαρμοζομένων εν προκειμένω των διατάξεων του Ν.1265/1982.
8. Οι συζητήσεις, συνεδριάσεις και η λειτουργία του Εποπτικού Συμβουλίου, όπως και οποιαδήποτε άλλη λεπτομέρεια ορίζονται με τον Κανονισμό λειτουργίας που συντάσσεται από το Επιστημονικό Συμβούλιο και εγκρίνεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.
9. Οι διατάξεις σχετικά με την επαγγελματικά εχεμύθεια εφαρμόζονται αναλόγως και στα μέλη και στους υπαλλήλους των οργάνων και υπηρεσιών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΕΠΟΠΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

Το Εποπτικό Συμβούλιο έχει πάρα πολλές σημαντικές αρμοδιότητες όπου εκτός από την διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών.

Σημαντικές αρμοδιότητες

1. Έχει την ευθύνη της οικονομικής διαχείρισης του Σώματος, συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καθώς και τον προϋπολογισμό του επόμενου έτους, μετά την διεκπεραίωση αυτών τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του Σώματος.
2. Αποφασίζει για τη διαγραφή εκ του Σώματος παντός Ορκωτού Ελεγκτή ή Επίκουρου ή Δόκιμου Ορκωτού Ελεγκτή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
3. Διαμορφώνει κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας για τα μέλη του Σώματος και τους υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του ΣΟΕΛ.
4. Κανονίζει τα θέματα σχετικά με την διεξαγωγή εξετάσεων για την εισδοχή στο Σώμα νέων Ορκωτών Ελεγκτών, Επίκουρων και Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών,

όπως και για τη δοκιμασία των Ασκούμενων Ορκωτών Ελεγκτών και ορίζει την Εξεταστική Επιτροπή.

5. Προτείνει προς τη Γενική Συνέλευση το ύψος των εισφορών των Ορκωτών Ελεγκτών, Επίκουρων και Δοκίμων, καθώς και κάθε άλλη οικονομική υποχρέωση των μελών προς το Σώμα.
6. Εκδίδει οδηγίες που αφορούν στην άσκηση των υπό του παρόντος διατάγματος προβλεπομένων ελέγχων.
7. Εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στην διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών προτύπων και την εναρμόνισή τους προς τα κοινοτικά ή άλλα διεθνή πρότυπα.
8. Ασκεί κάθε άλλη δραστηριότητα που προβλέπεται από τις διατάξεις του παρόντος.

Επιστημονικό Συμβούλιο

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

Ειδικότερα μπορεί να εξετάζει τα φύλλα εργασίας που στηρίζουν τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και να υποβάλει σχετική έκθεση στο Εποπτικό Συμβούλιο αν και όποτε του ζητηθεί ή και σε περιπτώσεις που υπάρχουν επώνυμες καταγγελίες. Οι έλεγχοι του Επιστημονικού Συμβουλίου δεν αποτελούν παρέμβαση στο έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Η γραμματειακή εξυπηρέτηση του Επιστημονικού Συμβουλίου γίνεται από τη Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου.

Πειθαρχικό Συμβούλιο

Ο Ορκωτός Ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία εκθετικής ενέργειας ή παραλείψεώς του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφ' όσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από την χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου.

Για την άσκηση του πειθαρχικού ελέγχου συγκροτείται τριμελές Πειθαρχικό Συμβούλιο αποτελούμενο εξ ενός Συμβούλου Επικρατείας και ενός εφέτου διοικητικών δικαστηρίων, αμφοτέρων υποδεικνυομένων μετά των αναπληρωτών τους από τον Πρόεδρο του Συμβουλίου της Επικρατείας και εξ ενός Ορκωτού Ελεγκτή εκλεγομένου μετά του αναπληρωτού του από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Στο Πειθαρχικό Συμβούλιο παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου ο Ορκωτός Ελεγκτής ή Επίκουρος ή Δόκιμος ή Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής για:

- 1. Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του.**
- 2. Ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.**
- 3. Οποιαδήποτε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διατάξεως ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν.**

Στην περίπτωση όπου το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το αποδιδόμενο στο μέλος του Σώματος παράπτωμα είναι ελαφρύ και δεν οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια αυτού, υπάρχει η δυνατότητα αντί της παραπομπής να προβεί σε αυστηρές συστάσεις.

Στη συνέχεια το Πειθαρχικό Συμβούλιο, λαμβάνοντας την πράξη της παραπομπής ερευνά την υπόθεση.

Εφόσον αποδειχθεί η ενοχή του εγκαλούμενου, επιβάλλει τις ακόλουθες ποινές:

- 1. Οριστική παύση.**
- 2. Προσωρινή παύση μέχρι και έξι μηνών.**
- 3. Πρόστιμο μέχρι και 3.000 €.**
- 4. Επίπληξη.**

Κατά της καταδικαστικής αποφάσεως χωρεί αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου Επικρατείας. Επιπροσθέτως η πειθαρχική διαδικασία περιλαμβάνει τα εξής εννιά στάδια:

1. Παραπομπή στο Πειθαρχικό Συμβούλιο

(α) Εάν το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, ή Επίκουρος ή Δόκιμος ή Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής υπέπεσε σε πειθαρχικό παράπτωμα.

(β) Γενόμενη παραπομπή δεν ανακαλείται.

(γ) Στο παραπεμπτήριο έγγραφο δεν πρέπει να μνημονεύονται τα συνιστώντα το διωκόμενο παράπτωμα πραγματικά περιστατικά, καθώς και τα υπάρχοντα στοιχεία, τα οποία πιθανολογούν την ενοχή του παραπεμπτομένου.

(δ) Το παραπεμπτήριο έγγραφο κοινοποιείται στον παραπεμπόμενο και αποστέλλεται, μετά του φακέλου της υποθέσεως και ολοκλήρου του ατομικού φακέλου του παραπεμπτομένου, στο πειθαρχικό συμβούλιο.

2. Προανάκριση

(α) Η προανάκριση συνίσταται σε προκαταρκτική άτυπη συλλογή και καταγραφή πληροφοριών και στοιχείων περί του εικαζομένου πειθαρχικού αδικήματος και των συνθηκών, κάτω από τις οποίες, ετελέσθη τούτο.

(β) Προανάκριση ενεργεί το μέλος του πειθαρχικού συμβουλίου που ορίζεται με απόφαση αυτού.

(γ) Εάν εκ των συγκεντρωθέντων στοιχείων κρίνει ο ενεργών την προανάκριση, ότι δεν συντρέχει περίπτωση πειθαρχικής διώξεως, τερματίζει την προανάκριση με αιτιολογημένη έκθεση αυτού που υποβάλλει στο πειθαρχικό συμβούλιο για τη λήψη σχετικής απόφασης. Εάν εκ των συγκεντρωθέντων στοιχείων κρίνει ο ενεργών την προανάκριση ότι προκύπτει πειθαρχικό αδίκημα τερματίζει την προανάκριση και υποβάλλει αιτιολογημένη έκθεση στο πειθαρχικό συμβούλιο για τα περαιτέρω. Εάν τέλος κρίνει, ότι το αδίκημα χρήζει περαιτέρω ερεύνης, προβαίνει στην ενέργεια ανακρίσεως.

3. Ανάκριση

(α) Την ανάκριση διεξάγει το υπό του Πειθαρχικού Συμβουλίου οριζόμενο μέλος αυτού.

(β) Ο διεξάγων την ανάκριση ενεργεί τις ανακριτικές πράξεις αυτοπροσώπως, δικαιούται δε να ζητήσει από πάσα διοικητική αρχή ή ειρηνοδίκη ή ειδικό πταισματοδίκη την ενέργεια ανακριτικής πράξεως.

(γ) Η ανάκριση είναι μυστική.

(δ) Η ανάκριση δύναται να επεκταθεί στην έρευνα και άλλων αδικημάτων του παραπεμπτομένου, για τα οποία προκύπτουν στοιχεία κατά την πορεία αυτής.

(ε) Καθήκοντα γραμματέως της ανακρίσεως τελεί ο υπό του Πειθαρχικού Συμβουλίου οριζόμενος υπάλληλος της Εκτελεστικής Γραμματείας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

(στ) Ανακριτικές πράξεις είναι:

I. Η αυτοψία δημοσίων εγγράφων ή ιδιωτικών κατατεθειμένων σε δημόσια αρχή, η οποία ενεργείται στο γραφείο όπου αυτά φυλάσσονται. Έγγραφα κατεχόμενα από ιδιώτη παραδίδονται στον ενεργούντα την ανάκριση, αποδίδονται δε υποχρεωτικώς ευθύς μετά το πέρας της πειθαρχικής δίκης. Ο ενεργών την ανάκριση υποχρεούται, κατόπιν αιτήσεως του ιδιώτου, να χορηγεί αντίγραφα των παραληφθέντων εγγράφων ή αποσπασμάτων. Εάν πρόκειται περί εγγράφων αναγκαιούντων στον ιδιώτη προς εξυπηρέτηση ιδίου συμφέροντος, αυτά ανακοινούνται στον ενεργούντα την ανάκριση και εξετάζονται στον τόπο όπου αυτά ευρίσκονται.

II. Οι μάρτυρες.

Οι μάρτυρες εξετάζονται ενόρκως σύμφωνα με τις διατάξεις της Ποινικής Δικονομίας στον τόπο της κατοικίας ή διαμονής τους. Η εξέταση των παρά του παραπεμπόμενου προσαγομένων μαρτύρων πέραν των πέντε, απόκειται στην κρίση του διενεργούντος την ανάκριση.

III. Οι πραγματογνώμονες.

Πραγματογνώμονες ορίζονται δημόσιοι υπάλληλοι, μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και αξιωματικοί του κατά ξηράν, θάλασσαν και αέρα στρατού, της χωροφυλακής ή της αστυνομίας, ορκίζονται δε πριν από την εκτέλεση της πραγματογνωμοσύνης σύμφωνα με τις διατάξεις της Ποινικής Δικονομίας.

IV. Η εξέταση του παραπεμπόμενου.

Κατά την ανάκριση πρέπει να καλείται οπωσδήποτε για εξέταση ο παραπεμπόμενος. Η μη προσέλευση αυτού ή η άρνηση προς εξέταση δεν κωλύει την πρόοδο της ανάκρισης.

Σχετικά με τις ανακριτικές πράξεις συντάσσονται εκθέσεις που υπογράφονται από όλους τους συμπράξαντες.

4. Ενέργειες μετά την ανάκριση

α) Ο ενεργήσας την ανάκριση υποβάλλει, μετά το τέλος της ανάκρισης, τον φάκελο αυτής μετά του πορίσματος του στο πειθαρχικό συμβούλιο.

β) Ο πρόεδρος του πειθαρχικού συμβουλίου, μετά την υποβολή του πορίσματος, δύναται να ορίσει ως εισηγητή της υποθέσεως ένα από τα μέλη

του πειθαρχικού συμβουλίου, προκειμένου να αποφασίσει αυτό είτε την κλήση σε απολογία του παραπεμπόμενου είτε την άνευ ταύτης απαλλαγή αυτού.

5. Κλήση του παραπεμπόμενου σε απολογία

α) Η εξέταση του διωκομένου κατά το στάδιο της ανακρίσεως δεν αναπληρώνει την κλήση σε απολογία.

β) Η κλήση σε απολογία καθορίζει σαφώς το αποδιδόμενο πειθαρχικό αδίκημα και τάσσει εύλογο προθεσμία στον παραπεμπόμενο για απολογία, πάντως όχι βραχυτέρα των τριών ημερών. Κατόπιν αιτιολογημένης εγγράφου αιτήσεως του παραπεμπόμενου δύναται να παραταθεί η προς απολογία προθεσμία εφ' άπαξ μέχρι του τριπλασίου της ταχθείσης.

γ) Η κλήση σε απολογία επιδίδεται με δικαστικό επιμελητή στην επαγγελματική κατοικία του παραπεμπόμενου. Περί της επιδόσεως αυτής συντάσσεται αποδεικτικό. Στην περίπτωση αρνήσεως παραλαβής ο επιδίδων συντάσσει πράξη βεβαιούσα την άρνηση.

δ) Η μη εμπρόθεσμος υποβολή της απολογίας, της οποίας η κλήση επεδόθη αποδεδειγμένως, δεν κωλύει την έκδοση της αποφάσεως. Αλλά και η εκπροθέσμως υποβληθείσα προ της εκδόσεως της αποφάσεως λαμβάνεται υπόψη.

ε) Η ενώπιον του πειθαρχικού συμβουλίου προσέλευση του παραπεμπόμενου και απολογία αυτού, να καλύπτει την παράλειψη της κλήσεως σε απολογία.

στ) Μετά την κλήση σε απολογία η υπόθεση πρέπει να περατωθεί με απόφαση του πειθαρχικού συμβουλίου.

6. Απολογία

α) Η απολογία υποβάλλεται εγγράφως. Κατ' εξαίρεση, για εύλογο αιτία, δύναται να επιτραπεί από το πειθαρχικό συμβούλιο η προφορική τοιαύτη κατόπιν αιτήσεως του παραπεμπόμενου.

β) Η έγγραφος απολογία παραδίδεται επί αποδείξει στον πρόεδρο του πειθαρχικού συμβουλίου ή διαβιβάζεται σ' αυτόν με δικαστικό επιμελητή.

γ) Προ πάσης απολογίας δικαιούται ο παραπεμπόμενος να λάβει γνώση της σχηματισθείσας δικογραφίας. Περί τούτου συντάσσεται πράξη, η οποία υπογράφεται υπό του μέλους του πειθαρχικού συμβουλίου του τηρούντος τον φάκελο και υπό του λαβόντος γνώση αυτού, ή, σε άρνηση του δευτέρου, υπό μόνον του πρώτου.

δ) Ο καλούμενος σε απολογία δικαιούται να ζητήσει δια της απολογίας του εύλογο προθεσμία για την υποβολή εγγράφων στοιχείων, η παροχή της οποίας απόκειται στην κρίση του πειθαρχικού συμβουλίου.

7. Προσδιορισμός δικασίμου - Αυτοπρόσωπος παράσταση

α) Μετά την υποβολή της απολογίας ή την παρέλευση της προς τούτο προθεσμίας, ο πρόεδρος του πειθαρχικού συμβουλίου με πράξη του προσδιορίζει την ημέρα της δίκης, ανακοινούμενη εγγράφως και εγκαίρως, πάντως όμως τουλάχιστον προ 48 ωρών, στον παραπεμπόμενο.

β) Το πειθαρχικό συμβούλιο δικαιούται να απαιτήσει την ενώπιον αυτού αυτοπρόσωπη παράσταση του παραπεμπομένου. Αυτό το δικαίωμα έχει και ο παραπεμπόμενος.

γ) Στην περίπτωση που το πειθαρχικό συμβούλιο κρίνει αναγκαία την συμπλήρωση της ανακρίσεως ή την προφορική υποστήριξη της απολογίας, δύναται να αποφασίσει την αναβολή της δίκης.

δ) Αναβληθείσης της δίκης, ο πρόεδρος του πειθαρχικού συμβουλίου προσδιορίζει άλλη δικάσιμο, η οποία ανακοινούται εγκαίρως στον παραπεμπόμενο.

ε) Η παράσταση ή συμπαράσταση πληρεξουσίου δικηγόρου ή άλλου απαγορεύεται.

8. Εξαίρεση μελών του Πειθαρχικού Συμβουλίου

Ο παραπεμπόμενος δύναται να ζητήσει εφάπαξ την εξαίρεση ενός κατ' ανώτατο όριο μελών του πειθαρχικού συμβουλίου. Επί της σχετικής εξαιρέσεως, η οποία πρέπει να υποβάλλεται εγγράφως στον πρόεδρο του πειθαρχικού συμβουλίου δύο τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συζήτηση της υποθέσεως, να είναι αιτιολογημένη και να συνοδεύεται από τα υπάρχοντα τυχόν δικαιολογητικά, αποφαινεται κατά πλειοψηφία, οριστικώς και τελεσιδικώς, το πειθαρχικό συμβούλιο, συντιθέμενο εκ των λοιπών μελών αυτού, με αιτιολογημένη απόφαση που καταχωρείται στα πρακτικά. Το μέλος υπέρ της εξαιρέσεως του οποίου απεφάνθη το συμβούλιο αντικαθίσταται από τον αναπληρωτή του.

9. Εκτίμηση αποδείξεων

α) Το πειθαρχικό συμβούλιο εκτιμά τις προσαχθείσες αποδείξεις με ελεύθερη κρίση.

β) Το πειθαρχικό συμβούλιο δύναται, προς μόνρφωσιν της κρίσεώς του, να λάβει υπ' όψη και αποδεικτικά στοιχεία μη προκύπτοντα από πειθαρχική διαδικασία, αλλά από άλλη διαδικασία νομίμως συστημένη, εφόσον έλαβε γνώση αυτών ο παραπεμπόμενος.

γ) Αδικήματα, για τα οποία ο παραπεμπόμενος δεν εκλήθη σε απολογία, δεν δύναται να αποτελέσουν αντικείμενο της δίκης.

δ) Η απόφαση πρέπει να στηρίζεται επί αποδεδειγμένων πραγματικών γεγονότων και όχι απλών υπονοιών και να είναι αιτιολογημένη τόσο για την διαπίστωση της ενοχής, όσο και για την επιβολή της ποινής.

10. Πειθαρχική απόφαση

α) Κάθε πειθαρχική απόφαση εκδίδεται εγγράφως.

β) Στην απόφαση μνημονεύονται:

I. ο τόπος και ο χρόνος της εκδόσεως.

II. το όνομα των μελών του πειθαρχικού συμβουλίου.

III. το όνομα και η βαθμίδα του κριθέντος.

IV. το αποδιδόμενο πειθαρχικό αδίκημα, ο χρόνος και ο τόπος εκτελέσεως αυτού,

V. η απολογία και η τυχόν προφορική υποστήριξη αυτής ή η μη υποβολή απολογίας και η κλήση ή μη κλήση σε προφορική ανάπτυξη της απολογίας,

VI. η αιτιολογία της απόφασης,

VII. εάν ελήφθη ομοφώνως ή κατά πλειοψηφίαν, και

VIII. η αθώωση του κριθέντος ή η επιβαλλόμενη ποινή.

Το υπό στοιχείον (V) μέρος της αποφάσεως μνημονεύεται περιληπτικώς.

γ) Η πειθαρχική απόφαση υπογράφεται από τα μέλη του πειθαρχικού συμβουλίου.

δ) Αντίγραφο της πειθαρχικής απόφασης κοινοποιείται στον κριθέντα και το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ.

ε) Η κατά την προηγούμενη παράγραφο κοινοποίηση της απόφασης στον κριθέντα ενεργείται με δικαστικό επιμελητή.

στ) Ανάκληση εκδοθείσας πειθαρχικής απόφασης δεν επιτρέπεται.

Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων

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

Η Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων αποτελείται από επτά τακτικά μέλη τα οποία διορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΕΛ.

Την Επιτροπή βοηθούν διάφορες εξειδικευμένες ομάδες εργασίας που επεξεργάζονται και επιμελούνται έρευνες, ερωτηματολόγια και εργασίες που εκπονούνται από τους παγκόσμιους και ευρωπαϊκούς φορείς του επαγγέλματος, έτσι ώστε το ΣΟΕΛ με τη συμβολή του να είναι παρόν στις εξελίξεις του ελεγκτικού λογιστικού επαγγέλματος.

Σκοπός αυτής της Επιτροπής είναι η δυνατότητα άμεσης και αποτελεσματικής συμμετοχής στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τα θέματα που αφορούν στο επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή, τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο.

Επιπροσθέτως, η πληροφόρηση των μελών του ΣΟΕΛ για τα ισχύοντα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί από τις Ντιρεκτίβες της ΕΕ, η σύνταξη εντύπων τεχνικού περιεχομένου, όπως και η μετάφραση των Διεθνών Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων, αποτελούν το βασικό άξονα εργασίας της Επιτροπής Διεθνών Σχέσεων.

Τέλος με τις εξελίξεις που σημειώθηκαν τα τελευταία χρόνια στο συνεχώς αναπτυσσόμενο οικονομικό περιβάλλον όπου ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι πολύτιμος, το ελεγκτικό επάγγελμα εξελίχθηκε ακολουθώντας τις ραγδαίες μεταβολές στην Ευρωπαϊκή και την παγκόσμια οικονομία, συμβάλλοντας στην ανάπτυξη των επιχειρηματικών πρωτοβουλιών διασφαλίζοντας συγχρόνως την αξιοπιστία της οικονομικής πληροφόρησης.

Με φόντο την πραγματικότητα αυτή η Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων έχει την ευθύνη για τις απαραίτητες επαφές με όλους τους φορείς και παράγοντες του εξωτερικού, έτσι ώστε να διασφαλιστεί η άρτια εικόνα του ΣΟΕΛ προς κάθε κατεύθυνση.

Οι σχέσεις του Σ.Ο.Ε.Λ. με το εξωτερικό περιλαμβάνουν:

- I. Την Ευρώπη.
- II. Τον υπόλοιπο κόσμο.

Οι Επιτροπές και οι ομάδες εργασίας χωρίζονται ως εξής:

ΕΥΡΩΠΗ

A. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

- Επιτροπή Επαφών
- Επιτροπή Ελεγκτικών Θεμάτων
- Τεχνική Υποεπιτροπή Λογιστικών Θεμάτων

A₁. Αυτόνομη Ομάδα Μελέτης - Δημιουργίας Οδηγιών

B. ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

- Συμβούλιο
- Ομάδα Εργασίας Λογιστικών Θεμάτων
- Ομάδα Εργασίας Ελεγκτικών Θεμάτων
- Ομάδα Εργασίας Τραπεζικών Θεμάτων
- Ομάδα Εργασίας Περιβαλλοντικών Θεμάτων
- Ομάδα Εργασίας Δεοντολογικών Θεμάτων
- Ομάδα Εργασίας Θεμάτων για το ΕΥΡΩ
- Ομάδα Εργασίας Ασφαλιστικών Θεμάτων
- Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Ποιότητας Ελέγχου
- Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Δημόσιου Τομέα
- Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων
- Ομάδα Εργασίας Φορολογικών Θεμάτων

Γ. ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΗ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ (FCM)

- Συμβούλιο
- Ομάδα Εργασίας Ελεγκτικών Θεμάτων
- Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Επαγγελματικής Δεοντολογίας
- Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων

Δ. ΒΑΛΚΑΝΙΚΕΣ ΧΩΡΕΣ (SEEPAD)

II. ΥΠΟΛΟΙΠΟΣ ΚΟΣΜΟΣ

A. ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (IFAC)

B. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΑ ΑΛΛΩΝ ΧΩΡΩΝ

Εκτελεστική Γραμματεία

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

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

Ο προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας διορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Για την στελέχωση των παραπάνω υπηρεσιών συνιστώνται μέχρι τριάντα θέσεις υπαλλήλων με σύμβαση εργασίας ιδιωτικού δικαίου. Η πλήρωση των άνω θέσεων γίνεται με διαγωνισμό που διεξάγεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

ΜΗΤΡΩΟ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

1. Το μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι ένα δημόσιο βιβλίο στο οποίο εγγράφονται τα διορισμένα μέλη του Σώματος και σημειώνονται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής τους καταστάσεως μέχρι την αποχώρηση ή την έξοδό τους από το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Η εγγραφή στο Μητρώο παρέχει το δικαίωμα στον εγγραφόμενο προς άσκηση του επαγγέλματος και συνεπάγεται τις υποχρεώσεις και τις δεσμεύσεις που καθορίζονται γι' αυτό με τις διατάξεις του παρόντος.
2. Το Μητρώο είναι ενιαίο για τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές όλης της χώρας και τηρείται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος.
3. Στο Μητρώο εγγράφονται μετά από απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου υπήκοοι κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ή ομογενείς που έχουν άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του Ορκωτού Λογιστή σε μια από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.
4. Πίνακας με τις επωνυμίες και τις διευθύνσεις όλων των εταιρειών ή κοινοπραξιών ελεγκτών, που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό μητρώο, καθώς και πίνακας με τα ονόματα των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών της κάθε εταιρείας ή κοινοπραξίας βρίσκεται στη διάθεση του κοινού, στην έδρα και τυχόν άλλα γραφεία του ΣΟΕΛ.
5. Οι συνιστώμενες εταιρείες ή κοινοπραξίες Ελεγκτών εγγράφονται παράλληλα προς την εγγραφή των επί μέρους μετόχων ή εταίρων σε ιδιαίτερη μερίδα του Μητρώου. Η εγγραφή περιλαμβάνει τα ονόματα και τις διευθύνσεις των μελών της διοικήσεως ή της εταιρείας ή κοινοπραξίας Ελεγκτών Λογιστών.
6. Σε ειδικό μητρώο, ξεχωριστά για κάθε βαθμίδα, εγγράφονται και οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές.

Διαγραφή από το Μητρώο

1. Παν μέλος του Σώματος διαγράφεται εκ του Μητρώου εφόσον:
 - α) Τιμωρηθεί πειθαρχικώς με την ποινή της οριστικής παύσεως ή δύο φορές με προσωρινή παύση.
 - β) Υποβάλλει παραίτηση.

- γ) Συμπληρώσει το 70^ο έτος της ηλικίας του ή έχει συνταξιοδοτηθεί ενωρίτερα.
 - δ) Καταστεί πνευματικώς ανίκανος προς άσκηση των καθηκόντων του.
 - ε) Καταδικαστεί τελεσιδίκως με απόφαση ποινικού δικαστηρίου.
2. Η διαγραφή διατάσσεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου και δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες ή οικονομικά περιοδικά της Πρωτεύουσας. Αν ο διαγραφόμενος ασκούσε το επάγγελμα σε πόλη εκτός του νομού Αττικής, η μία από τις δύο δημοσιεύσεις γίνεται σε εφημερίδα της περιφέρειας ασκήσεως του επαγγέλματος.

ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ Ή ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο εγγράφει την ιδιαίτερη μερίδα του μητρώου μόνο στις εταιρείες ή κοινοπραξίες δύο τουλάχιστον Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ελεγκτικούς φορείς) που πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - α) Στην περίπτωση σύστασης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, προσωπικής εταιρείας ή κοινοπραξίας, όλοι οι εταίροι και οι διαχειριστές πρέπει να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
 - β) Στην περίπτωση σύστασης ανώνυμης εταιρείας, οι μετοχές αυτής πρέπει να είναι ονομαστικές και όλοι οι μέτοχοι και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Εξαιρέση αποτελούν τα πρόσωπα τα οποία έχουν άδεια ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Λογιστή ή Ελεγκτή σε μια από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, με τον περιορισμό ότι τα πρόσωπα αυτά δεν μπορούν να κατέχουν συνολικά ποσοστό μεγαλύτερο του 49% του εταιρικού κεφαλαίου ή των ψήφων της κοινοπραξίας.
 - γ) Η εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών πρέπει να έχει πλήρη οικονομική και λειτουργική αυτοτέλεια και ανεξαρτησία από οποιονδήποτε ελεγχόμενο ή άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο, καθώς και επαρκή δύναμη σε ελεγκτικό προσωπικό για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των αναλαμβανομένων ελέγχων.
 - δ) Αντίγραφο του αρχικού και κάθε τροποποίησης καταστατικού ή άλλου ανάλογου ή σχετικού εγγράφου, που κανονίζει και διέπει τα της εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών, υποβάλλεται στο Εποπτικό Συμβούλιο, μαζί με ονομαστικό κατάλογο που περιλαμβάνει τους αριθμούς μητρώου ΣΟΕΛ όλων των μετόχων ή εταίρων ή κοινοπρακτούντων μελών της, όπως και όλων των λοιπών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των Επίκουρων, των Δόκιμων και των Ασκούμενων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που ανήκουν στη δύναμη του ελεγκτικού προσωπικού της και παρέχουν αποκλειστικά σ' αυτή τις υπηρεσίες τους ως ελεύθεροι επαγγελματίες ή με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

2. Είσοδος νέων εταιρειών ή μετόχων ή η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μετοχών εταιρειών ή κοινοπραξιών Ελεγκτών επιτρέπεται μόνο σε Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές εγγεγραμμένους στο Μητρώο και μόνο κατόπιν συμφωνίας των λοιπών μετόχων ή εταίρων, εφ' όσον το καταστατικό δεν προβλέπει ειδική πλειοψηφία προς λήψη αποφάσεως επί του θέματος αυτού.
Η αποχώρηση μετόχου ή εταίρου είναι εφικτή όταν κατατεθεί έγγραφη γνωστοποίηση στην εταιρεία και το Εποπτικό Συμβούλιο.
Η αποχώρηση είναι υποχρεωτική στην περίπτωση διαγραφής του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή από το Μητρώο για οποιοδήποτε λόγο ή αιτία.
3. Στην περίπτωση κατά την οποία δεν εγκρίνεται από τους υπολοίπους εταίρους ή μετόχους η μεταβίβαση του μεριδίου ή των μετοχών του αποχωρούντος / ή αποβιώσαντος εταίρου ή μετόχου σε τρίτο, ή δεν συμφωνείται η αγορά αυτών από ορισμένους ή όλους τους υπολοίπους, η οφειλόμενη στον αποχωρούντα ή στους κληρονόμους του αποβιώσαντος αποζημίωση καθορίζεται από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή κοινής αποδοχής αφενός, και σε περίπτωση μη συμφωνίας, επιλεγόμενο από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά όμως από αίτηση του παραπάνω εταίρου ή μετόχου ή των καθολικών διαδόχων αυτού.
4. Η αποβολή εταίρου ή μετόχου είναι εφικτή όταν συντρέχει σπουδαίος λόγος και γίνεται με ομόφωνη απόφαση των υπολοίπων εταίρων ή μετόχων, εφ' όσον το καταστατικό δεν προβλέπει ειδική πλειοψηφία επί του θέματος.
Σπουδαίος λόγος θεωρείται ιδίως: η βαρεία παράβαση των κανόνων ασκήσεως του επαγγέλματος και η ανικανότητα στην άσκησή του, που έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση του κύρους και της φήμης της εταιρείας.
Σε περίπτωση αμφισβητήσεως της συνδρομής σοβαρού λόγου, αποφαίνεται το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν προσφυγής του αποβαλλομένου εταίρου ή μετόχου.
5. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές έχουν το δικαίωμα να συμμετέχουν σε μια μόνο εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών.

ΕΥΘΥΝΗ - ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΚΑΛΥΨΗ

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημία που οφείλεται σε παράλειψη κατά τον έλεγχο και την έκδοση πιστοποιητικού ελέγχου, εφ' όσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η ευθύνη προς αποζημίωση αφενός δεν μπορεί να είναι ανώτερη του πενταπλάσιου του συνόλου των εκάστοτε ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου και αφετέρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη του συνόλου των αμοιβών του ευθυνομένου Ορκωτού Ελεγκτή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, εφόσον οι τελευταίες υπερβαίνουν το προηγούμενο όριο. Σε περίπτωση των ελεγκτικών εταιρειών τα παραπάνω όρια αφορούν στον κάθε μέτοχο ή εταίρο χωριστά ή την εταιρεία, θεωρείται αλληλεγγύως συνυπεύθυνη για την κάλυψη της προσγενομένης από το μέτοχο ή εταίρο ζημίας.
2. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν υποχρεούνται, επί ποινής διαγραφής από το Μητρώο, να έχουν ασφαλιστική κάλυψη από ασφαλιστική εταιρεία που λειτουργεί στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας για την ευθύνη προς αποζημίωση οποιουδήποτε ζημιωθέντος φυσικού ή νομικού προσώπου.
Πιο συγκεκριμένα η ασφαλιστική κάλυψη δεν μπορεί να είναι κατώτερη του 150% του συνόλου των αμοιβών, τις οποίες ο Ορκωτός Ελεγκτής ή ελεγκτική εταιρεία ή κοινοπραξία Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών έλαβαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο αφενός, και αφετέρου δεν μπορεί να είναι κατώτερη του δεκαπλάσιου των συνολικών εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου.
3. Κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών μπορεί, εναντίως να έχει επενδύσει σε τίτλους του ελληνικού δημοσίου τοποθετημένους επ' ονόματί της σε τράπεζα νομίμως λειτουργούσα στην Ελλάδα, ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από το δεκαπλάσιο των συνολικών εκάστοτε ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου, υποβάλλοντας αντίγραφο του σχετικού αποδεικτικού ή αποδεικτικών στη Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου.
Η τοποθέτηση αυτή προορίζεται για κάλυψη της ευθύνης της εταιρείας ή κοινοπραξίας Ελεγκτών για αποζημίωση οποιουδήποτε ζημιωθέντος φυσικού ή

νομικού προσώπου. Το Εποπτικό Συμβούλιο έχει το δικαίωμα να ζητήσει είτε αντίγραφο του ασφαλιστηρίου συμβολαίου, είτε επιβεβαιώσεις των τραπεζών αναφορικά με το τρέχον ύψος των προαναφερομένων τοποθετήσεων της κάθε εταιρείας ή κοινοπραξίας Ελεγκτών, η οποία και οφείλει να επιτρέψει τις επιβεβαιώσεις αυτές.

ΑΣΥΜΒΙΒΑΣΤΑ - ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ

1. Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι ασυμβίβαστο προς:
 - α) Την ιδιότητα του εμπόρου.
 - β) Την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, δικηγόρου ή συμβολαιογράφου.
 - γ) Την τήρηση λογιστικών βιβλίων.
 - δ) Οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, ή οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβούλου ανωνύμων εταιρειών ή διαχειριστού ΕΠΕ, πλην των συνιστωμένων κατά το άρθρο 17 του παρόντος.
 - ε) Κάθε άλλη περίπτωση όπου υφίσταται ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.

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

Δεν είναι ασυμβίβαστη με το επάγγελμα το Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή η διενέργεια ειδικού ελέγχου επί ορισμένων θεμάτων. Ο διενεργήσας τον ειδικό έλεγχο καθώς και εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών Λογιστών, της οποίας είναι αυτός εταίρος, διαχειριστής ή μέτοχος αποκλείονται της ασκήσεως του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, εκμετάλλευσης ή οργανισμού του δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα όπου διενεργήθηκε ο ειδικός έλεγχος κατά τη διάρκειά του και ένα έτος μετά την περάτωσή του.

Ως ειδικός έλεγχος επί ορισμένων θεμάτων νοείται κυρίως η διενέργεια ειδικής πραγματογνωμοσύνης κατ' εντολή δικαστηρίου και η αναμόρφωση ή προσαρμογή των λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεων προς αλλοδαπά ή διεθνή λογιστικά και ελεγκτικά πρόσωπα.

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

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

4. Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή η ατομικώς ή δια τρίτου ανάληψη και διενέργεια οποιασδήποτε ελεγκτικής ή άλλης εργασίας, που δεν του ανατέθηκε από εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών στην οποία ανήκει.

Συλλήβδην απαγορεύεται σε κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία Ελεγκτών, η ασφαλιστική κάλυψη αυτής ή των μετόχων, εταίρων ή κοινοπρακτούντων μελών της, σε ελεγχόμενη απ' αυτή ασφαλιστική εταιρεία για ευθύνη αναφερόμενη στην παράγραφο 1 του άρθρου 19.

ΔΙΟΡΙΣΜΟΣ

1. Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής διορίζεται ο επιθυμών να ασκήσει το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, εφ' όσον έχει τα ακόλουθα προσόντα και τηρεί τις ακόλουθες προϋποθέσεις.
 - α) Έχει την ελληνική ιθαγένεια ή είναι Έλλην ομογενής ή υπήκοος κράτους-μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και έχει μόνιμη κατοικία στην Ελλάδα.
 - β) Είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικών, εμπορικών ή βιομηχανικών σπουδών ανωτάτου εκπαιδευτικού ιδρύματος της ημεδαπής ή ισοτίμου της αλλοδαπής.
 - γ) Κέκτηται ανεπίληπτου ήθους και αναμφισβήτητης αρετής.
Σε ότι αφορά αυτό θα αποφανθεί το Εποπτικό Συμβούλιο στηριζόμενο στα στοιχεία του φακέλου του εκάστοτε υποψηφίου και μετά από προηγούμενη ακρόαση του επιθυμούντος να διορισθεί Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής. Η απόφαση περί αποκλεισμού θα πρέπει να συνοδεύεται από αιτιολογία.
2. Στη βαθμίδα του Δόκιμου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί διετία στη βαθμίδα του Ασκούμενου και εφόσον επιτύχει στις εξετάσεις επί όλων των θεμάτων που ορίζει η ενότητα Α.
3. Στη βαθμίδα του Επίκουρου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Δόκιμος Ορκωτός Ελεγκτής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στη βαθμίδα του Δοκίμου και εφόσον έχει επιτύχει στις εξετάσεις των θεμάτων που ορίζει η ενότητα Β.
4. Στη βαθμίδα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Επίκουρος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στη βαθμίδα του Επίκουρου και έχει επιτύχει στις εξετάσεις των θεμάτων της ενότητας Γ.
5. Έλληνας ή υπήκοος κράτους-μέλους Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή ομογενής που επιθυμεί να εγκατασταθεί στην Ελλάδα προς άσκηση του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, διορίζεται μετά από αίτησή του ως Ορκωτός

Ελεγκτής, εφ' όσον είναι κάτοχος αδείας ασκήσεως επαγγέλματος Ορκωτού Ελεγκτή σε άλλο κράτος-μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

6. Σε περίπτωση που οποιοσδήποτε από τους προαναφερόμενους, απωλέσει κατά την διάρκεια ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος οποιοδήποτε από τα προσόντα, αυτομάτως διαγράφεται από το Μητρώο, με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου η οποία θα πρέπει να είναι αιτιολογημένη.
7. Οι Ασκούμενοι, Δόκιμοι και Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, ασκούν ελεγκτικό έργο απασχολούμενοι με σχέση ιδιωτικού δικαίου αποκλειστικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές ή από Ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

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

Τους λογαριασμούς αυτούς τους διαχειρίζεται το Εποπτικό Συμβούλιο.

11. Το πρώτο Εποπτικό Συμβούλιο που θα διοικεί το Σώμα από την έναρξη ισχύος του παρόντος και μέχρι την σύγκληση της Τρίτης Τακτικής Γενικής Συνέλευσης του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών συγκροτείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Εμπορίου. Αυτό ισχύει και για το πρώτο Επιστημονικό Συμβούλιο του Σώματος.

12. Προσαρτώνται και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του παρόντος τα παραρτήματα 1,2 και 3 που έχουν σχέση με:

α. Κωλύματα διορισμού Ορκωτού Ελεγκτή.

β. Πειθαρχική διαδικασία.

γ. Το ελεγκτικό επάγγελμα στις λοιπές χώρες των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

ΚΩΛΥΜΑΤΑ ΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ

1. Κωλύματα διορισμού από στρατιωτικές υποχρεώσεις.
Δεν διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών:
 - α) Ο μη εγγεγραμμένος στα μητρώα γυναικών ή ανδρών καθώς και στο γενικό μητρώο δημοτών.
 - β) Ο μη εκπληρώσας τις στρατιωτικές του υποχρεώσεις.
 - γ) Ο ανυπότακτος ή ο τελεσίδικα καταδικασθείς για λιποταξία.
2. Κώλυμα ποινικής καταδίκης, απαγορεύσεως και δικαστικής αντιλήψεως.
 - α) Δεν διορίζεται στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ο καταδικασθείς για κακούργημα.
 - β) Δεν διορίζεται ο καταδικασθείς σε οποιαδήποτε ποινή για κλοπή, υπεξαίρεση, απάτη, πλαστογραφία, απιστία, δωροδοκία, καταπίεση, παράβαση καθήκοντος, έγκλημα κατά των ηθών και συκοφαντική δυσφήμιση.
 - γ) Η παραγραφή αδικήματος για το οποίο διετάχθη παραπομπή με τελεσίδικο βούλευμα, η αποκατάσταση, η αμνηστία και η χάρις μετ' άρσεως των συνεπειών, δεν αίρουν το πιο πάνω κώλυμα.
 - δ) Δεν διορίζεται ο τελών υπό απαγόρευση ή δικαστική αντίληψη.
3. Κωλύματα εξ ελλείψεως του απαιτούμενου ήθους.
 - α) Κανένας δεν διορίζεται στο ΣΟΕΛ, αν δεν έχει το απαιτούμενο ήθος.
 - β) Δεν διορίζεται, ο απολυθείς από την θέση δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου με απόφαση συμβουλίου για πειθαρχικούς λόγους πριν από την πάροδο δεκαπενταετίας από της απολύσεως.

ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΑΣΚΗΣΕΩΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

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

2. Ο λαβών την παραπάνω άδεια τελεί σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος. Η αναστολή αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δύο χρόνια αλλά υπάρχει η δυνατότητα να παραταθεί για δύο επιπλέον έτη για λόγους σοβαρούς μόνο με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

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

3. Η εταιρία ή κοινοπραξία Ελεγκτών Λογιστών που είναι εγγεγραμμένη στο ειδικό Μητρώο έχει την δυνατότητα να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την πρόσκαιρη διακοπή ασκήσεως του επαγγέλματος, εφόσον αυτός για αποδεδειγμένους λόγους υγείας, αδυνατεί να εκτελέσει ελεγκτικό έργο για συνεχές χρονικό διάστημα που διαρκεί περισσότερο από δύο μήνες.

Για τους λόγους και το χρόνο της διακοπής αποφαινεται το Εποπτικό Συμβούλιο σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία.

Αν το Εποπτικό Συμβούλιο εγκρίνει την διακοπή, αυτή δεν μπορεί να διαρκέσει για συνεχές ή διακεκομμένο χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της διετίας ή για όσο μικρότερο χρονικό διάστημα έπαυσαν να συντρέχουν λόγοι εγκρίσεως της διακοπής.

4. Οι Επίκουροι και Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές μπορούν να διακόπτουν όποτε επιθυμούν την άσκηση του επαγγέλματος. Η διακοπή αυτή αναγγέλλεται υποχρεωτικά στο Εποπτικό Συμβούλιο και καταχωρίζεται στο Μητρώο του καθενός.

Η διακοπή της ασκήσεως του επαγγέλματος από Επίκουρο και Δόκιμο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή για διάστημα μεγαλύτερο της πενταετίας συνεπάγεται τη διαγραφή του από το Μητρώο των Επίκουρων ή Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί μέχρι δύο ακόμα έτη για εξαιρετους λόγους πάντα με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.

1. Πόροι του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών

- α) Εισφορά 2% επί των αμοιβών που τιμολογούνται και εισπράττονται από τις εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών. Με αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου η εισφορά αυτή μπορεί να αυξάνεται μέχρι 3% όταν η αύξηση είναι αναγκαία για την αντιμετώπιση των προβλεπόμενων δαπανών του ΣΟΕΛ.
- β) Οι εισφορές των Ορκωτών, των Επίκουρων και των Δοκίμων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που καθορίζονται εκάστοτε με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του Σώματος.
- γ) Οι προς το Σώμα δωρεές, κληροδοσίες και κρατικές ή κοινοτικές επιχορηγήσεις.
- δ) Τα έσοδα εκ της διαθέσεως βιβλίων, εντύπων και εν γένει εκδόσεων του Σώματος.
- ε) Οι χρηματικές ποινές και τα πρόστιμα που επιβάλλονται σύμφωνα με το άρθρο 18 και την παράγραφο 4 του άρθρου 20.
- στ) Τα εισοδήματα εκ της καθ' οιοδήποτε τρόπο εκμεταλλεύσεως της κινητής ή ακινήτου περιουσίας αυτού.

Επιπροσθέτως τα υπό στοιχεία α, β και γ έσοδα αποδίδονται ευθέως στην οικονομική υπηρεσία του Σώματος ανά ημερολογιακό τρίμηνο, και εντός του επόμενου μήνα με ευθύνη των εταιρειών ή κοινοπραξιών ελεγκτών, της ευθύνης τους καλυπτούσης και τις εισφορές και τα πρόστιμα που οφείλονται από τους συμμετέχοντες Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τους απασχολούμενους Επίκουρους και Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Καθυστερημένες εισφορές, χρηματικές ποινές και πρόστιμα, εισπράττονται αναγκαστικά κατά τις διατάξεις περί εισπράξεως δημοσίων εσόδων.

- 2. Μετά από απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, παρέχοντας και την σχετική εξουσιοδότηση, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών έχει το δικαίωμα να συνάπτει δάνεια από τράπεζα ή από το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, παρέχον σαν εγγύηση το ποσοστό επί των κατά την παράγραφο 1 στοιχεία α και β εσόδων.
- 3. Οι εγγραφόμενοι στα Μητρώα του Σώματος καταβάλλουν παράβολο εγγραφής που καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Πιο συγκεκριμένα για την περίοδο μέχρι της πρώτης Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως το παράβολο εγγραφής ορίζεται ως εξής:

Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές	50.000
Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές	40.000
Δόκιμοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές	30.000
Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές	20.000

4. Με αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου καθορίζεται το κατώτατο εισόδημα διαβίωσης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Επίκωρων και Δοκίμων για όσο χρόνο τελούν σε πρόσκαιρη διακοπή του επαγγέλματός τους. Το εισόδημα αυτό καταβάλλεται από το Σώμα Ελεγκτών Λογιστών, αντλούμενο από τους πόρους του παρόντος άρθρου.

Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ Η ΑΝΑΓΚΗ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Κύριος σκοπός του ελέγχου μιας επιχείρησης είναι η διαπίστωση της ορθότητας ή μη της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως μιας οικονομικής μονάδας στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές (εξωτερικός έλεγχος) ή της λειτουργίας της οικονομικής μονάδας σύμφωνα με μια προκαθορισμένη διοικητική πολιτική (εσωτερικός έλεγχος). Στα πλαίσια του εξωτερικού ελέγχου, η Ελεγκτική ως γνωστικό αντικείμενο αναφέρεται και πραγματεύεται τις γενικές αρχές και τους παράγωγους κανόνες, αλλά και τις τεχνικές και διαδικασίες ελέγχου, που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη του σκοπού της Ελεγκτικής.



Ο θεσμός της Ελεγκτικής στην κοινωνία έχει σχέση:

- α)** Με την ανάγκη για μετάδοση αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών.
- β)** Με την κατ' ανάθεση ως επί το πλείστον διοίκηση τούτων, αφ' ενός και αφ' ετέρου, με το ασύμπτωτο, πολλές φορές, των συμφερόντων των μερών που εμπλέκονται στην επένδυση και διαχείριση των οικονομικών πόρων και το οποίο ασύμπτωτο είναι δυνατόν να επηρεάσει την άποψη και την παρέμβαση των εμπλεκόμενων μερών σχετικά με την ορθή παρουσίαση των αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής κατάστασης των αντίστοιχων οικονομικών μονάδων.

ΙΣΤΟΡΙΑ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Ο έλεγχος καθώς και η διαφάνεια της διαχείρισης των οικονομικών πόρων, όπως και η αποτελεσματική οικονομική αξιοποίηση και εκμετάλλευση αυτών αποτελούσε πάντοτε ύψιστη σημασία στην διαδικασία της λήψης αποφάσεων. Η ανάπτυξη της Ελεγκτικής ως ξεχωριστού επαγγελματικού κλάδου, έγινε μόνο όταν η λογιστική ανέλαβε, με την οργάνωση και ανάπτυξη της η ίδια πρωταγωνιστικό ρόλο και ευθύνη στην μεγάλη οικονομική και κοινωνική εξέλιξη του ανθρώπου κατά τον μεσαίωνα και ιδιαίτερα στις αγγλοσαξονικές κοινωνίες.

Η Μ. Βρετανία είναι η πατρίδα της Ελεγκτικής όπου στην οποία αναγνωρίζεται το 1862 η ανάγκη για ακριβή και αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της κοινωνίας μέσα από ένα οργανωμένο λογιστικό σύστημα, καθώς και η ανάγκη για ανεξάρτητο έλεγχο των μικρών και μεγάλων επιχειρήσεων.

Επιπροσθέτως η Λογιστική και η Ελεγκτική ακολούθησε μεγάλη ανάπτυξη στην Δυτική Ευρώπη και την Αμερική όπου το 1992 οριοθετήθηκαν οι στόχοι του ελέγχου που είναι:

- α) Ανακάλυψη και πρόληψη απάτης.
- β) Ανακάλυψη και πρόληψη λαθών.
- γ) Εκτίμηση της πραγματικής χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, με μικρότερη έμφαση στην ανακάλυψη απάτης και λαθών διαχείρισης.

Το 1960 διαμορφώθηκε τελικά μετά από διαφωνίες ο σκοπός του ελέγχου που είναι η διαμόρφωση γνώμης της ορθής παρουσίασης της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

Η εντολή προς τον Ελεγκτή για την διεξαγωγή του ελέγχου είναι δικαίωμα των μετόχων / ιδιοκτητών της οικονομικής μονάδας ή της εποπτεύουσας αρχής, όταν δεν πρόκειται για ιδιωτικούς οργανισμούς ή για ιδιωτικούς οργανισμούς που βρίσκονται υπό ειδικό καθεστώς, και σ' αυτούς, πρωτίστως, αναφέρεται ο Ελεγκτής.

Με βάση όμως την θεωρία ότι η καλύτερη κυκλοφορία οικονομικών πληροφοριών σε μια κοινωνία συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη κατανομή των οικονομικών πόρων της, η **Ελεγκτική** όπως και άλλοι κοινωνικοί θεσμοί, επιβάλλεται και διέπεται από συγκεκριμένους νόμους για την διασφάλιση της ποιότητας του κοινωνικού αγαθού των οικονομικών πληροφοριών, τις οποίες δημοσιεύουν μονάδες που διαχειρίζονται σημαντικού μεγέθους οικονομικούς πόρους.

Το βασικό νομικό πλαίσιο της Ελεγκτικής οικονομικών μονάδων περιγράφεται αναλυτικά στον **Ν. 2190/1920**.

Πιο συγκεκριμένα και σύμφωνα με τον **Ν. 2190/1920** προκειμένου να ληφθεί έγκυρη απόφαση από την Γενική Συνέλευση σχετικά με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αυτές θα πρέπει να έχουν ελεγχθεί από δύο τουλάχιστον Ελεγκτές.

Επιπλέον τα όρια πάνω από τα οποία ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης υπόκεινται υποχρεωτικά σε έλεγχο από Ορκωτούς Ελεγκτές, αναφέρονται:

- α)** Στο σύνολο του Ενεργητικού, το οποίο κατά το έτος 1988 ήταν 130,000 δρχ.
- β)** Στις καθарές πωλήσεις (κύκλος εργασιών) που ήταν 260,000 δρχ. το 1988.
- γ)** Σε μέσο όρο προσωπικού της χρήσης 50 άτομα.

Η εταιρεία θα πρέπει να πληρεί δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια, διαφορετικά είναι δυνατόν οι Ελεγκτές της να είναι απλώς δύο διπλωματούχοι ανώτατων οικονομικών σχολών, και ηλικίας άνω των τριάντα ετών, με πενταετή, από τη λήψη του πτυχίου τους, πείρα.

Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΩΣ ΕΝΝΟΙΑ

- 1) Ο έλεγχος αποτελεί ένα σύνολο αξιολογήσεων που εφαρμόζονται, προκειμένου να εκφρασθεί μια αντικειμενική κρίση, σύμφωνα με κάποιες συγκεκριμένες αρχές για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους.
- 2) Ένας άλλος ορισμός του ελέγχου είναι η διαδικασία που κρίνει την αξιοπιστία και την ποιότητα της παραγομένης από την επιχείρηση πληροφορίας.

ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

α. Χρηματοοικονομικός έλεγχος

Αφορά την διαπίστωση της ορθής παρουσίασης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μεγεθών που αφορούν στην χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα της δράσεως των οικονομικών μονάδων.

Ο χρηματοοικονομικός έλεγχος ελέγχει βασικά την αξιοπιστία και την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος της ελεγχόμενης μονάδας στην μέτρηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών και των αποτελεσμάτων της.

Διαγραμματικά η διαχείριση και καταχώρηση όλων των οικονομικών δεδομένων γίνεται με τέτοιο τρόπο ώστε:

- να εξασφαλίζεται η ορθότητα, αμεσότητα και ακεραιότητά τους
- να τεκμηριώνεται από τα απαραίτητα δικαιολογητικά / παραστατικά
- να απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της κάθε συναλλαγής
- να αναγνωρίζεται το επίπεδο υπευθυνότητας.

β. Εσωτερικός έλεγχος

Είναι το σύνολο των διαδικασιών, των κανόνων, των μεθόδων και των επαληθεύσεων που διασφαλίζουν στην επιχείρηση την προστασία της περιουσίας της και την αποτελεσματική εφαρμογή της Στρατηγικής της.

Πρόκειται για μια ανεξάρτητη υπηρεσία / λειτουργία / τμήμα / μέσα σε ένα οργανισμό, με στόχο τον έλεγχο / επιθεώρηση της Λογιστικής, Οικονομικής και άλλων λειτουργιών, ως βασική προστασία και υποστήριξη προς τη Διοίκηση.

Αναφέρεται: - στις διαδικασίες εκτέλεσης των διαχειριστικών ενεργειών / πράξεων
- στο λογιστικό χειρισμό / απεικόνιση αυτών.

Πρακτικά είναι ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας όλων των λειτουργιών.

Είναι η τεχνική που επιτρέπει στη διοίκηση να λειτουργεί αποτελεσματικά.

Η οργάνωση και εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου εξαρτάται από τις ιδιαίτερες συνθήκες και ανάγκες κάθε επιχείρησης.

Αναγκαιότητα:

- 1) Το μέγεθος των επιχειρήσεων.
- 2) Τα πολλά και εξειδικευμένα τμήματα / λειτουργίες.
- 3) Ο μεγάλος αριθμός εργαζομένων.

Έχουν σαν αποτέλεσμα τη μη άμεση / προσωπική επίβλεψη των ιδιοκτητών και διοικούντων της επιχείρησης.

Αρκετές από τις λειτουργικές δραστηριότητες, επαφίονται στην ευσυνειδησία του προσωπικού. Η έλλειψη άμεσης / προσωπικής επίβλεψης οδηγεί στην ανάγκη λήψης μέτρων για την αναπλήρωσή της, την εξασφάλιση καλής λειτουργίας και τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Τα μέτρα αυτά συνιστούν το **Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου**.

Βασικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου

Τρία είναι τα στοιχεία που προϋποθέτουν αλλά και δεν συνεπάγονται την πραγματοποίηση ενός αποτελεσματικού Εσωτερικού Ελέγχου:

- α. Η ύπαρξη ενός συστηματικού σχεδίου οργάνωσης.
- β. Η ύπαρξη ενός προσωπικού ικανού.
- γ. Η ύπαρξη ικανοποιητικού αριθμού γραπτών οδηγιών.

A) Η ύπαρξη ενός σχεδίου οργάνωσης στην επιχείρηση είναι υψίστης σημασίας, και επιπροσθέτως πρέπει να καλύπτει τους εξής τομείς:

- Τον προσδιορισμό των καθηκόντων που πρέπει να είναι απόλυτα σαφή.
- Τον προσδιορισμό των εξουσιών και υπευθυνοτήτων, που αποτελεί άμεση συνέπεια του σαφή προσδιορισμού των καθηκόντων.

- Την διακίνηση της πληροφορίας. Το σύστημα διακίνησης των εγγράφων πρέπει να είναι με επάρκεια προσδιορισμένο, ώστε να αποφευχθεί η αμέλεια και ο αυτοσχεδιασμός.

Β) Η ικανότητα και ακεραιότητα του προσωπικού είναι πρωταρχικής σημασίας και ειδικότερα σε επίπεδο διοίκησης και για πρόσωπα επιφορτισμένα με την λήψη σημαντικών αποφάσεων.

Γ) Η παραγωγή πληροφοριών πρέπει να είναι ποιοτικά και ποσοτικά επαρκής. Οι γραπτές οδηγίες αποτελούν για τον Ελεγκτή ένα σοβαρό μέσο εγγύησης. Η ορθή διαφύλαξη των πληροφοριών αποτελεί δείγμα καλής οργάνωσης.

Επίπεδα εσωτερικού ελέγχου

- α. Πρώτο επίπεδο: Περιλαμβάνει το σχέδιο οργάνωσης της επιχείρησης, το κατάλληλο προσωπικό και ένα σύνολο από οδηγίες που προσδιορίζουν τους όρους και τις προϋποθέσεις της υλοποίησης κάθε ενέργειας της επιχείρησης. Στόχος αυτού του επιπέδου είναι η διαμόρφωση ενός αξιόπιστου και κυρίως ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- β. Δεύτερο επίπεδο: Ο εσωτερικός έλεγχος είναι η μεθοδολογική επαλήθευση της ύπαρξης και ορθής εφαρμογής του συστήματος καθώς και η αξιολόγησή του. Αν το σύστημα οργάνωσης είναι γραπτό, η επαλήθευση και αξιολόγηση είναι εφικτή. Για τις επιχειρήσεις μικρού μεγέθους ο στόχος του δεύτερου επιπέδου, μοιάζει ανέφικτος. Παρά τις δυσκολίες, το δεύτερο επίπεδο του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να εφαρμοστεί σε όλες τις επιχειρήσεις αλλά και σε όλες τις οικονομικές οντότητες.

γ. Έλεγχος διαχείρισης

Το είδος αυτού του ελέγχου περικλείει την ιδέα της ικανότητας να προσδιορισθούν οι σκοποί-στόχοι της επιχείρησης και να αποτιμηθούν τα επιτεύγματα.

Δεν ελέγχει απευθείας τα αποτελέσματα της επιχείρησης αλλά τις διαδικασίες, μεθόδους, που χρησιμοποιήθηκαν για να φθάσει σ' αυτά τα αποτελέσματα. Το πιο σημαντικό όμως είναι ότι εξετάζει τα επιτεύγματα της επιχείρησης σε σχέση με το περιβάλλον της (εσωτερικό-εξωτερικό).

Συμπερασματικά ο έλεγχος διαχείρισης μπορεί να ορισθεί ως η αξιολόγηση και κρίση των επιτευγμάτων της επιχείρησης βραχυχρόνια-μακροχρόνια, σε σχέση με το περιβάλλον της και με τον τρόπο εκμετάλλευσης των χρησιμοποιούμενων πηγών.

Σκοπός και αποστολή του ελέγχου διαχείρισης

- α) **Αποτελεσματικότητα:** Η ικανότητα της επίτευξης των στόχων.
- β) **Παραγωγικότητα:** Η ικανότητα της μη σπατάλης των χρησιμοποιούμενων πηγών ή η σχέση μεταξύ των παραγομένων αγαθών και υπηρεσιών και των πηγών που χρησιμοποιήθηκαν, η σχέση αυτή πρέπει να είναι όσο το δυνατόν η καλύτερη.
- γ) **Οικονομικότητα:** Η ικανότητα της επιχείρησης να αποκτήσει τις χρησιμοποιούμενες πηγές στο μικρότερο δυνατό κόστος.

δ. Λειτουργικός Έλεγχος

Κατά τον λειτουργικό έλεγχο επιδιώκεται να αξιολογηθεί κατά πόσον μια λειτουργία, συνολική ή αποσπασματική, εκτελείται σύμφωνα με κάποια δεοντολογικά κριτήρια και αρχές του συγκεκριμένου κλάδου, αλλά και σύμφωνα με τις γενικότερες επιχειρησιακές και διοικητικές αρχές. Δηλαδή συμπερασματικά, στόχος του λειτουργικού ελέγχου είναι η επαλήθευση ότι μια διεργασία εκτελείται με τον πλέον κατάλληλο τρόπο.

ε. Έλεγχος Συμμόρφωσης

Ο έλεγχος συμμόρφωσης έχει ως σκοπό την διαπίστωση της συμμόρφωσης με κάποιους προσυμφωνημένους όρους ή προδιαγεγραμμένες διαδικασίες των εμπλεκόμενων μερών. Δηλαδή με κατάλληλους ελέγχους διασφαλίζεται η συμμόρφωση με τις καθιερωμένες πολιτικές εταιρικής διακυβέρνησης, τα σχέδια, την ισχύουσα νομοθεσία, τις συμβατικές υποχρεώσεις και τις κανονιστικές διατάξεις όπως επίσης και τις εταιρικές διαδικασίες.

στ. Έλεγχος Αποδοτικότητας

Ο έλεγχος αποδοτικότητας απασχολεί κυρίως τους εσωτερικούς ελεγκτές και ενδιαφέρεται για το αν μια διαδικασία ή λειτουργία σε έναν οργανισμό φέρνει τα αποτελέσματα για τα οποία έχει εγκαθιδρυθεί, ή συμβάλει θετικά στην λειτουργία του συνολικού συστήματος στο οποίο είναι και αυτή ενταγμένη.

ζ. Ειδικοί Έλεγχοι

Μπορεί να είναι κάθε έλεγχος ο οποίος δεν εμπίπτει σε μια από τις παραπάνω κατηγορίες ελέγχου, αρκεί βέβαια να έχει την ικανότητα ο ελεγκτής να τον διεκπεραιώσει.

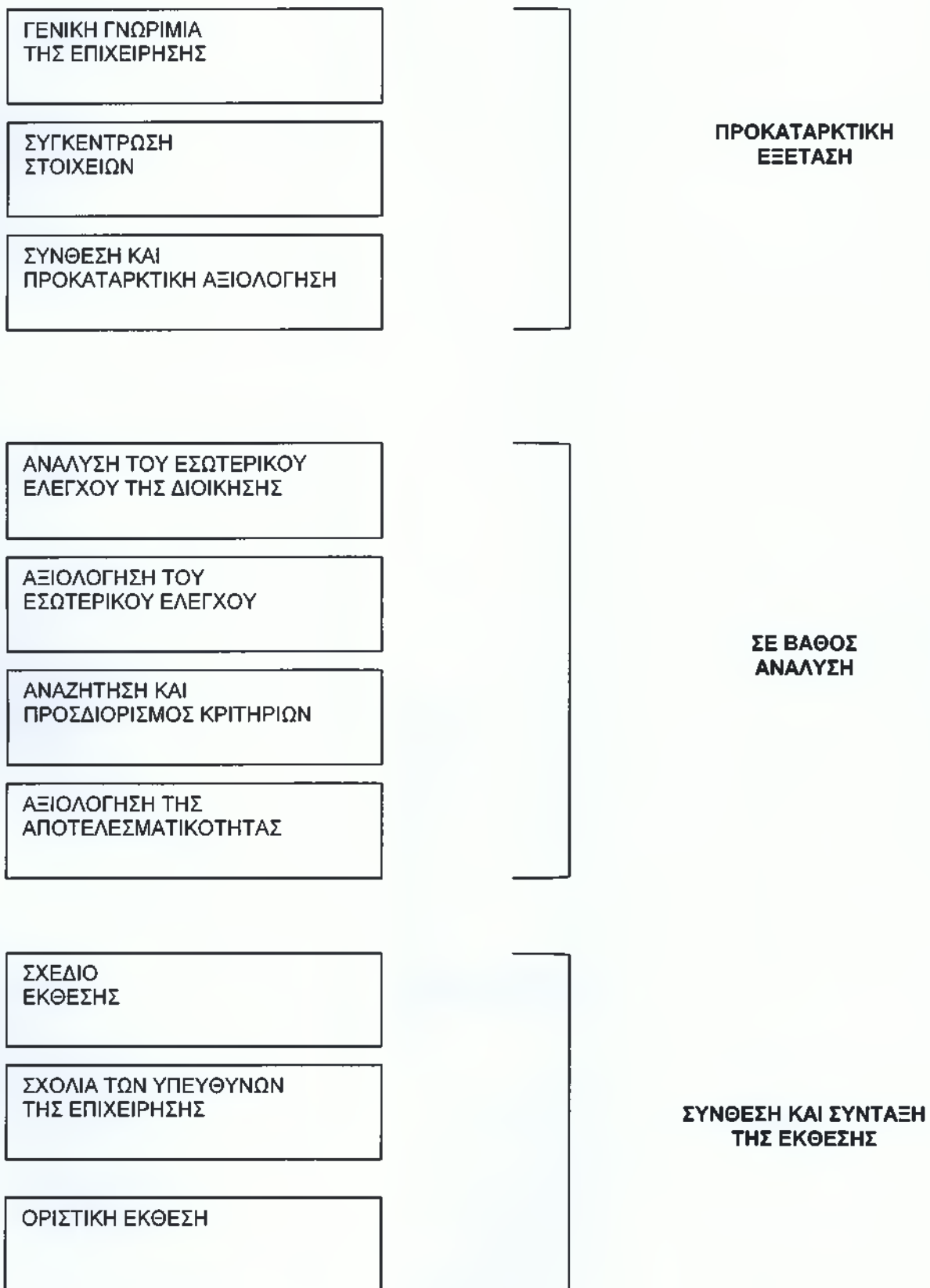
Ειδικός έλεγχος μπορεί να είναι ένας δικαστικός έλεγχος ή ένας έλεγχος που ασκεί ένας δημόσιος υπάλληλος στην Εθνική Τράπεζα. Επίσης μπορεί να είναι ένας έλεγχος που διενεργείται από έναν ορκωτή ελεγκτή σε υπηρεσία του δημοσίου (π.χ. Εφορία).

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος που διενεργείται από κλιμάκιο του σώματος ειδικών ελέγχων για την πάταξη του λαθρεμπορίου και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

η. Έλεγχος Συστημάτων

Ο έλεγχος συστημάτων πιστοποιεί τη συμβατότητα, καταλληλότητα, υποστήριξη και συντήρηση των χρησιμοποιούμενων μηχανογραφικών συστημάτων, την ασφάλεια των δεδομένων καθώς και την ύπαρξη των διαδικασιών και μηχανισμών εκείνων που διασφαλίζουν την απρόσκοπτη και σωστή λειτουργία τους.

ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΣΤΑΔΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ



1. Προκαταρκτική εξέταση:

Η γενική γνωριμία της επιχείρησης γίνεται αφενός μέσω των γραπτών στοιχείων που βρίσκονται στην επιχείρηση και αφετέρου με τα στοιχεία τα οποία διαθέτει ο ίδιος ο ελεγκτής.

Ο ελεγκτής έχοντας αυτές τις πληροφορίες αποκτά μια πρώτη επαφή με την ίδια την επιχείρηση, διαμέσου των επισκέψεων στους χώρους της και των συνεντεύξεων με τους κυριότερους υπευθύνους της. Στόχος όλων αυτών είναι:

- Η κατανόηση της οργανωτικής δομής της επιχείρησης στον τεχνικό, μακροοικονομικό, εμπορικό και ανθρώπινο τομέα, αλλά περισσότερο η εξοικείωσή του με το ανθρώπινο δυναμικό, ακολουθώντας τους στόχους, τις εφαρμοζόμενες μεθόδους οργάνωσης και εκτέλεσης.

- Συγκέντρωση στοιχείων

Ο ελεγκτής συγκεντρώνει στοιχεία που αποτελούν την γραπτή απεικόνιση της διαδικασίας στρατηγικής και διαχείρισης που η επιχείρηση εφαρμόζει. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να είναι:

- α) Οργανογράμματα, προσδιορισμός αρμοδιοτήτων.
- β) Προϋπολογισμός, οικονομικές καταστάσεις.
- γ) Εκθέσεις οργάνων διοίκησης.

Στο στάδιο αυτό ο ελεγκτής θα πρέπει να λάβει υπόψη τις εργασίες και τα συμπεράσματα των άλλων ελεγκτών, εξωτερικών, εσωτερικών, διαχειριστικών και να προσδιορίσει σε ποιο βαθμό θα στηριχθεί ή όχι στα δικά τους συμπεράσματα.

- Σύνθεση και προκαταρκτική αξιολόγηση

Το στάδιο αυτό περιλαμβάνει δύο ενέργειες:

- α) Τον προσδιορισμό των τομέων που θα εμβαθύνει τον έλεγχό του.
- β) Το γενικό σχέδιο εκτέλεσης του ελέγχου.

Είναι προφανές ότι ο έλεγχος οργάνωσης είναι δύσκολο να πραγματοποιηθεί, γι' αυτό τον λόγο ο ελεγκτής πρέπει να κάνει επιλογή τομέων που θα παρέμβει και που συνήθως είναι αυτοί που παρουσιάζουν τα προβλήματα. Στο γενικό σχέδιο εργασίας του ο ελεγκτής προβλέπει την έκταση των εργασιών του για κάθε τομέα εργασίας του.

2. Σε βάθος ανάλυση:

- Ανάλυση και αξιολόγηση του συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Ελεγκτής διενεργεί τις εργασίες αυτού του σταδίου, βασιζόμενος αφενός σε υπάρχουσες αξιολογήσεις από εξωτερικούς ή εσωτερικούς ελεγκτές, και αφετέρου δημιουργώντας την δική του αξιολόγηση σύμφωνα με κάποια μεθοδολογία.

Από την αξιολόγηση αυτή προσδοκάται να επισημανθούν, πιο γρήγορα, πιθανά αίτια αναποτελεσματικότητας, σύμφωνα με την αρχική υπόθεση ότι μια καλή οργάνωση δεν μπορεί παρά να δώσει καλά αποτελέσματα.

Η αντίθετη υπόθεση, προκειμένου για τον έλεγχο διαχείρισης, δεν θεωρείται σωστή γιατί σε ορισμένες περιπτώσεις μια οργάνωση που είναι αναξιόπιστη ή ανύπαρκτη μπορεί να έχει καλά αποτελέσματα, βασιζόμενη στην άμεση επίβλεψη και φροντίδα των διοικούντων ή στην ποιότητα του ανθρώπινου δυναμικού.

- Αναζήτηση και προσδιορισμός κριτηρίων

Ο Ελεγκτής με ιδιαίτερη προσοχή προβαίνει στον προσδιορισμό των κριτηρίων αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας, γιατί αποτελούν το βασικό εργαλείο της μέτρησης της αποτελεσματικότητας, της υπό έλεγχο επιχείρησης.

Για τον προσδιορισμό των κριτηρίων ο ελεγκτής αναζητά σε υπάρχουσες πηγές όπως σε επώνυμους οργανισμούς ή σε όργανα ελέγχου της ίδιας της επιχείρησης, στην συνέχεια προσδιορίζει κριτήρια σύμφωνα με την προσωπική του άποψη, δηλαδή αυτά που θα ανέμενε ορθολογικά από την διοίκηση της επιχείρησης λαμβάνοντας υπόψη τις επικρατούσες συνθήκες.

- Αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας

Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

- Αναζήτηση κριτηρίων και αξιολόγησή τους.
- Προσδιορισμός πρόσθετων κριτηρίων.
- Εκτίμηση των τρόπων υπολογισμού των αποτελεσμάτων.
- Αξιολόγηση των αποτελεσμάτων.

Λόγω όμως ότι δεν υπάρχουν αυστηροί κανόνες αξιολόγησης που θα έδιναν το δικαίωμα στον Ελεγκτή μιας αυτόματης αξιολόγησης, γι' αυτό το λόγο επιστρατεύει τις επαγγελματικές του ιδιότητες για να καταλήξει σε συμπεράσματα.

Η αξιολόγησή του προσανατολίζεται στο να εξακριβώσει τις ανωμαλίες, να αναλύσει τις αιτίες που τις προκαλούν και να προτείνει τρόπους καλυτέρευσης, δηλαδή σκοπός του Ελεγκτή είναι η διαπίστωση των ανεπαρκών αποτελεσμάτων.

ΣΥΝΘΕΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΗ ΕΚΘΕΣΗΣ

Αποτελεί το τελευταίο στάδιο του ελέγχου.

Ο ελεγκτής κάνει την σύνθεση των εργασιών και των συμπερασμάτων των συνεργατών του. Από τα συμπεράσματά τους κρατά αυτά που εκτιμά ότι έχουν σημαντικό χαρακτήρα για την διαμόρφωση των οριστικών συμπερασμάτων του. Κατόπιν συντάσσει την έκθεσή του, σύμφωνα με το σχέδιο που είχε από την αρχή της διαδικασίας ελέγχου προσδιορίσει. Η μορφή της έκθεσης είναι στην ουσία ένας διάλογος του ελεγκτή και της ελεγχόμενης επιχείρησης, με την οποία ο ελεγκτής πιστοποιεί ή όχι τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης.

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ. Απαραίτητη η γνώση της Λογιστικής.
2. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ. Έννοιες που προσδιορίζουν τον προβληματισμό για
 - την αναγκαιότητα του ελέγχου
 - το σκοπό της Ελεγκτικής
 - τους στόχους της Ελεγκτικής.
3. ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ STANDARDS
 - Περιγράφουν - το θεσμικό πλαίσιο του Ελέγχου
 - Προσδιορίζουν - τα κριτήρια για την ολοκλήρωση του έργου και τη δημοσιοποίησή του.
 - A. Γενικά standards
 1. Έγγραφο εντολή για έλεγχο
 2. Σκοπός ελέγχου
 3. Έκθεση Ελεγκτή
 4. Κατάλληλα εκπαιδευμένα & καταρτισμένα στελέχη
 5. Αμεροληψία - Αντικειμενικότητα - Ανεξαρτησία - Αξιοπρέπεια
 6. Αντικειμενικός, δίκαιος, εξυπηρετικός
 7. Προάγει καλή συνεργασία με συναδέλφους
 8. Βελτίωση επιστημονικής & επαγγελματικής κατάρτισης
 - B. Standards Εργασίας

Γενικό πλαίσιο μέσα στο οποίο ο Ελεγκτής μπορεί και πρέπει να κινηθεί για να φέρει σε πέρας τον ανατιθέμενο έλεγχο.

 1. Σχεδιασμός ελέγχου
 2. Αξιολόγηση εσωτερικής οργάνωσης & ελέγχου (Internal Control)
 3. Ικανά τεκμήρια: Συλλογή - Αξιολόγηση
 4. Φύλλα εργασίας: Ο έλεγχος και οι λεπτομέρειες / στοιχεία στα οποία στηρίχτηκε η γνωμάτευση πρέπει να προκύπτει από Φύλλα Εργασίας (Working Papers).
 - Γ. Standards Εκθέσεων: Αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία για την περίπτωση που αμφισβητηθεί το πόρισμα του Ελεγκτή - Λογιστή.

4. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΤΕΧΝΙΚΕΣ

- Μέθοδοι για συλλογή τεκμηρίων για διαμόρφωση γνώμης
- Τα εργαλεία του Ελεγκτή - Λογιστή
 1. Επιτόπου έλεγχος
 2. Επανυπολογισμός και επαλήθευση λογαριασμών και Ισοζυγίων
 3. Επιβεβαίωση υπολοίπων Απαιτήσεων & Υποχρεώσεων
 4. Έλεγχος Πρακτικών & Εξουσιοδοτήσεων σχετικά με τις λειτουργικές διαδικασίες
 5. Αντίστροφος έλεγχος από τις Οικονομικές Καταστάσεις στα αρχικά παραστατικά
 6. Δειγματοληπτικός Έλεγχος
 7. Παρακολούθηση λειτουργιών & διαδικασιών
 8. Συνεντεύξεις
 9. Συσχέτιση πληροφοριών από το ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον με τους στόχους του συγκεκριμένου ελέγχου
 10. Οδηγός ελέγχου κατά κλάδο επιχειρήσεων

5. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

Ενέργειες και μέθοδοι που ο ελεγκτής θεωρεί κατάλληλες για τον έλεγχο. (Μη αναγνωρισμένες όπως τα standards).

Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ STANDARDS

Τα **standards** περιγράφουν το θεσμικό πλαίσιο του ελέγχου αλλά και προσδιορίζουν τα κριτήρια τα οποία θα πρέπει να ικανοποιηθούν για την ολοκλήρωση του ελέγχου και την δημοσίευση του αποτελέσματος αυτού. Αυτά σύμφωνα με την διεθνή βιβλιογραφία μπορούν να ομαδοποιηθούν σε τρεις κατηγορίες:

- 1) ΓΕΝΙΚΑ
- 2) Standards εργασίας
- 3) Standards εκθέσεων

ΓΕΝΙΚΑ STANDARDS

- α) Σκοπός του ελέγχου είναι η πιστοποίηση της ορθότητας της παρουσίασης της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της ελεγχόμενης μονάδας στις λογιστικές καταστάσεις με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.
- β) Η πιστοποίηση αυτή διατυπώνεται στην «έκθεση» του ελεγκτή, η οποία έκθεση αποτελεί προϊόν επαγγελματικής και προσεκτικής εφαρμογής των ελεγκτικών standards.
- γ) **Κανένας έλεγχος δεν αναλαμβάνεται χωρίς εντολή και ικανή εξουσιοδότηση** στην οποία πρέπει να γίνεται αναφορά για το είδος και τον σκοπό του ελέγχου.
- δ) Ο έλεγχος θα πρέπει να διενεργείται από άτομα τα οποία διαθέτουν **κατάλληλη τεχνική εκπαίδευση** και ικανότητα ως ελεγκτές.
Επιπροσθέτως ο υπογράφων ελεγκτής φέρει την **τελική ευθύνη** για τον έλεγχο, με εξαίρεση την περίπτωση δόλου εκ μέρους των υπ' αυτόν εργαζόμενων ελεγκτών.

Ανεξάρτητα από την διοικητική διάρθρωση κάθε ελεγκτικής εταιρείας, **δικαίωμα υπογραφής** έχουν μόνο όσοι κατέχουν **την άδεια ορκωτού λογιστή**, η οποία άδεια αποκτάται μετά από συγκεκριμένες γραπτές εξετάσεις αλλά και εμπειρίας καθορισμένης χρονικής διάρκειας, συνήθως πενταετής, στην διεξαγωγή του ελέγχου υπό την εποπτεία αδειούχου ελεγκτή.

ε) Κατά την διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να διέπεται από **αμεροληψία, αντικειμενικότητα, ανεξαρτησία, αξιοπρέπεια, εχεμύθεια**, αλλά και επαγγελματικής ευθύνης έναντι του ελεγχόμενου.

στ) Ο Ορκωτός Ελεγκτής ως προς τους συναδέλφους του θα πρέπει να συμπεριφέρεται με τέτοιο τρόπο ώστε να προάγει **καλές σχέσεις και συνεργασία** μεταξύ των άλλων μελών του επαγγέλματος.

Σε γενικές γραμμές ο Ορκωτός Ελεγκτής θα πρέπει να έχει μια συμπεριφορά που να προάγει τον θεσμό και την ικανότητά του να υπηρετήσει την κοινωνία.

STANDARDS ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Παρέχουν το γενικό πλαίσιο μέσα στο οποίο ο ελεγκτής θα κινηθεί για να περατώσει τον έλεγχο. Η προσωπική κρίση του ελεγκτή είναι σημαντική, καθώς και ανέφικτο να προδιαγραφεί ο ακριβής τρόπος δράσεως και αντιμετώπισης κάθε πιθανού συνδυασμού περιστατικών ή και μεμονωμένων περιπτώσεων στην πράξη. Τα standards εργασίας περιλαμβάνουν:

α) ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Ο Ελεγκτής θα πρέπει να προγραμματίσει αφενός τον χρόνο έναρξης του ελέγχου όσο και την κατάλληλη κατανομή αυτού.

β) ΕΠΙΒΛΕΨΗ ΚΑΙ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Για κάθε φάση του Ελέγχου, ο Επόπτης του ελέγχου θα πρέπει να υπολογίζει ικανό χρόνο για επίβλεψη και έλεγχο της εργασίας του υπολοίπου ελεγκτικού προσωπικού. Επίβλεψη και αξιολόγηση του ελεγκτικού έργου γίνεται και σε άλλα ανώτερα επίπεδα του ελεγκτικού φορέα, μέσω των φακέλων και των φύλλων εργασίας που περιλαμβάνουν απτά αποδεικτικά στοιχεία του Ελέγχου.

γ) ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Η μελέτη και η αξιολόγηση της εσωτερικής οργάνωσης, της ελεγχόμενης μονάδας αποτελεί το δεύτερο στάδιο μετά τον σχεδιασμό. Η εσωτερική οργάνωση περιλαμβάνει:

- α) Το οργανόγραμμα της μονάδας.**
- β) Την τεχνική και πολιτική για την επίτευξη των στόχων που έχει θέσει η μονάδα.**

δ) ΙΚΑΝΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ:

Υπάρχουν διάφορα είδη τεκμηρίων όπου είναι τα εξής:

- α) Φυσικά τεκμήρια.**
- β) Παραστατικά.**
- γ) Προφορικά τεκμήρια.**
- δ) Άλλα έγγραφα.**
- ε) Λογιστικά βιβλία και διάφορες λογιστικές καταστάσεις.**
- στ) Μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα.**

Η πιο σημαντική κατηγορία είναι αυτή των παραστατικών γιατί σε μεγάλο ποσοστό η πληθώρα των τεκμηρίων που μπορεί να χρησιμοποιήσει ο εξωτερικός ελεγκτής βρίσκονται με τη μορφή των παραστατικών, κατά κύριο λόγο, και άλλων εγγράφων, κατά δεύτερο λόγο, στα οποία παραστατικά περιγράφεται αναλυτικά η συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης, μέσω της οποίας μεταβάλλεται και διαμορφώνεται η οικονομική της θέση και το αποτέλεσμα αυτής κέρδος ή ζημία.

Πάντως τα τεκμήρια που θα συλλεχθούν είτε από ερωτήσεις, είτε από επιθεωρήσεις, εξωτερικές πηγές, υπολογισμούς θα πρέπει να είναι ισχυρά για να στηρίξουν την γνώμη του Ελεγκτή.

Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει δύο στάδια:

- α) Συλλογή τεκμηρίων.**
- β) Αξιολόγηση τεκμηρίων.**

Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΦΥΛΛΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΠΕΡΑΤΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ενός ελέγχου είναι ολόκληρος ο φάκελος ο οποίος δημιουργείται κατά την εκτέλεση του ελέγχου και απεικονίζει όλη την εργασία την οποία χρειάστηκε ο ελεγκτής να κάνει για να επικυρώσει το πόρισμά του σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και την μεθοδολογία που ακολουθείται για την επίτευξή του.

Έτσι τα φύλλα εργασίας αποτελούν το θεμέλιο για τη διαμόρφωση και έκφραση της γνώμης του ελεγκτή επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον αποτελούν αποδεικτικό στοιχείο του ελέγχου που έχει διεξαχθεί.

Τα φύλλα εργασίας είναι γραπτά κείμενα και αναλύσεις, υπολογισμοί και σχεδιαγράμματα, αλλά μπορούν και να περιλαμβάνουν έγγραφα και τεκμήρια στην φυσική τους μορφή, όπως αντίγραφα παραστατικών ή ακόμα και δείγματα των προϊόντων της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Τα φύλλα εργασίας πιο συγκεκριμένα περιλαμβάνουν:

- α.** Ισοζύγια και λογιστικές καταστάσεις καθώς και άλλα στοιχεία που έχουν σχέση με τον έλεγχο όπως υπολογισμοί αποσβέσεων, απογραφές, κοστολογήσεις κλπ.
- β.** Εκθέσεις, και βεβαιώσεις που έχουν ζητηθεί αποκλειστικά από τον πελάτη για συγκεκριμένα θέματα.
- γ.** Οδηγούς ελέγχου, φύλλα ανάλυσης, απαντήσεις προμηθευτών, λογαριασμούς τραπεζών καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που δημιουργήθηκε κατά την πορεία του ελέγχου και αποτελούν μέρος είτε των αποδείξεων που στηρίζουν την διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή, είτε αποτελούν περαιτέρω ανάλυση και αξιολόγηση των αποδείξεων αυτών από τον ελεγκτή.

Οι σκοποί που εξυπηρετούνται από τα φύλλα εργασίας είναι οι εξής:

1. Αποτελούν θεμέλιο για την διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή σχετικά με τον σκοπό του διενεργηθέντος ελέγχου και διευκολύνουν την σύνταξη της εκθέσεως πιστοποιητικού ελέγχου.

Τα τεκμήρια στα οποία, σύμφωνα με τα ελεγκτικά standards και τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές θα στηρίξει το πόρισμά του ο ελεγκτής, καθώς και όλη η εργασία περάτωσης του ελέγχου περιγράφονται και απεικονίζονται στα φύλλα εργασίας.
2. Διευκολύνουν τον καταμερισμό της ελεγκτικής εργασίας στα μέλη της ελεγκτικής μονάδας. Ο επόπτης της ομάδας μπορεί να αναθέσει σε κάθε μέλος έναν συγκεκριμένο αριθμό φύλλων εργασίας ή μπορεί να κρατήσει την διαδικασία αυτή για τα πιο έμπειρα στελέχη της ελεγκτικής μονάδας όπου έχουν καταγράψει τους περισσότερους ελέγχους.
3. Τα φύλλα εργασίας συμβάλλουν αποφασιστικά στην περάτωση του ελέγχου. Όταν υπάρχει φάκελος προηγούμενου ελέγχου με τα φύλλα εργασίας του, τα μέλη και ο επόπτης της ομάδας μπορούν να οργανώνουν αλλά και να παρακολουθούν την εξέλιξη της εργασίας που θα πρέπει να γίνει συνολικά μελετώντας τα φύλλα του προηγούμενου ελέγχου.

Στην περίπτωση που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί φύλλα εργασίας κατά τους προηγούμενους ελέγχους, η εκτίμηση της εκτελεσθείσας ελεγκτικής εργασίας, σε σύγκριση με αυτήν που θα πρέπει να γίνει, μπορεί να γίνει αποτελεσματικότερα με βάση την εργασία που εμφανίζεται στα φύλλα εργασίας που έχουν μέχρι ένα σημείο παραχθεί.
4. Εξυπηρετούν επαναλαμβανόμενους ελέγχους για τους οποίους ο Ορκωτός Ελεγκτής μπορεί να δει και να συγκρίνει, τόσο κατά τον σχεδιασμό του νέου ελέγχου όσο και κατά την διεξαγωγή αυτού, την αντίστοιχη ελεγκτική εργασία που εκτελέστηκε στη συγκεκριμένη φάση κατά τον προηγούμενο έλεγχο.
5. Αποτελούν το μέσο για τον έλεγχο της ελεγκτικής εργασίας που έχει εκτελεστεί από υφιστάμενα μέλη της ελεγκτικής ομάδας.

6. Αποτελούν την βάση αξιολόγησης των μελών της ελεγκτικής ομάδας από τον επόπτη αυτής.
Στα φύλλα εργασίας που συντάσσει κατά την εκτέλεση του μέρους εκείνου του ελέγχου που έχει αναλάβει ένα μέλος, εμφανίζεται η **ποσότητα** και η **ποιότητα** της εργασίας που αποτελεί το βασικότερο τεκμήριο της επαγγελματικής του ικανότητας. Φυσικά ένα μέλος της ελεγκτικής ομάδας θα αξιολογηθεί και σε άλλους τομείς, όπως για παράδειγμα στις δημόσιες σχέσεις με τον πελάτη και στις σχέσεις του με τα υπόλοιπα μέλη της ελεγκτικής ομάδας.
7. Τα φύλλα εργασίας μπορούν να προσκομιστούν ως απτά αποδεικτικά στοιχεία σε δίκες με οικονομικό περιεχόμενο.
8. Τα φύλλα εργασίας μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την εκπαίδευση νέων ελεγκτών, αφού αποτελούν χρήσιμο υλικό για πραγματικές παραστάσεις ελεγκτικής διαδικασίας.
9. Τέλος τα φύλλα εργασίας συνδέουν τις συνιστώμενες από τους οδηγούς ελέγχου ελεγκτικές διαδικασίες και αυτές που τελικά, κατά την τελική κρίση του ελεγκτή, έχουν διενεργηθεί σχετικά.

ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ ΦΥΛΛΩΝ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Παρά την σπουδαιότητα των φύλλων εργασίας στην διαδικασία επίτευξης του ελέγχου, ωστόσο αυτά παρουσιάζουν μια σειρά αδυναμιών που είναι οι εξής:

1. Παραλείψεις από ελλιπή συγκέντρωση στοιχείων, όπως για παράδειγμα ονόματα, διευθύνσεις, ποσά.
2. Παράλειψη ενημέρωσης του φακέλου με νέα στοιχεία.
3. Φύλλα εργασίας δίχως υπογραφή και ημερομηνία.
4. Πλημμελής σύνδεση μεταξύ των φύλλων εργασίας.
5. Κενά και παραλείψεις στην συμπλήρωση των οδηγών και των προγραμμάτων ελέγχου.
6. Συσσώρευση διευκρινίσεων και εκκρεμοτήτων για το τέλος του ελέγχου.
7. Ανεπαρκής τεχνική και ελεγκτική προεργασία η οποία συνεπάγει κάθε συγκεκριμένο φύλλο εργασίας.
8. Αδυναμία συζήτησης και λύσεων διάφορων προβλημάτων με τον πελάτη.
9. Αδυναμία σύνταξης γραπτών υπομνημάτων σχετικά με λογιστικά και οργανωτικά προβλήματα που παρατηρήθηκαν κατά το στάδιο της εκτέλεσης του ελέγχου.

Τέλος ο επόπτης της ελεγκτικής ομάδας θα πρέπει να μεριμνήσει έτσι ώστε αυτές οι αδυναμίες να διορθωθούν πριν τα συγκεκριμένα φύλλα εργασίας φτάσουν στα χέρια και αξιολογηθούν από το ανώτερο διοικητικό στέλεχος της Ελεγκτικής εταιρείας.

ΤΕΧΝΟΔΟΜΗ Α.Ε.

Συμφωνία λογαριασμού τραπεζής	Αρ. ΦΕΘ-2
ΕΤΕ / 105 - 223483	Ελεγκτής Μ.Γ.
	Ημερ.: 16-3-2006
31-12-2005	
Υπόλοιπο κατά αντίγραφο λογ/σμού τραπ.	€ 2.000.000
Συν.: καταθέσεις μη καταχωρημένες	500.000
επιταγή Νο 140 μη πληρωθείσα	<u>200.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ	€ 2.700.000
ΜΕΙΟΝ: Επιταγές σε κυκλοφορία	✓ 300.000
Πληρωμή συναλλαγματικής	✓ <u>100.000 (400.000)</u>
Υπόλοιπο κατά Ισοζύγιο	€ 2.300.000
	ΣΤΟ Φ/ΕΘ
<p>Ε Επιβεβαιώθηκε στο αντίγραφο λογ/σμού της τραπ. τον. Δεκ.</p> <p>✓ Ελέγχθηκαν στο αντίγραφο κατάθεσης και "extrait"</p> <p>Λ Κατά ειδοποίηση τράπεζας και προμηθευτή</p> <p>✓ Αναζητήθηκαν στο στέλεχος επιταγών</p> <p>✓ Αναζητήθηκε στο "extrait" Ιανουαρίου και πινάκιο συν/κών</p> <p>Σ Αθροίστηκε</p> <p>Ν Αναζητήθηκε από Ισοζύγιο 21/12/2005</p>	

Υπόδειγμα φύλλων εργασίας με τη χρήση ελεγκτικών συμβόλων.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΡΓΟ

1. Το ελεγκτικό έργο σύμφωνα με το Π.Δ. 226/92 συνίσταται στην εξέταση από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή των τηρουμένων βιβλίων και των αναγκαίων νομίμων δικαιολογητικών και παραστατικών στοιχείων και αποβλέπει στη διακρίβωση του κατά πόσον οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική έκθεση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία συντάξεως του Ισολογισμού της και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις και το πόρισμά του με τα φύλλα εργασίας, τα οποία υποχρεούται να διαφυλάσσει επί μία πενταετία από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιητικού ελέγχου.

Η γνώμη του διενεργήσαντος τον έλεγχο Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διατυπώνεται στο συντασσόμενο από αυτόν «Πιστοποιητικό» ή «Έκθεση» Ελέγχου. Το «Πιστοποιητικό» ή «Έκθεση» Ελέγχου υποβάλλονται στον εντολέα του ελέγχου.

Ειδικότερα:

α) Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής υποχρεώνεται να υποβάλλει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων, από την οποία ανατέθηκε σ' αυτόν η διενέργεια ελέγχου, το «Πιστοποιητικό Ελέγχου», το οποίο πρέπει να περιλαμβάνει όσα ορίζονται από το άρθρο 37 του κωδ. Ν. 2190/1920 και το οποίο επέχει τη θέση εκθέσεως ελέγχου που προβλέπεται από το άρθρο αυτό.

Διαπιστώσεις του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, οι οποίες δεν επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσεως, όπως αυτά προκύπτουν από τις δημοσιευόμενες αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως και Διάθεση Κερδών) ή παρατηρήσεις του για τη βελτίωση του συστήματος οργανώσεως ή λειτουργίας της εταιρείας, γνωστοποιούνται προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας με τις σχετικές υποδείξεις.

Το εκδιδόμενο πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου κοινοποιείται και στο διοικητικό συμβούλιο ή τον διαχειριστή της ελεγχόμενης μονάδας.

β) Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που διενέργησε τον έλεγχο της διαχείρισεως Οργανισμών ή Επιχειρήσεων, το Κεφάλαιο των οποίων ανήκει κατά πλειοψηφία στο Δημόσιο, υποβάλλει στο Διοικητικό Συμβούλιο του Οργανισμού ή της Επιχειρήσεως και στον αρμόδιο σε κάθε περίπτωση Υπουργό έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου και τις αναγκαίες υποδείξεις. Στην περίπτωση νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, η ανωτέρω έκθεση υποβάλλεται στην εποπτεύουσα αρχή.

γ) Αντίγραφο του «Πιστοποιητικού» ή «Εκθέσεως» Ελέγχου υποβάλλεται και στο Εποπτικό Συμβούλιο.

2. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής καθορίζει την έκταση του ελέγχου σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 37 του Κ.Ν. 2190/1920, των επαγγελματικών κανόνων και Ελεγκτικών Προτύπων. Ο έλεγχος πρέπει να καλύπτει επαρκώς όλες τις πτυχές της ελεγχόμενης μονάδας που σχετίζονται με τις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις.

Για να διαμορφώσει το πόρισμά του επί των οικονομικών καταστάσεων, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής πρέπει να διαπιστώνει την επάρκεια και αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, καθώς και άλλων πηγών πληροφοριών στις οποίες βασίζεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Κατά την διαμόρφωση του πορίσματός του ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής πρέπει ακόμα να κρίνει αν τα δεδομένα της διαχείρισεως απεικονίζονται ακριβοδίκαια στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο Ελεγκτής αξιολογεί την αξιοπιστία και επάρκεια των πληροφοριών που περιέχονται στα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και στις άλλες πηγές πληροφοριών με:

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

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

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

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

β) Την κριτική εξέταση των αποφάσεων της διοικήσεως που σχετίζονται με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Ο Ελεγκτής αξιολογεί την επιλογή και την συνεπή ή μη εφαρμογή των λογιστικών αρχών, τον τρόπο ταξινόμησης των πληροφοριών και πραγματικών δεδομένων, και την επάρκεια και πληρότητα των παρεχομένων στοιχείων.

Σε περίπτωση περιορισμών στην έκταση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, που εμποδίζουν τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή να διατυπώσει το πόρισμά του χωρίς επιφυλάξεις, πρέπει ν' αναφέρονται ρητά στο πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου.

Στο τμήμα του πιστοποιητικού ή εκθέσεως ελέγχου, όπου διατυπώνεται το πόρισμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, θα πρέπει να προκύπτει κατά τρόπο σαφή ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής καταλήγει στο πόρισμά του με ή χωρίς επιφυλάξεις, ή ότι αυτός δεν είναι σε θέση να καταλήξει σε πόρισμα επί των οικονομικών καταστάσεων.

Το Πιστοποιητικό ή Έκθεση Ελέγχου πρέπει να φέρει την υπογραφή του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

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

4. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής υποχρεούται να τηρεί απόλυτη εχεμύθεια περί των όσων λαμβάνει γνώση κατά την άσκηση των καθηκόντων του.

Την υποχρέωση αυτή έχουν επίσης τόσο το ελεγκτικό, όσο και το λοιπό προσωπικό που απασχολεί ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής.

Η Έκθεση του Ελεγκτή αποτελεί πηγή πόλου έλξης τόσο στους τωρινούς μετόχους, επενδυτές της επιχείρησης, αλλά ενδιαφέρει και τρίτους με τωρινή ή και μέλλουσα χρήση με την εν λόγω επιχείρηση, όπως εφορία, τράπεζες, πιστωτές, επενδυτές στο χρηματιστήριο.

Οι ενδιαφερόμενοι τρίτοι στηρίζονται στην ανεξαρτησία των Ελεγκτών για την αξιοπιστία και χρησιμότητα της Έκθεσης.

Από το Πιστοποιητικό Ελέγχου χρήζουν υψίστης σημασίας τα παρακάτω:

1. Αν η Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται στους τωρινούς μετόχους / ιδιοκτήτες της ελεγχόμενης μονάδας, δεσμεύει τους υπογράφοντες αυτήν Ελεγκτές έναντι κάθε τρίτου ο οποίος θα χρησιμοποιήσει τις ελεγμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

2. Η ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή περιορίζεται στις συγκεκριμένες δημοσιευόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις: α) Ισολογισμό β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως γ) Πίνακα Διαχείρισης Αποτελεσμάτων και δ) Προσάρτημα το οποίο δεν δημοσιεύεται στις εφημερίδες που δημοσιεύονται οι υπόλοιπες καταστάσεις αλλά κατατίθεται στην Νομαρχία της έδρας της επιχείρησης.

3. Η Έκθεση στηρίζεται σε προηγούμενο έλεγχο, πράγμα που δεσμεύει τον υπογράφοντα Ελεγκτή και αυξάνει την ευθύνη του έναντι των χρηστών των ελεγμένων καταστάσεων.

4. Η ευθύνη του υπογράφοντος Ελεγκτή οριοθετείται στην Έκθεση σύμφωνα με τον σκοπό του ελέγχου που έχει αναληφθεί από την αρχή και εφόσον η διοίκηση της επιχείρησης έχει φροντίσει για την ανάθεση και διευκόλυνση του ελέγχου. Αν δεν ισχύει αυτό τότε την ευθύνη των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, την έχει η διοίκηση αυτής, όπως και την δημιουργία των απαραίτητων προϋποθέσεων δυνατότητας σύνταξης λογιστικών καταστάσεων.

5. Ανεξάρτητα αν χαρακτηρίζεται «ορθή» ή όχι παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών στις ελεγχόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που μπορεί να υποτεθεί από κάθε χρήστη ότι συμβαίνει ελλείψει κάποιου αντίθετου χαρακτηρισμού, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και πρότυπα που χρησιμοποιήθηκαν από τους λογιστές και επαληθεύτηκαν στην συνέχεια από τους Ελεγκτές σχετικά με τις μετρήσεις που μπορούν να προκύψουν απ' αυτά και την εμφάνιση αυτών των μετρήσεων.

ΕΚΔΟΣΗ ΓΝΩΜΗΣ

Ο Ελεγκτής προτού εκδώσει την γνώμη του πρέπει να τηρήσει τις εξής γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές:

1. Αρχή της Λογιστικής Οντότητας

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική καταγράφει τα γεγονότα που επηρεάζουν κάθε ξεχωριστή και αυτοτελή επιχειρηματική οντότητα και όχι τους φορείς της.

2. Αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της λογιστικής οντότητας

Η αυτοτελής λογιστική οντότητα θα συνεχίσει τη λειτουργία της για αόριστο χρονικό διάστημα.

3. Αρχή της Περιοδικότητας

Για να είναι εφικτή η λήψη απόφασης για τη λογιστική οντότητα είναι αναγκαίο να γνωρίζουμε τα λειτουργικά της αποτελέσματα (κέρδος ή ζημία) σε χρονικές περιόδους αρκετά μικρότερες από τη συνολική διάρκεια της οντότητας που θα παρουσίαζαν και τη σωστή εικόνα των αποτελεσμάτων και της οικονομικής κατάστασης.

Οι περίοδοι αυτοί (λογιστικό έτος) συνήθως συμπίπτουν με το ημερολογιακό έτος.

4. Αρχή της νομισματικής μονάδας

Η Χρηματοοικονομική Λογιστική ασχολείται μόνο με πληροφορίες οι οποίες είναι δυνατόν να μετρηθούν σε χρήμα / νόμισμα.

5. Αρχή του Ιστορικού Κόστους

Όλα τα στοιχεία του Ενεργητικού καταγράφονται στο κόστος τους.

6. Αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων

Τα έσοδα έχουν πραγματοποιηθεί εφόσον τα εμπορεύματα ή οι υπηρεσίες έχουν παραδοθεί στον πελάτη, ο οποίος αποδέχεται μια υποχρέωση γι' αυτά.

7. Αρχή της συσχέτισης των εξόδων με τα έσοδα

Τα έξοδα αναγνωρίζονται ως πραγματοποιηθέντα εφόσον έχουν αναγνωρισθεί προηγουμένως τα έσοδα για τα οποία έγιναν τα έξοδα αυτά.

8. Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Τα έσοδα αποκτώνται και τα έξοδα δημιουργούνται τη στιγμή της παράδοσης των αγαθών ή υπηρεσιών, ακόμη και αν μετρητά δεν έχουν εισπραχθεί (για τα έσοδα) ή δεν έχουν καταβληθεί (για τα έξοδα) δηλαδή ακολουθείται η Λογιστική της Δεδουλευμένης Βάσης και όχι της Ταμειακής Βάσης.

9. Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων

Η λογιστική οντότητα πρέπει να ακολουθεί τις ίδιες λογιστικές μεθόδους και διαδικασίες από περίοδο σε περίοδο για να μη αλλοιώνονται τα λογιστικά μεγέθη.

10. Αρχή της αντικειμενικότητας

Τα αποτελέσματα της λογιστικής διαδικασίας (τεχνικής) πρέπει να είναι αμερόληπτα και επαληθεύσιμα.

11. Αρχή της συντηρητικότητας

Σε περιπτώσεις αμφιβολίας πρέπει να αποτιμώνται:

- Έξοδα, Ζημιές, Υποχρεώσεις στην
ΥΨΗΛΟΤΕΡΗ τιμή
- Έσοδα, Κέρδη, Στόχοι Ενεργειών στην
ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗ τιμή.

12. Αρχή του ουσιώδους των λογιστικών πληροφοριών

Πρέπει να παρουσιάζονται μόνο ουσιώδη μεγέθη.

13. Αρχή της επαρκούς παρουσίασης (αποκάλυψης)

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν όλες τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για να μην καταστούν οι καταστάσεις παραπλανητικές.

Η έκδοση γνώμης του Ελεγκτή αποτελεί την τελευταία φάση του ελέγχου, δηλαδή ο Ελεγκτής εκφράζει την τελική του άποψη σχετικά με την κανονικότητα και την ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων.

Υπάρχουν τέσσερις μορφές εκφράσεων που είναι οι εξής:

α) Θετική Έκθεση

Ο Ελεγκτής καταλήγει σε αυτή την γνώμη όταν κατά την εργασία του ελέγχου δεν διαπίστωσε σημαντικές ατασθαλίες που θα μπορούσαν να επιδράσουν αρνητικά επάνω στους λογαριασμούς.

Η Έκθεσή του μπορεί να περιλαμβάνει κάποιες παρατηρήσεις με σκοπό την διαφώτιση των μετόχων χωρίς όμως να επιφέρουν καμία αμφισβήτηση των λογαριασμών.

Πιο συγκεκριμένα, ο Ελεγκτής καταλήγει σε Θετική Έκθεση όταν τηρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

1. Τα ελεγκτικά standards, και ειδικά αυτά της καλής εκτελέσεως έχουν τηρηθεί.
2. Οι λογιστικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές που θα έπρεπε να διέπουν το ισχύον λογιστικό σύστημα.
3. Η αρχή της συνέπειας έχει τηρηθεί.
4. Δεν υπήρξαν αξιολογες αμφιβολίες.
5. Δεν υπήρξε περιορισμός στο εύρος του πεδίου, στο οποίο έπρεπε να διενεργηθεί κανονικά ο έλεγχος.
6. Οι λογιστικές καταστάσεις παρουσιάζουν ορθώς την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα δράσεως της επιχείρησης.

β) Θετική με επιφυλάξεις Έκθεση

Οι επιφυλάξεις αυτές έχουν την έννοια ότι η ειλικρίνεια και η κανονικότητα των λογαριασμών είναι προβληματική και επομένως η πιστοποίηση θα έχει αυτόν τον χαρακτήρα.

Όταν χορηγείται πιστοποιητικό με επιφυλάξεις, το πρόβλημα με το οποίο συνδέεται η επιφύλαξη ή οι επιφυλάξεις περιγράφεται και προσδιορίζεται πλήρως σε ξεχωριστή ή ξεχωριστές παραγράφους της Έκθεσης και οι παράγραφοι αυτές

τοποθετούνται μεταξύ της παραγράφου που περιγράφει την έκταση και τον σκοπό του ελέγχου και αυτής που αναφέρει την γνώμη περί των οικονομικών καταστάσεων.

Συλλήβδην οι επιφυλάξεις αυτές δεν θα πρέπει να είναι πολυάριθμες διότι ο Ελεγκτής σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει να αρνηθεί να πιστοποιήσει.

γ) Αρνητική Έκθεση

Η Αρνητική Έκθεση είναι ακριβώς η αντίθετη της Θετικής χωρίς επιφυλάξεις Έκθεσης. Στο είδος αυτό της Έκθεσης ο Ελεγκτής δηλώνει ότι οι λογιστικές καταστάσεις δεν απεικονίζουν σωστά την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

Όταν μια αρνητική έκθεση αποτελεί πραγματικότητα, οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτή την μορφή έκφρασης θα πρέπει να αναφερθούν στις ενδιάμεσες παραγράφους, ενώ δεν χρειάζεται να γίνει κάποια εκτενής αναφορά στις ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόστηκαν, εφόσον από την πλευρά της η ελεγκτική ομάδα έχει κατοχυρώσει όλα τα απαραίτητα στοιχεία για την στήριξη της αρνητικής γνώμης τους. Αρνητικές εκθέσεις συνήθως προκαλούνται:

1. Από παραβιάσεις των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών.
2. Από προσπάθειες της διοίκησης της επιχείρησης να παραπλανήσει τους χρήστες των λογιστικών καταστάσεων.

Στις περιπτώσεις αυτές, και εφόσον υπάρχουν απτά αποδεικτικά στοιχεία, μια αρνητική έκθεση θα πρέπει να δοθεί.

Γενικά, οι Ελεγκτές χρειάζονται περισσότερα στοιχεία για να στηρίξουν μια αρνητική γνώμη απ' ότι μια θετική, τόσο για τις σοβαρές αρνητικές επιπτώσεις στην ελεγχόμενη επιχείρηση, όσο και στην ελεγκτική εταιρεία, και επιδιώκουν να εξαντλήσουν κάθε πιθανότητα να έχουν κάνει λάθος εις βάρος της επιχείρησης. Έτσι πολλοί Ελεγκτές κάτω από αυτό το βάρος προτιμούν την άρνηση γνώμης σαν διέξοδο.

δ. Άρνηση έκφρασης γνώμης

Είναι μια άλλη μορφή έκφρασης γνώμης που σπάνια συναντάται.

Υπάρχουν συνήθως διάφοροι λόγοι που οδηγούν στην άρνηση πιστοποίησης των οικονομικών καταστάσεων που είναι οι εξής:

1. Διαπιστώθηκαν σοβαρές ατασθαλίες σχετικά με το ύψος, την φύση και την συχνότητα των λογαριασμών.

2. Ότι ο έλεγχος δεν ήταν επαρκής για να στηρίξει ο Ελεγκτής οποιαδήποτε γνώμη, ότι δηλαδή δεν υπήρξε συνεργασία εκ μέρους του πελάτη ή ότι παρουσιάστηκαν ανυπερβλήτα εμπόδια κατά το στάδιο εκτέλεσης του ελέγχου.
3. Ότι ενώ ο έλεγχος υπήρξε επαρκής, παραμένουν ορισμένα άλλα σημαντικά μεγέθη, τα οποία για διάφορους λόγους, δεν κατέστη δυνατόν να ελεγχθούν, όπως για παράδειγμα αδυναμία ελέγχου μακρινών υποκαταστημάτων εξωτερικού ή σε χώρες εμπόλεμες, η μη επιβεβαίωση ορισμένων σημαντικών στοιχείων.
4. Ο τέταρτος λόγος αναφέρεται σε σοβαρή παραβίαση των ελεγκτικών standards και ειδικότερα αυτών που αναφέρονται στην ανεξαρτησία και αμεροληψία του Ελεγκτή. Όπως για παράδειγμα οικονομικές σχέσεις ή συμφέροντα κοινά με τον ελεγχόμενο πελάτη που προϋπήρχαν και η σημασία τους δεν είχε εκτιμηθεί εγκαίρως ή δεν ήταν γνωστά εκ των προτέρων.

Ένας άλλος λόγος μπορεί να είναι η περίπτωση των λογιστικών καταστάσεων αναφορικά με τις οποίες δεν εννοείται και δεν έχει καμία ελεγκτική εργασία, αλλά πιθανόν, οι Ελεγκτές να έχουν συσχετιστεί μ' αυτές κατά κάποιον άλλο τρόπο.

Σε αυτή την περίπτωση οι Ελεγκτές θα πρέπει να σφραγίσουν τις λογιστικές αυτές καταστάσεις με τις οποίες έχει συνδεθεί το όνομά τους, με τις λέξεις «Μη ελεγμένες».

Ο Ελεγκτής όταν προβεί σε αυτή την μορφή γνώμης θα πρέπει να την αιτιολογήσει με τα ανάλογα επιχειρήματα και στοιχεία.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Οι Ανώνυμες Εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το ΣΟΕΛ, έχουν κάποια πλεονεκτήματα:

Για τις επιχειρήσεις οι οποίες είναι υποχρεωμένες να χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή, μετά τον έλεγχο εκδίδεται ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές του απασχολούμενου προσωπικού, και έτσι με αυτόν τον τρόπο απαλλάσσει τις επιχειρήσεις από οποιοδήποτε επανέλεγχο αυτού του σημείου εκ μέρους του ασφαλιστικού οργανισμού.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιριών μπορεί να λάβει υπόψη του μόνο το ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή, εφόσον σε αυτό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων σχετικά με την φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετική του νόμου.

Στην περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να δώσει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κάθε πληροφορία σχετικά με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικά κάθε στοιχείο για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

Οι Ελληνικές ανώνυμες εταιρείες που δεν υπόκεινται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μπορούν να εκλέγουν τακτικούς ελεγκτές λογιστές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18.

Στην περίπτωση αυτή η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί να διορίζει ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή προς διενέργεια του τακτικού ελέγχου, αντί των προβλεπόμενων δύο τουλάχιστον τακτικών ελεγκτών λογιστών.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται αναλόγως και σε κάθε περίπτωση που η ελεγχόμενη μονάδα χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεών της.

Διασφάλιση ποιότητας στον έλεγχο

Για την επίτευξη μιας ποιοτικής διαδικασίας ελέγχου εφαρμόζονται δικλείδες ασφαλείας όπου είναι οι εξής:

1. Ύπαρξη ευθύνης και πειθαρχικού ελέγχου για τον Ελεγκτή.
2. Διασφάλιση ανεξαρτησίας του Ελεγκτή από την ελεγχόμενη επιχείρηση.
3. Ύπαρξη στοιχείων που φυλάττει ο Ελεγκτής και αποδεικνύουν το πόρισμά του.
4. Έκδοση αντικειμενικής γνώμης που βασίζεται στα ελεγκτικά standards.

ΕΥΘΥΝΗ ΚΑΙ ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο Ελεγκτής είναι υπεύθυνος για κάθε παράβλεψη κατά την διαδικασία του ελέγχου και κατά την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφ' όσον αυτή οφείλεται σε αμέλεια ή δόλο.

Η ευθύνη προς αποζημίωση δεν μπορεί να υπερβαίνει κάποια standards όπως το πενταπλάσιο των ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή.

Για την επίτευξη του πειθαρχικού ελέγχου συγκροτείται τριμελές πειθαρχικό συμβούλιο.

ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ - ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ

Η ποιότητα του ελέγχου εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό αφενός από το πόσο αρμόδιος και κατάλληλος είναι ο Ελεγκτής που θα τον πραγματοποιήσει και αφετέρου από τον βαθμό ανεξαρτησίας του.

Ο βαθμός ανεξαρτησίας του σχετίζεται με την ανεξαρτησία πνεύματος δηλαδή από την προσωπική του ανεξαρτησία.

ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κάθε Ορκωτός Ελεγκτής κατά την εργασία ελέγχου θα πρέπει να ακολουθεί τα ελεγκτικά πρότυπα καθώς και οδηγίες και να τηρεί σε ιδιαίτερο φάκελο επί πέντε τουλάχιστον συναπτά έτη ύστερα από την ημερομηνία εκδόσεως του πιστοποιητικού ή έκθεσης ελέγχου, τα φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία του συγκεκριμένου ελέγχου, τα οποία είναι υποχρεωμένος να παραδίδει για ποιοτικό έλεγχο στο όργανο του ΣΟΕΛ.

Από τα περιεχόμενα στον εξεταζόμενο φάκελο θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι:

- α.** Κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας εφαρμόστηκαν τα πρότυπα ελέγχου και εκθέσεων, καθώς και οι τεχνικές οδηγίες.
- β.** Τα φύλλα ελέγχου και λοιπά στοιχεία στηρίζουν με επάρκεια την γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή, όπως αυτή είναι διατυπωμένη στο πιστοποιητικό ή στην έκθεση ελέγχου του.

Σε περίπτωση κενών ή παραλείψεων του εξεταζομένου φακέλου ελέγχου ή της εκτέλεσης της συγκεκριμένης εργασίας παραπέμπονται από το εντεταλμένο όργανο ποιοτικού ελέγχου στο Πειθαρχικό Συμβούλιο.

Ανάθεση ελέγχου - Αμοιβή

Η ανάθεση του ελέγχου των Νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, δημοτικών επιχειρήσεων και των Νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, που ανήκουν στο δημόσιο τομέα, εξαιρουμένων των Α.Ε των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α, γίνεται από την εποπτεύουσα αρχή.

Η ανάθεση αυτή γίνεται ανά τριετία και δεν υπάρχει η δυνατότητα να υπερβεί για τον Ορκωτό Ελεγκτή τις δύο τριετίες.

Νόμιμη αμοιβή ελέγχου είναι η καθαρή αμοιβή ελέγχου, μετά από την αφαίρεση των εξόδων μετακινήσεως και διαμονής των Ελεγκτών εκτός έδρας, που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των ελάχιστων ωρών ελέγχου, όπως αυτές έχουν καθοριστεί με αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου και του εφαρμοζόμενου από έναν ελεγκτικό φορέα ενιαίου ωρομισθίου, όπως αυτό έχει γνωστοποιηθεί στο ΣΟΕΛ για την ελεγκτική περίοδο στην οποία εμπίπτει ο έλεγχος.

Ειδικότερα:

α. Για κάθε έλεγχο τα αρμόδια όργανα εκλέγουν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις μια τουλάχιστον από τις εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό Μητρώο, η οποία αναθέτει την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου σε ένα τουλάχιστον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, διορίζοντάς τον για το σκοπό αυτό με τον αναπληρωματικό του.

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

2. Κατά την ανάληψη των ελέγχων διασφαλίζεται η ανεξαρτησία από την ελεγχόμενη μονάδα, τόσο της εκλεγόμενης εταιρείας ή κοινοπραξίας Ελεγκτών, όσο και του διοριζόμενου τακτικού Ελεγκτή, καθώς και η δυνατότητα καλής και έγκαιρης εκτέλεσης του κάθε αναλαμβανόμενου ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα:

α) Η ανάληψη οποιουδήποτε τακτικού ελέγχου γίνεται με την προϋπόθεση ότι η αμοιβή του συγκεκριμένου ελέγχου δεν υπερβαίνει το ένα δέκατο του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία κατά την διάρκεια της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής χρήσης.

Κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής από κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία εγγραφόμενη στο Μητρώο του ΣΟΕΛ, ως σύνολο εσόδων της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής χρήσης της λαμβάνεται το γινόμενο του συνόλου της ανώτατης επιτρεπόμενης ετήσιας απασχόλησης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και του βοηθητικού ελεγκτικού προσωπικού της, επί το εκάστοτε ισχύον ενιαίο ωρομίσθιο της ίδιας εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών.

β) Η ανάθεση του τακτικού ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας σε συγκεκριμένο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή γίνεται για μια διαχειριστική χρήση και δεν μπορεί να επαναλαμβάνεται για περισσότερες από πέντε συνεχείς ή διακεκομμένες χρήσεις που λήγουν ύστερα από την 30^η Ιουνίου 1997, εκτός αν έχει παρέλθει τριετία από την έκδοση του τελευταίου Πιστοποιητικού Ελέγχου του στη μονάδα αυτή.

Κατ' εξαίρεση, το Εποπτικό Συμβούλιο μπορεί να εγκρίνει το διορισμό του ίδιου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για μια επιπλέον χρήση, εφόσον κρίνει την παράταση αυτή αναγκαία.

Επίσης, για μια τριετία ύστερα από τη λήξη αναστολής χορηγηθείσας κατά τις διατάξεις του άρθρου 22, απαγορεύεται η από μέρους του επανερχόμενου μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ανάληψη του τακτικού ελέγχου οικονομικής μονάδας ή συνδεδεμένης με αυτή επιχείρησης, στην οποία το μέλος αυτό είχε προσφέρει υπηρεσίες με οποιονδήποτε τρόπο κατά την διάρκεια της αναστολής του.

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

δ) Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που διορίστηκε για τον τακτικό έλεγχο έχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του άρθρου 16 και υπογράφει το σχετικό Πιστοποιητικό ή την Έκθεση Ελέγχου επ' ονόματί του και για λογαριασμό της εταιρίας ή κοινοπραξίας που του ανάθεσε τον έλεγχο.

Αντίγραφο των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων αποστέλλεται από τον Ελεγκτή στο Εποπτικό Συμβούλιο, μέσα σε δύο μήνες από την έκδοση του Πιστοποιητικού Ελέγχου, μαζί με την ανάλυση των ωρών απασχόλησης του ίδιου και του καθενός από το βοηθητικό προσωπικό του στο συγκεκριμένο έλεγχο.

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

στ) Κάθε ανάθεση τακτικού ελέγχου καταχωρείται σε ειδικές μερίδες κατά Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών λογιστών, τις οποίες τηρεί το Εποπτικό Συμβούλιο για την παρακολούθηση, τόσο της προσωπικής συμμετοχής του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή στους ανατιθέμενους σ' αυτόν ελέγχους και της τήρησης του καθοριζόμενου από το Εποπτικό Συμβούλιο ανώτατου ορίου ετήσιας απασχόλησης του κάθε Ελεγκτή και του ελεγκτικού προσωπικού του, όσο και της τήρησης των ισχυουσών διατάξεων.

Η μη έγκαιρη συμμόρφωση εταιρίας ή κοινοπραξίας ελεγκτών στις επιβαλλόμενες σε βάρος της χρηματικές ποινές, επισύρει και την ποινή της πρόσκαιρης διαγραφής, μέχρι ενός έτους, των μελών της διοίκησης ή διαχείρισής της από το μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, η οποία αποφασίζεται από το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

Επιπροσθέτως, η μείωση της αμοιβής ελέγχου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις απαγορεύεται.

Ειδικότερα

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

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

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

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

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

ε. Το Εποπτικό Συμβούλιο παρακολουθεί τη νομιμότητα της ανάθεσης των τακτικών ελέγχων καθώς και τις τιμολογούμενες αμοιβές και ερευνά κάθε περίπτωση

έκπτωσης ή επιστροφής, της κατά τις διατάξεις αυτής της παραγράφου προσδιοριζόμενης ελάχιστης αμοιβής ελέγχου.

Για το σκοπό αυτό το Εποπτικό Συμβούλιο μπορεί να καλεί κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών να του υποβάλει τα κατά την κρίση του στοιχεία ή να αποφασίζει για τη διενέργεια ειδικού λογιστικού ελέγχου επί των βιβλίων και στοιχείων της, διενεργουμένου από διμελή τουλάχιστον Επιτροπή που συγκροτεί από μέλη του Εποπτικού αλλά και Επιστημονικού Συμβουλίου.

Στην περίπτωση που διαπιστώνεται ότι, με οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, έχει γίνει διαφοροποίηση της αμοιβής τακτικού ελέγχου κάτω της ελάχιστης, το Πειθαρχικό Συμβούλιο αποφασίζει για την επιβολή χρηματικής ποινής σε βάρος της υπεύθυνης εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών από 5.000.000 δρχ. κατ' ελάχιστον μέχρι το εικοσαπλάσιο του ποσού διαφοροποίησης.

Σε περίπτωση υποτροπής, η επιβαλλόμενη νέα χρηματική ποινή δεν μπορεί να είναι χαμηλότερη από το τριπλάσιο της προηγούμενης.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΝΟΜΑΡΧΙΑ ΑΘΗΝΩΝ
ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
ΤΑΧ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΤΗΛΕΦΩΝΟ

Αριθ. πράξης
φακέλου
Φορ.Μητρώου

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

κατά

Όνοματεπώνυμο
Επωνυμία
Επάγγελμα
Δ/ση κατοικίας

Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 31 και 40 του Ν.820/78 «Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, μισθολογικά θέματα και άλλες διατάξεις».
2. Την από/...../19..... έκθεση ελέγχου τακτικού ελεγκτή που επισυνάπτεται στην πράξη αυτή.

Επιβάλλουμε

στον ως άνω υπόχρεο, πρόστιμο 3,000 € δεδομένου ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των πιο πάνω διατάξεων.

Δίνουμε εντολή, όπως αρμόδιο δημόσιο όργανο κοινοποιήσει, με τη νόμιμη διαδικασία, την πράξη αυτή στον υπόχρεο.

Ο Βεβαιώσας

Ο Προϊστάμενος

Ο Προϊστάμενος
ΔΟΥ

ΑΘΗΝΑ 31-6-2006

Κατά της πράξης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής στο αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει και αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Επίσης η διοικητική επίλυση της διαφοράς μπορεί να προταθεί και με ιδιαίτερη αίτηση, μέσα στην προθεσμία που πρέπει να ασκηθεί η προσφυγή.

Η προσφυγή πρέπει να κατατεθεί σε μας, μέσα σε (20) ημέρες από την επίδοση αυτής της πράξης στον υπόχρεο.

Εκδόθηκε στις 31-6-2006

Ο Επίδοσας

ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

Έχοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν.820/78
αποδεχόμαστε το ποσό του προστίμου, που αναφέρεται στην πράξη επιβολής
προστίμου, να περιοριστεί στα 2,500 €.

Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ

Ο Υπόχρεος

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κληρονομούμενος _____ Χρόνος φορολ. _____

Κληρονόμος _____

Συμβόλαιο

Από τον έλεγχο της υπόθεσης αυτής έχουν προκύψει τα εξής:

Κατά δήλωση	Κατά τον έλεγχο	Διαφορά

Επειδή η διαφορά αξίας δήλωσης και ελέγχου είναι μεγαλύτερη του 25% της αξίας του ελέγχου και η διαφορά του κύριου φόρου κυμαίνεται από 2,000 € έως 3,000 € και κατά ποσοστό μεγαλύτερο από το 20% του φόρου που οφείλεται με την δήλωση εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 εδαφ. του άρθρου 31.

**ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ
προς τους κ.κ. Μετόχους της Ανώνυμης Εταιρίας
«ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ ΤΕΧΝΙΚΗ»**

Ελέγξαμε τις ανωτέρω Οικονομικές καταστάσεις καθώς και το σχετικό Προσάρτημα της Ανώνυμης Εταιρίας «ΟΛΥΜΠΙΑΚΗ ΤΕΧΝΙΚΗ» της εταιρικής χρήσεως που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου 2005. Ο έλεγχός μας έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.2190/20 «Περί Ανωνύμων Εταιριών» και με τις Ελεγκτικές διαδικασίες που κρίναμε κατάλληλες, βάσει των αρχών και κανόνων Ελεγκτικής που ακολουθεί το Σώμα Ορκωτών Λογιστών.

Τέθηκαν στη διάθεσή μας, τα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε η εταιρία μας και μας δόθηκαν οι αναγκαίες για τον έλεγχο πληροφορίες και επεξηγήσεις που ζητήσαμε. Επαληθεύσαμε τη συμφωνία του περιεχομένου της Εκθέσεως Διαχείρισεως του Διοικητικού Συμβουλίου προς την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων, με τις σχετικές Οικονομικές καταστάσεις.

Από τον έλεγχο προέκυψαν τα εξής:

1. Οι τοποθετήσεις σε μετοχές της ΕΤΕ υπερβαίνουν σε τιμές κτήσεως κατά 100.000 € το προβλεπόμενο όριο του 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας, για τον υπολογισμό του οποίου λήφθηκε υπόψη και η διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.
2. Οι τοποθετήσεις σε μετοχές των εταιριών «ΚΛΩΣΤΗΡΙΑ ΝΑΥΠΑΚΤΟΥ» ΑΕ και «ΓΕΡΜΑΝΟΣ» ΑΕ υπερβαίνουν σε τιμές κτήσεως κατά 320.000 € και 298.000 € το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου των εταιριών αυτών. Οι τελευταίες υπερβάσεις, σύμφωνα και με τις απόψεις της εταιρίας δεν υπάρχουν αν γίνει σύγκριση με βάση την ονομαστική αξία των μετοχών.

Οι ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις που προκύπτουν από τα βιβλία και τα στοιχεία της εταιρίας και μαζί με το Προσάρτημα απεικονίζουν βάσει των σχετικών διατάξεων που ισχύουν και λογιστικών αρχών, οι οποίες έχουν γίνει γενικά παραδεκτές και δεν διαφέρουν από εκείνες που η εταιρία εφάρμοσε στην προηγούμενη χρήση, την περιουσιακή διάρθρωση και τη χρηματοοικονομική θέση της εταιρίας κατά την 31^η Δεκεμβρίου του 2005, καθώς και τα αποτελέσματα της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία.

Αθήνα, 18 Απριλίου 2005

Ο Ορκωτός Λογιστής

Μ.Γ.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ

www.soel.gr

www.in.gr

www.mutilineos.gr

«ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΗ»

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ ΚΑΝΤΖΟΥ,

ΕΠΙΚΟΥΡΟΥ ΚΑΘΗΓΗΤΗ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΑΙΓΑΙΟΥ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ: Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΓΓΡΑΦΑ Δ.Ο.Υ.

«ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ»

ΕΚΔΟΤΗΣ: ΘΕΟΔΩΡΑ ΠΑΠΑΔΑΤΟΥ

ΕΚΔΟΣΕΙΣ: ΣΑΚΚΟΥΛΑ

ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ «Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ»