

Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

Τμήμα Χρηματοοικονομικών και Ελεγκτικών Υπηρεσιών

Πτυχιακή Εργασία

Άσκηση Ελέγχου στις Ανώνυμες Εταιρείες



Ζήμητρα Β. Χουδελούδη

AM 2001056

Αθήνα, 2006

Άσκηση Ελέγχου στις Ανώνυμες Εταιρείες

Δήμητρα Β. Χουδελούδη

Αθήνα, 2006

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι.....	4
1.1 Εισαγωγή.....	4
1.2 Ιστορική αναδρομή.....	5
1.2.1 Η ελεγκτική στην Ελλάδα.....	5
1.2.2 Σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ¹	6
1.3 Αντικείμενο Ελέγχου.....	6
1.3.1 Έννοια – Σκοπός.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ – Έλεγχος.....	8
2.1 Εσωτερικός Έλεγχος.....	8
2.2 Αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου.....	10
2.3 Έννοια του εσωτερικού ελέγχου.....	11
2.4 Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου.....	12
2.5 Κατηγορίες ή τομείς του εσωτερικού ελέγχου.....	13
2.6 Αλληλεξάρτηση διοικητικού και διαχειριστικολογιστικού ελέγχου 15	
2.7 Βασικές αρχές του εσωτερικού ελέγχου.....	16
2.8 Εξωτερικός Έλεγχος.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ.....	18
3.1 Εντολή ελέγχου και αντικείμενο αυτής.....	19
3.2 Προκαταρκτικές ελεγκτικές διαδικασίες.....	20
3.3 Εκτίμηση εσωτερικού ελέγχου.....	22
3.4 Σχεδιασμός και πρόγραμμα ελέγχου.....	24
3.5 Φύλλα Εργασίας – Φάκελος Ελέγχου – Μόνιμος Φάκελος.....	25
3.6 Πρακτικά Γεν. Συνελεύσεων και Διοικητικού Συμβουλίου.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙV – ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	30
4.1 Έννοια Οικονομικών Καταστάσεων.....	30
4.2 Τι Απεικονίζουν, οι Οικονομικές Καταστάσεις.....	31
4.3 Βασικές Αρχές που διέπουν τη Δομή του Ισολογισμού, του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης και του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.....	32
4.4 Δομή και Περιεχόμενο του Ισολογισμού.....	33
4.5 Δομή και Περιεχόμενο του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης 34	
4.6 Δομή και Περιεχόμενο του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.....	34
4.7 Δομή και Περιεχόμενο της Κατάστασης του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης.....	35

4.8	Περιεχόμενο του Προσαρτήματος.....	35
4.9	Ορισμένα θέματα σχετικά με τις Οικονομικές Καταστάσεις	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ V – ΤΡΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ.....		40
5.1	Η έκθεση ελέγχου.....	40
5.2	Έκδοση Γνώμης.....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI – ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ		50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ VII – ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ		
ΛΟΓΙΣΤΩΝ		57
7.1	Σύσταση	57
7.2	Σκοπός.....	58
7.3	Υποχρεωτική χρησιμοποίηση	58
7.4	Άρνηση παροχής υπηρεσιών – Εξαίρεση – Αντικατάσταση.....	59
7.5	Σύνθεση του Σώματος.....	59
7.6	Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών	60
7.7	Διαγραφή από το Μητρώο	61
7.8	Πλεονεκτήματα απορρέοντα από τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών	61
7.9	Ασυμβίβαστα – Απαγορεύσεις	62
7.10	Εταιρείες ή Κοινοπραξίες Ελεγκτών.....	63
7.11	Ανάθεση του Ελέγχου – Αμοιβή	64
7.12	Ευθύνη – Ασφαλιστική κάλυψη.....	68
7.13	Έναρξη ισχύος	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ VIII – ΟΡΓΑΝΑ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ...		69
8.1	Γενική Συνέλευση Σ.Ο.Ε.Λ.	70
8.2	Εποπτικό Συμβούλιο Σ.Ο.Ε.Λ.	71
8.3	Αρμοδιότητες Εποπτικού Συμβουλίου.....	72
8.4	Εκτελεστική Γραμματεία:.....	73
8.5	Πειθαρχικό Συμβούλιο.....	73
8.6	Παραπομπή στο Πειθαρχικό Συμβούλιο.....	75
8.7	Προανάκριση	75
8.8	Ανάκριση.....	75
8.9	Ενέργειες μετά την ανάκριση.	76
8.10	Κλήση του παραπεμπομένου σε απολογία.	77
8.11	Απολογία	77
8.12	Προσδιορισμός δικασίμου – Αυτοπρόσωπος παράσταση.....	78
8.13	Εξαίρεση μελών του πειθαρχικού συμβουλίου.	78
8.14	Εκτίμηση αποδείξεων.....	78
8.15	Πειθαρχική απόφαση.....	79
8.16	Επιστημονικό Συμβούλιο.....	79
ΚΕΦΑΛΑΙΟ IX – ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ		82
9.1	Θεμελιώδεις Αρχές Ελεγκτικού Επαγγέλματος	83

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Χ – ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΟΥ	
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ	85
10.1 Η ανάγκη δημιουργίας ενός ολοκληρωμένου Σώματος Ελεγκτικών Κανόνων.	86
10.2 Ο ρόλος της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.)	86
10.3 Η ανάγκη παρακολούθησης των εξελίξεων στο χώρο της Ευρωπαϊκής ένωσης και συμμόρφωσης προς τους Σχετικούς Κανονισμούς.	87
10.4 Η ένταξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (Ε.Ε.Π.) στα πλαίσια των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.)	87
10.5 Η δυνατότητα Επικουρικής Επίκλησης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.)	88
10.6 Κώδικας Δεοντολογίας.....	88
10.7 Ποιοτικός Έλεγχος επί της Εργασίας των Ελεγκτών.....	88
10.8 Ισχύς των παρόντων Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων	88
ΚΕΦΑΛΑΙΟ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	90

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

1.1 Εισαγωγή

Ο Έλεγχος της διαχείρισης ή έλεγχος της διοίκησης για της Ανώνυμες Εταιρείες είναι ένα είδος ελέγχου που αφορά κυρίως την στρατηγική της επιχείρησης, την λήψη απόφασης και την συνάφεια που υπάρχει μεταξύ στόχων και αποφάσεων. Ασχολείται ακόμη με την αποτελεσματικότητα της εφαρμοσμένης διαχείρισης στην επιχείρηση. Αξιολογεί κυρίως με ποιοτικά και όχι με ποσοτικά κριτήρια, για αυτό ίσως το λόγο η μεθοδολογία του δεν έχει οριστικοποιηθεί και αποτελεί ακόμη αντικείμενο μελέτης και έρευνας.

Αντικείμενο του ελέγχου είναι κατά κανόνα, οι οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Βασικός σκοπός του ελέγχου είναι η έκφραση γνώμης, αν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ή όχι μια ακριβοδίκαιη εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως και οικονομικής καταστάσεως της επιχειρήσεως κατά την ημερομηνία κατάρτισης αυτών, όπως και των αποτελεσμάτων των εργασιών της για το οικονομικό έτος που έληξε την ίδια ημερομηνία, μέσα στα πλαίσια της νομοθεσίας και των συνθηκών της χώρας, κάτω από τα οποία η επιχείρηση λειτουργεί.

Υποκείμενο του ελέγχου είναι ο ελεγκτής, δηλαδή το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο. Ο Ελεγκτής, ανάλογα με την εξάρτησή του από την οικονομική μονάδα, που ελέγχει και τον ειδικότερο σκοπό στον οποίο αποβλέπει το έργο του, διακρίνεται σε εσωτερικό και εξωτερικό ελεγκτή. Ο εξωτερικός ελεγκτής, αντίθετα από τον εσωτερικό ελεγκτή είναι τελείως ανεξάρτητος και αδέσμευτος από την οικονομική μονάδα που ελέγχει και συνεπώς δεν επηρεάζεται – και δεν πρέπει – από τη Διοίκηση αυτής. Το επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή απαιτεί άρτια επιστημονική κατάρτιση, εξειδικευμένη πείρα, ανεπίληπτο ήθος και ακεραιότητα χαρακτήρα.

Οι Ορκωτοί Λογιστές (Σώμα Ορκωτών Λογιστών), με την επιστημονική και τεχνική κατάρτισή τους, την εμπειρία και το κύρος, αλλά και με την αμεροληψία, την ευθυκρίσια και την εχεμύθεια που έχουν αλλά και πάνω από όλα το ανεπίληπτο ήθος τους, υπήρξαν για τέσσερις (4) περίπου δεκαετίες τα καταλληλότερα πρόσωπα για την άσκηση του εξωτερικού ελέγχου.

1.2 Ιστορική αναδρομή

1.2.1 Η ελεγκτική στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα, το πρώτο ουσιαστικό βήμα για την καθιέρωση του εξωτερικού ελέγχου, έγινε με τον Ν. 5076/1931 περί ανώνυμων Εταιρειών και τραπεζών, όπου προβλεπόταν η δημιουργία «Σώματος Ορκωτών Λογιστών». Ο θεσμός όμως παρά τη νομοθετική αυτή ρύθμιση δεν λειτούργησε.

Από το Νόμο 2190/1920, (άρθρα 36-38) περί Ανωνύμων Εταιρειών οι έλεγχοι των ισολογισμών πραγματοποιούνται από δύο τακτικούς και δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές οι οποίοι εκλέγονταν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Α.Ε. Ο θεσμός αυτός δεν πρόσφερε τίποτα ουσιαστικό, παρόλο που οι ελεγκτές είχαν ουσιαστικά δικαιώματα, αλλά στην πράξη δεν τα ασκούσαν επειδή είχαν διοριστεί από την ίδια την ελεγχόμενη Εταιρεία (συνήθως από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου) και αποτελούσαν εμμέσως έμμισθους υπαλλήλους οι οποίοι εξαρτώντο οικονομικά από τον ελεγχόμενο φορέα. Αποτέλεσμα ήταν η «κατά παραγγελίαν» σύνταξη και υπογραφή εκθέσεως ελέγχου που εκτός της τυπικής κάλυψης των απαιτήσεων του Νόμου δεν είχε ουσιαστική ισχύ.

Παρά τις προσπάθειες και τις νομοθετικές ρυθμίσεις ο θεσμός του ελεγκτή δεν λειτούργησε ουσιαστικά στην Ελλάδα πριν τον Β' Παγκόσμιο Πόλεμο.

Το 1948 κατ' απαίτηση των ξένων υπεγράφη σύμβαση ανάμεσα στην Ελληνική Κυβέρνηση και την Διοίκηση Οικονομικής Συνεργασίας των ΗΠΑ, με την οποία κλήθηκαν Άγγλοι ορκωτοί λογιστές που έπαιρναν την αποζημίωσή τους από πόρους του σχεδίου Μάρσαλ.

Επειδή όμως η οικονομία με τη δυναμική της ανάπτυξη, είχε ανάγκη από την ύπαρξη πραγματικών ορκωτών λογιστών, εκδόθηκαν:

1. Υπ. αρ. 12984/13.9.49 απόφαση Υπουργού Συντονισμού «περί συμπληρώσεως Συντονιστικού συμβουλίου θεσμού ορκωτών λογιστών».
2. Υπ. αρ. 16498/16/11/49 απόφαση Υπουργού Συντονισμού «περί συμπληρώσεως Συντονιστικού συμβουλίου θεσμού ορκωτών λογιστών».
3. Υπ. αρ. 1001/20/29.10.50 «Περί καταρτίσεως σχεδίου Νόμου περί συντάξεως Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών» (Φ.Ε.Κ. Α/255/1950).

Η πρώτη ουσιαστική προσπάθεια υλοποίησης των παραπάνω για τη δημιουργία ουσιαστικά του Σώματος Ορκωτών Λογιστών έγινε το 1952 επί κυβερνήσεως Πλαστήρα όπου συγκροτήθηκε δωδεκαμελές σώμα από καθηγητές διευθυντές υπουργείων και τραπεζών, το οποίο όμως δεν λειτούργησε ουσιαστικά μετά την παραίτηση της κυβερνήσεως τον Οκτώβρη του 1952. Το 1955 ψηφίστηκε το Ν.Δ. 3329 «περί συντάξεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών» και δημοσιεύτηκε στο Φ.Ε.Κ. Α230/25.8.55 και αποτέλεσε το κύριο ελεγκτικό σώμα στην Ελλάδα μέχρι το 1992.

1.2.2 Σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών¹

Από το 1993 και μέχρι σήμερα ο έλεγχος των Ανωνύμων Εταιρειών ασκείται από Ορκωτούς Ελεγκτές με εφαρμογή των διατάξεών του:

- α) Π.Δ. 15/89 «Προσαρμογή του Ν.Δ. 3329/55 «περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών» προς τις διατάξεις της 8^{ης} οδηγίας, 84/253/ΕΟΚ.
- β) Άρθρο 75 του νόμου 1969/91.
- γ) Π.Δ. 226/92/Τ.Α.120/14.7.92.²

Τα Νομοθετήματα αυτά εκδόθηκαν για να προσαρμοστεί η νομοθεσία μας, περί διενέργειας του ελέγχου, στις διατάξεις της 8^{ης} οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 10/4/84.

Σύμφωνα λοιπόν με το πιο πρόσφατο Π.Δ. 226/92 συνεστήθη Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, που οι γενικοί όροι της λειτουργίας του έχουν όπως παρακάτω:

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.), αποτελείται από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, εδρεύει στην Αθήνα και μπορεί με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου να ιδρύει γραφεία σε άλλες πόλεις της Ελλάδας.

1.3 Αντικείμενο Ελέγχου

1.3.1 Έννοια – Σκοπός

Για να προσδιορίσουμε την έννοια του ελέγχου θεωρούμε μια επιχείρηση ως μια μορφή οργάνωσης προσώπων και μέσων, προκειμένου να επιδιώξει συγκεκριμένους στόχους, η επιδίωξη αυτή στηρίζεται από διαδικασίες και δεδομένα που καθοδηγούν και προσανατολίζουν τις ενέργειές της.

Στη δεδομένη περίπτωση, διαδικασία είναι μια αλληλοδιαδοχή ενεργειών προκειμένου να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, σύμφωνα με τον σχεδιασμό της επιχείρησης. Κάθε ενέργεια εκτελείται αποτελεσματικότερα όταν τα δεδομένα (κανονισμοί, συστήματα πληροφόρησης, οργανωτική δομή, προσδιορισμός καθηκόντων και θέσεων κλπ.), που την στηρίζουν, εγγυώνται την εξέλιξή της και διασφαλίζουν τον έλεγχο, είναι τα κατάλληλα.

Ορίζεται λοιπόν ο έλεγχος ως ένα σύνολο αξιολογήσεων που εφαρμόζονται, προκειμένου να εκφρασθεί μία αντικειμενική κρίση – σύμφωνα με συγκεκριμένες αρχές – για την αποτελεσματικότητα των ενεργειών της επιχείρησης σε σχέση με τους επιδιωκόμενους στόχους.

1. Με το άρθρο 38 του Ν2799/99 το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) και έτσι θα χρησιμοποιείται.
2. Το Π.Δ. 226/92 έχει μερικώς τροποποιηθεί με τις διατάξεις:

- Π.Δ. 121/93
- Άρθρο 18 Ν2231/94
- Π.Δ. 341/97
- Άρθρο 38 Ν.2733/99

Στόχος του υποχρεωτικού ελέγχου των ετήσιων και ενοποιημένων λογαριασμών ορισμένων Εταιρειών από ειδικευμένο επαγγελματία, η προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Η ασφάλεια που παρέχουν οι έλεγχοι των λογαριασμών ενισχύει την εμπιστοσύνη όλων των μερών που ενδιαφέρονται για την πορεία μιας Εταιρείας. Η αύξηση της διαφάνειας που είναι αποτέλεσμα της εναρμόνισης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που δημοσιεύουν οι Εταιρείες και η ενίσχυση της αξιοπιστίας των πληροφοριών αυτών λόγω του ελέγχου που πραγματοποιείται από έναν ανεξάρτητο και ειδικευμένο επαγγελματία θεωρήθηκαν σημαντικά στοιχεία για την ολοκλήρωση της εννοίας.

Ο παραπάνω ορισμός όσον αφορά τον έλεγχο είναι ενδεικτικός, όπως και όσοι έχουν δοθεί μέχρι σήμερα και δεν καλύπτουν πλήρως το περιεχόμενο της αντίστοιχης έννοιας της ελεγκτικής. Πάντως, είναι δυνατό να εξαχθεί ως συμπέρασμα ότι η Ελεγκτική εξετάζει:

- ❖ Το αντικείμενο του ελέγχου (Τι ελέγχεται, γιατί και ποιοι είναι οι επιδιωκόμενοι σκοποί)
- ❖ Το υποκείμενο του ελέγχου (Τα πρόσωπα και τα προσόντα αυτών που διενεργούν τον έλεγχο)
- ❖ Τις ελεγκτικές διαδικασίες (Τεχνική του ελέγχου)

Κατά συνέπεια κάθε έλεγχος προϋποθέτει δύο πρόσωπα, του ελεγκτή και τον ελεγχόμενο. Ο πρώτος εξετάζει αντικειμενικά και χωρίς προκαταλήψεις τις πράξεις, ενέργειες ή παραλείψεις του δευτέρου.

Κατά κανόνα το αντικείμενο³ του ελέγχου είναι η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, με την ευρύτερη αυτή έννοια, ως π.χ. ελέγχεται η διοίκηση και η διεύθυνση μιας επιχείρησης για την περιουσία που διαχειρίζονται άλλα είναι ξένη, δηλαδή ανήκει στους μετόχους, εταιρους, κλπ., επαγγελματικούς φορείς. Ο έλεγχος στην οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας, με τις ανωτέρω προϋποθέσεις, είναι αναγκαίος και θεωρείται ότι αποτελεί το απαραίτητο συμπλήρωμα κάθε διαχείρισεως.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος των αριθμητικών ασφαμάτων, νοθεύσεως των εγγράφων, αποκαταστάσεως της ορθότητας του λογαριασμού κλπ. , θεωρείται σήμερα ως δευτερεύων σκοπός της ελεγκτικής. Το έργο των ελεγκτών και μάλιστα των ανεξαρτήτων ελεγκτών προσανατολίζεται κυρίως ως προς την έκφραση η μη γνώμης ή κρίσεως πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έλεγξαν.

Υποκείμενο του ελέγχου είναι ο ελεγκτής, δηλαδή το πρόσωπο εκείνο που έχει τα προσόντα να διενεργεί έλεγχο. Ο ελεγκτής αυτός μπορεί να είναι εσωτερικός, δηλαδή να έχει υπαλληλική εξάρτηση από την επιχείρηση ή να είναι εξωτερικός, δηλαδή ανεξάρτητος και οδόμευτος έναντι της επιχείρησεως και των φορέων αυτής.

Τα διάφορα είδη ελέγχων που απαντώνται, κατατάσσονται αναλόγως:

του περιεχομένου τους: σε γενικούς και ειδικούς

της διάρκειάς τους: σε μόνιμους και περιπτωσιακούς

του ελεγκτή: σε εσωτερικούς και εξωτερικούς

του προορισμού τους: σε προληπτικούς και κατασταλτικούς.

3. Κυπάρης: «Η Ελεγκτική και ο τεχνικός προσδιορισμός του φορολογικού κέρδους», σελ. 11: Σκοπός του φορολογικού ελέγχου των Βιβλίων Πάσης φύσεως επιχειρήσεων είναι ο καθορισμός των υποχρεώσεων σε φόρους και η διαπίστωση αν αυτές είναι σύμφωνα με εκείνες που προκύπτουν από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις.

Τα κριτήρια κατατάξεως του ελέγχου σε κατηγορίες και είδη, όπως προαναφέραμε, πολλές φορές συμβαδίζουν, όπως π.χ. ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να είναι μόνιμος, όπως κατά κανόνα είναι, και ο εξωτερικός έλεγχος, για τις μεγάλες επιχειρήσεις. Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος είναι κατά κανόνα προληπτικός, ενώ ο εξωτερικός κατασταλτικός.

Επιβάλλονται διάφοροι τρόποι ελέγχου αναλόγως:

- ✦ του αντικειμένου της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας
- ✦ της νομικής μορφής της οικονομικής μονάδας
- ✦ της ιδιότητας αυτών που ζητούν τον έλεγχο
- ✦ των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων από τον έλεγχο
- ✦ του αριθμού των εκμεταλλεύσεων της οικονομικής μονάδας
- ✦ της ιδιότητας των προσώπων στα οποία έχει ανατεθεί ο ημερήσιος έλεγχος.

Πρέπει να σημειωθεί ότι ο φορολογικός έλεγχος διαφέρει του διαχειριστικού ελέγχου, γιατί ο διαχειριστικός έλεγχος σκοπεί να εξακριβώσει το πραγματικό αποτέλεσμα και αν τηρήθηκαν οι νόμοι, το καταστατικό κπλ. Βέβαια και οι δύο χρησιμοποιούν τα ίδια μέσα, δηλαδή, βιβλία και στοιχεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ – Έλεγχος

2.1 Εσωτερικός Έλεγχος

Εσωτερικός έλεγχος είναι η ανεξάρτητη δραστηριότητα μέσα σε ένα οργανισμό, για την επιθεώρηση της λογιστικής, οικονομικής και των άλλων λειτουργιών, ως μια βασική προστασία και υποστήριξη προς τη διεύθυνση. Είναι ένα είδος ελέγχου με λειτουργίες μέτρησης και εκτιμήσεως της αποτελεσματικότητας των άλλων τύπων ελέγχου. Τα αντικείμενα του εσωτερικού ελέγχου είναι λογιστικής και οικονομικής φύσεως σε γενικές γραμμές.

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

Πάντως, η εφαρμογή ορισμένων αρχών και η τήρηση κάποιων προϋποθέσεων αποτελούν το κριτήριο της επάρκειας ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Οι ανωτέρω αρχές και προϋποθέσεις μπορούν να περιγραφούν ως εξής:

- ❖ Επαρκής λογιστική οργάνωση και κατάλληλη αντίστοιχη μηχανογραφική οργάνωση
- ❖ Διαχωρισμός λειτουργικών διαδικασιών
- ❖ Κατανομή αρμοδιοτήτων
- ❖ Ικανότητα και ακεραιότητα του προσωπικού
- ❖ Παραστατικά στοιχεία
- ❖ Μέτρα προστασίας των περιουσιακών στοιχείων.

Πρέπει να διακρίνουμε όμως διάφορα επίπεδα εσωτερικού ελέγχου. Τα επίπεδα αυτά είναι:

Proprietary internal auditing			-	Εσωτερικός έλεγχος επιχειρηματικών (κεφαλαιούχων)	
Management	"	"	-	"	Διευθύνσεων
Staff	"	"	-	"	Προσωπικού
Department	"	"	-	"	Τμήματος

Το πρώτο επίπεδο εσωτερικού ελέγχου είναι το υψηλότερο, γιατί ο εσωτερικός ελεγκτής θεωρείται ως αντιπρόσωπος του επιχειρηματία (ιδιοκτήτη) και αναφέρεται σε αυτόν. Το δεύτερο επίπεδο ελέγχου είναι το πιο συνηθισμένο σε κάθε επιχείρηση και ασκείται με την εποπτεία του Διευθυντή της επιχείρησης.

Τα άλλα επίπεδα εσωτερικού ελέγχου είναι μικρότερης σημασίας, καθόσον ο εσωτερικός ελεγκτής ορίζεται από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας ή ακόμη χαμηλότερα ορίζεται ως ελεγκτής μέσα στα πλαίσια ενός τμήματος.

Ο εσωτερικός διοικητικός έλεγχος (Internal administrative control) διακρίνεται από τα άλλα είδη εσωτερικού ελέγχου, καθόσον αφορά κυρίως την επιχειρηματική πολιτική και δεν ασχολείται με την οικονομική ή λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων.

Ο εσωτερικός λογιστικός έλεγχος (Internal Accounting Control) αναφέρεται στην ακρίβεια και αξιοπιστία των λογιστικών δεδομένων, ενώ ο έλεγχος διαδικασιών (Internal Check) αναφέρεται στις λογιστικές διαδικασίες ή στατιστικές, φυσικές ή άλλες που εξασφαλίζουν την περιουσία από καταχρήσεις και άλλες παρόμοιες ανωμαλίες. Πάντως, ο έλεγχος διαδικασιών (Internal Control) είναι παρεπόμενος του εσωτερικού λογιστικού ελέγχου και συμπληρώνει αυτόν. Κατά συνέπεια, ως σύστημα εσωτερικού ελέγχου εννοούμε τόσο τον εσωτερικό λογιστικό έλεγχο όσο και τον έλεγχο διαδικασιών, και δεν περιλαμβάνουμε την έννοια του διοικητικού ελέγχου (Internal administrative control), ο οποίος δεν ασκεί καμία επίδραση στα λογιστικά δεδομένα.

Πρέπει να τονίσουμε ότι το σύστημα οργανώσεως της διαδικασίας εκτελέσεως των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής απεικονίσεως αυτών αποτελούν το ουσιαστικό περιεχόμενο του εσωτερικού ελέγχου. Η βασική αρχή του εσωτερικού ελέγχου περιγράφεται ως εξής: καμία διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από ένα μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει οπωσδήποτε την εργασία τουλάχιστον ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο.

Η σπουδαιότητα του έργου του εσωτερικού ελεγκτή, που είναι ο εσωτερικός έλεγχος, μειώνεται από το μειονέκτημα της υπαλληλικής ιδιότητας του ελεγκτή. Ο έλεγχος που ασκείται από τον εσωτερικό ελεγκτή συμμορφώνεται πάντοτε με τους κανόνες και όρους της Διοικήσεως και όχι της Ελεγκτικής. Περαιτέρω, λόγω ιεραρχίας δεν είναι ενήμερος για πράξεις των ανωτέρω του ή της διοικήσεως, ενώ είναι μοιραίο

να επιδεικνύει κάποια συναδερφική αλληλεγγύη προς τους ελεγχόμενους συναδέλφους του.

Έτσι, ανακύπτει η ανάγκη της υπάρξεως εξωτερικού ελεγκτή, δηλαδή, προσώπου που ασκεί τον έλεγχο ανεξάρτητα από τη διοίκηση της επιχειρήσεως, χωρίς να δεσμεύεται από τους όρους και τις αποφάσεις αυτής. Ο εξωτερικός ελεγκτής, σε αντίθεση με τον εσωτερικό ελεγκτή, έχει πολλά και ποικίλα πεδία δράσεως. Ο εξωτερικός έλεγχος εξελίχθηκε σε ανεξάρτητο λειτουργήματα και απέκτησε θεσμικό χαρακτήρα στις ανεπτυγμένες οικονομικές χώρες. Τέτοια θεσμική αναγνώριση του λειτουργήματος αποτελεί η ίδρυση και η ευδόκιμη μέχρι σήμερα λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

2.2 Αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου

Είναι χαρακτηριστικό γνώρισμα της εποχής μας τα μεγάλα μεγέθη των επιχειρήσεων. Η ποικιλία των εξειδικευμένων και πολυάριθμων λειτουργικών τομέων μιας επιχειρήσεως, αλλά και ο μεγάλος αριθμός των εργαζομένων σε αυτή, δεν αφήνουν περιθώρια προσωπικής άμεσης επίβλεψης των διοικούντων και διευθυνόντων την επιχείρηση. Ένα μέρος και ίσως το σύνολο των λειτουργιών και δραστηριοτήτων επαφίεται στην ευσυνειδησία και στην επιμέλεια του προσωπικού.

Όσο λοιπόν απομακρυνόμαστε από την άμεση προσωπική επίβλεψη τόσο πρέπει να αναπτύσσονται μέτρα, που θα αναπληρώσουν την άμεση αυτή επίβλεψη, ώστε να εξασφαλίζεται η καλή λειτουργία της επιχειρήσεως, αλλά και η περιουσία αυτής. Τα μέτρα αυτά, που είναι πολλά και ποικίλα ανάλογα με το μέγεθος και τη συγκρότηση της επιχειρήσεως, εντάσσονται στο όλο πλέγμα της οργανώσεως αυτής και χαρακτηρίζονται συλλήβδην ως «σύστημα εσωτερικού ελέγχου» (internal control) ή απλά ως εσωτερικός έλεγχος.

Πρέπει να υπογραμμίσουμε εδώ ότι και η υλοποίηση των αποφάσεων της διοικήσεως καλύπτεται από τα προαναφερόμενα μέτρα, δεδομένου ότι άμεση προσωπική επίβλεψη δεν είναι δυνατό να υπάρξει.

Από τη σύντομη αυτή ανάλυση γίνεται αντιληπτή η αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Ο έλεγχος, κατά τον Taylor, είναι μία από τις θεμελιώδεις λειτουργίες της διοικήσεως (Προγραμματισμός, οργάνωση, συντονισμός μέσων, καθοδήγηση και έλεγχος).

2.3 Έννοια του εσωτερικού ελέγχου

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου, κατά τη Διεθνή Ελεγκτική Οδηγία (αριθμός 6) της International Federation of Accountants, έχει ως εξής:

Σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι η οργανωτική δομή και όλες οι μέθοδοι και διαδικασίες, που εφαρμόζονται από τη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας, ως μέσο επίτευξης του στόχου της, ο οποίος είναι η εξασφάλιση, στο μέτρο του εφικτού, της εύρυθμης και αποδοτικής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας. Στο στόχο αυτό περιλαμβάνονται επίσης:

- ✦ Η προσήλωση στους κανόνες που θέτει η διοίκηση,
- ✦ Η διαφύλαξη της περιουσίας της επιχειρήσεως,
- ✦ Η αποτροπή και ο εντοπισμός διαχειριστικών ανωμαλιών και λαθών,
- ✦ Η ακρίβεια και πληρότητα των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων και
- ✦ Η έγκαιρη κατάρτιση αξιόπιστων οικονομικών πληροφοριών.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου εκτίνεται και πέραν των θεμάτων που σχετίζονται άμεσα με τις λειτουργίες του λογιστικού συστήματος.

Ο εσωτερικός έλεγχος καλύπτει όλη τη επιχείρηση και αφορά όλες τις δραστηριότητες αυτής, δηλαδή επεκτείνεται και πέραν των λογιστικών και οικονομικών λειτουργιών.

Η έννοια του εσωτερικού ελέγχου είναι ευρύτερη και περιλαμβάνει όλα τα αναγκαία οργανωτικά μέτρα, που αναπληρώνουν τη μείωση της προσωπικής επιβλέψεως και εξασφαλίζουν την καλή λειτουργία και την προστασία της περιουσίας και των συμφερόντων της επιχειρήσεως.

Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου ή απλά ο εσωτερικός έλεγχος μιας επιχειρήσεως προσομοιάζει με το νευρικό σύστημα του ανθρώπου, δηλαδή διακλαδώνεται σε όλη την επιχείρηση μεταφέροντας εντολές και αντιδράσεις από και προς τα διοίκηση της επιχειρήσεως.

Γίνεται αντιληπτό ότι κάθε διαδικασία και κάθε μέτρο που λαμβάνεται στο πλαίσιο της οργανώσεως μιας επιχειρήσεως ανήκει στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου αυτής. Η υπογραφή του εντάλματος πληρωμής και η εκτέλεση της πληρωμής από τον ταμία αποτελούν διαδικασίες που ανήκουν στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου.

Κρίνουμε σκόπιμο να επισημάνουμε ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου είναι ένα μέρος του όλου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, που διεξάγεται από εσωτερικούς ελεγκτές – υπαλλήλους της επιχειρήσεως.

Η απόδοση στην Ελληνική γλώσσα με τους όρους εσωτερικός έλεγχος και των δύο αγγλικών όρων Internal control και Internal audit δημιουργεί σύγχυση, καθόσον ο δεύτερος αγγλικός όρος αφορά τον εσωτερικό έλεγχο, ως υπηρεσία της επιχειρήσεως.

2.4 Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου

Ο βασικός σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η προώθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας μιας οργάνωσης.

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου σε μία οργάνωση αποτελείται από όλα τα μέτρα, τις διαδικασίες και τις πολιτικές οι οποίες:

- ↳ Προωθούν την ακρίβεια και την αξιοπιστία των λογιστικών και επιχειρηματικών δεδομένων.
- ↳ Εξασφαλίζουν την περιουσία της επιχείρησης έναντι καταδολιεύσεως, απάτης, σπατάλης και μη αποτελεσματικής χρήσεως.
- ↳ Μετρούν τη συμμόρφωση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων των υπηρεσιών της επιχείρησης προς την πολιτική αυτής.
- ↳ Αξιολογούν την αποτελεσματικότητα των επιχειρηματικών λειτουργιών.

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει εξελιχθεί σε μία τεχνική μεγάλης σημασίας, που επιτρέπει στη διοίκηση των μεγάλων επιχειρήσεων να λειτουργούν αποτελεσματικά.

Η Διεθνής Ελεγκτική Οδηγία (αριθμός 6) της International Federation of Accountants (IFAC) αναφέρεται στο σκοπό των εσωτερικών ελέγχων, που έχουν όμως σχέση με το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης. Θεωρούμε χρήσιμο να σημειώσουμε και αυτό το σκοπό των εσωτερικών ελέγχων που σχετίζονται με το λογιστικό σύστημα, που συνοπτικά έχει ως εξής:

- ↳ Οι συναλλαγές να εκτελούνται σύμφωνα με τη γενική ή την ειδική εξουσιοδότηση της διοικήσεως.
- ↳ Όλες οι συναλλαγές να καταχωρούνται αμέσως, με το σωστό ποσό στους κατάλληλους λογαριασμούς και στη χρήση στην οποία αφορούν, ώστε να επιτρέπεται η κατάρτιση των λογιστικών πληροφοριών στα πλαίσια αναγνωρισμένων λογιστικών μεθόδων και να διατηρείται η δυνατότητα λογιστικής παρακολουθήσεως των περιουσιακών στοιχείων.
- ↳ Η διαχείριση περιουσιακών στοιχείων να επιτρέπεται μόνο ύστερα από εξουσιοδότηση της διοικήσεως και
- ↳ Τα λογιστικά υπόλοιπα των περιουσιακών στοιχείων να συγκρίνονται σε λογικά διαστήματα με τα πραγματικά δεδομένα και σε περιπτώσεις διαφορών, να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα.

2.5 Κατηγορίες ή τομείς του εσωτερικού ελέγχου

Βασική διάκριση

Πριν αναφερθούμε στις κατηγορίες ή τομείς του εσωτερικού ελέγχου είναι χρήσιμο να υπογραμμίσουμε τη διάκριση μεταξύ εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου.

Αντικειμενικός σκοπός των ανεξάρτητων (εξωτερικών) ελέγχων είναι η έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, ενώ ο αντικειμενικός σκοπός των εσωτερικών ελεγκτών είναι να υποβοηθήσουν τη «διοίκηση» στην επίτευξη αποτελεσματικότερης διοικήσεως της επιχείρησεως. Έτσι, υπάρχει μια βασική διάκριση των ελέγχων σε εξωτερικούς και εσωτερικούς. Μπορεί οι μηχανισμοί και οι τεχνικές που ακολουθούνται από τους εξωτερικούς και τους εσωτερικούς ελεγκτές να είναι σχεδόν ίδιες, αλλά υπάρχει διαφορά στους αντικειμενικούς στόχους και στα τελικά αποτελέσματα.

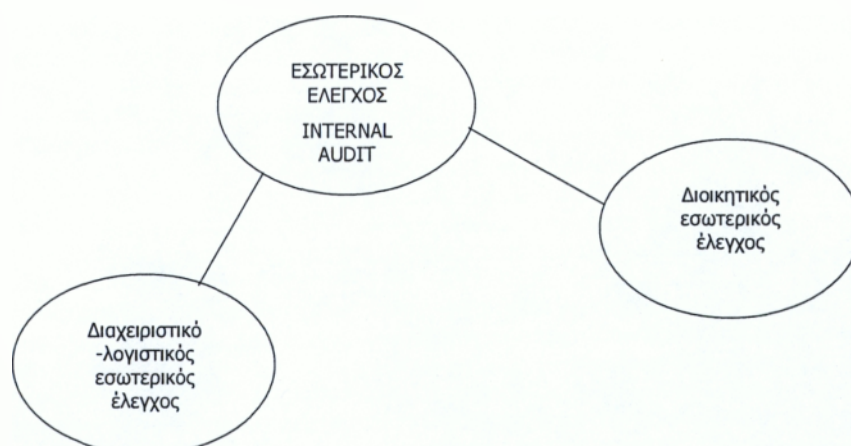
Ένα σχετικό παράδειγμα θα ήταν χρήσιμο.

Κατά την εξέταση π.χ. των εισπρακτέων λογαριασμών, οι ανεξάρτητοι ελεγκτές ενδιαφέρονται κυρίως για το βαθμό ρευστοποιήσεως της απαιτήσεως, ενώ οι εσωτερικοί ελεγκτές μελετούν το σύστημα χρεώσεων (ορθή παράδοση εμπορευμάτων ή υπηρεσιών, τιμολόγηση κ.λ.π.), τα όρια και τους όρους των χορηγούμενων πιστώσεων, των εγγυήσεων των πελατών κ.λ.π.

Είναι λοιπόν κατανοητή η διάκριση των ελέγχων με βάση το φορέα σε εξωτερικούς και εσωτερικούς ελέγχους. Υπάρχουν και άλλες διακρίσεις των ελέγχων με βάση διάφορα κριτήρια (π.χ. προληπτικός, κατασταλακτικός, γενικός, διεγματοληπτικός κ.λ.π. έλεγχος). Όμως στην εργασία αυτή ενδιαφερόμαστε για την διάκριση των εσωτερικών ελέγχων.

Το Ινστιτούτο των Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accounts) διακρίνει τους εσωτερικούς ελέγχους σε διοικητικούς και σε λογιστικούς.

Το ακόλουθο σχήμα αποδίδει την ανωτέρω διάκριση:



Οι Διοικητικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν, χωρίς να περιορίζονται αποκλειστικά, το σχέδιο οργανώσεως, τις μεθόδους και τις καταγραφές που καταπιάνονται με τις διαδικασίες λήψεως αποφάσεων, που οδηγούν στην παροχή εξουσιοδότησεως από τη διοίκηση για τη διενέργεια των συναλλαγών. Αυτή η εξουσιοδότηση είναι η λειτουργία της διοικήσεως, που συνδέεται άμεσα με την ευθύνη για την επίτευξη των αντικειμενικών στόχων της οργανώσεως και είναι το σημείο εκκινήσεως για την καθιέρωση του λογιστικού ελέγχου των συναλλαγών.

Είναι πολύ δύσκολο να προδιαγραφούν στον τομέα του διοικητικού εσωτερικού ελέγχου συγκεκριμένοι τρόποι, που να εξυπηρετούν τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως και να ανταποκρίνονται στη φύση αυτής. Οι αρχές και οι μέθοδοι για το διοικητικό έλεγχο εξαρτώνται από την ιδιομορφία, τις ανάγκες της επιχειρήσεως και τις επιδιώξεις της διοικήσεως αυτής.

Ένας διοικητικός έλεγχος θα μπορούσε να περιλαμβάνει (ενδεικτικά και χάριν κατανοήσεως της έννοιας του διοικητικού ελέγχου):

- ⊗ Υποβολή λογιστικών ή στατιστικών πληροφοριών στη Διοίκηση, για μελέτη και αξιολόγηση.
- ⊗ Καθιέρωση προϋπολογιστικών στόχων ή προτύπων αποδόσεως και σύγκριση με τις αντίστοιχες πραγματοποιήσεις.
- ⊗ Παρακολούθηση επιπέδου αποθεμάτων σε συνδυασμό με προσεχείς ανάγκες της παραγωγής και των προβλεπόμενων πωλήσεων.
- ⊗ Έρευνα φερεγγυότητας πελατών.
- ⊗ Διενέργεια προμηθειών βάσει προσφορών κ.λ.π.
- ⊗ Παρακολούθηση των τυχόν παρεκκλίσεων από την εφαρμογή των αποφάσεων της διοικήσεως και την εισήγηση λήψεως άμεσων μέτρων.

Βέβαια, οι ανωτέρω ενδεικτικά και μόνο αναφερόμενες επιδιώξεις του διοικητικού ελέγχου, δεν μπορεί να επιτευχθούν χωρίς κατάλληλα εκπαιδευόμενο προσωπικό, χωρίς πρότυπα αποδόσεως, χωρίς υλικά και ηθικά κίνητρα, χωρίς συνεργασία και συντονισμό των διαφόρων υπηρεσιών κ.λ.π. Όλα αυτά αποτελούν στοιχεία μιας καλής οργανώσεως.

Πάντως πρέπει να τονιστεί ότι καλός διοικητικός έλεγχος υπάρχει, όταν η διοίκηση δεν παραγνωρίζει τον ανθρώπινο παράγοντα και κατορθώνει να δημιουργεί πνεύμα αλληλοκατανοήσεως, εμπιστοσύνης και αφοσίωσεως του προσωπικού στα καθήκοντα τους και στο συμφέρον της επιχειρήσεως.

Οι λογιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν το σχέδιο οργανώσεως, τις μεθόδους και τις καταγραφές, που καταπιάνονται με την προστασία των περιουσιακών στοιχείων και την αξιοπιστία των οικονομικών καταγραφών και κατ' ακολουθία είναι σχεδιασμένοι για να παρέχουν λογική βεβαιότητα ότι:

- ⊗ Οι συναλλαγές εκτελούνται σύμφωνα με τη γενική ή ειδική εξουσιοδότηση της διοικήσεως.
- ⊗ Οι συναλλαγές καταχωρούνται κατά τρόπο ώστε:
 - να είναι δυνατή η κατάρτιση οικονομικών εκθέσεων, σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές ή με οποιαδήποτε άλλα κριτήρια, που εφαρμόζονται σε τέτοιες περιπτώσεις και

- να καταλογίζουν την ευθύνη χειρισμού των περιουσιακών στοιχείων.
- ✎ Η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων επιτρέπεται μόνον σύμφωνα με την εξουσιοδότηση της διοικήσεως.
- ✎ Οι καταχωρηθείσες λογιστικές εγγραφές για τα περιουσιακά στοιχεία συγκρίνονται με τα υπάρχοντα περιουσιακά στοιχεία κατά λογικά διαστήματα και σε περίπτωση διαπίστωσης απόκλισης γίνονται οι κατάλληλες ενέργειες.

Κατά άλλην άποψη, την οποίαν υποστηρίζουμε και εμείς, δεν πρόκειται για κατηγορίες εσωτερικών ελέγχων, αλλά για τομείς του εσωτερικού ελέγχου. Δύο είναι οι βασικοί τομείς του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ο διοικητικός και ο διαχειριστικολογιστικός.

Με το διοικητικό εσωτερικό έλεγχο επιδιώκεται γενικά η διαρκής προσήλωση όλων των οργάνων της επιχειρήσεως στις αρχές, στις εντολές και στους στόχους της διοικήσεως και η καλλίτερη δυνατή λειτουργία και αποδοτικότητα της επιχειρήσεως.

Με το διαχειριστικολογιστικό εσωτερικό έλεγχο επιδιώκεται, γενικά η περιφρούρηση της περιουσίας και των συμφερόντων της επιχειρήσεως, καθώς και η εξασφάλιση της μεγαλύτερης δυνατής ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών.

2.6 Αλληλεξάρτηση διοικητικού και διαχειριστικολογιστικού ελέγχου

Σε όλες τις επιχειρήσεις υπάρχει κάποιο είδος διοικητικού ελέγχου, έστω και στη πιο απλή μορφή του. Οι κανόνες και οι μέθοδοι που καθιερώνει η διοίκηση μιας επιχειρήσεως για να επιβάλλει ή να παροτρύνει την προσήλωση του προσωπικού της στις αρχές, στις εντολές και στους στόχους της και να αξιοποιεί όσο το δυνατό καλλίτερα τις δυνατότητες αυτού, δεν μπορεί να είναι ίδιοι για κάθε επιχείρηση. Η ιδιομορφία κάθε επιχειρήσεως, οι ανάγκες αυτής και οι επιδιώξεις της διοικήσεώς της αποτελούν μερικούς από τους βασικούς παράγοντες που προσδιορίζουν το περιεχόμενο των προαναφερόμενων κανόνων και μεθόδων.

Πάντως, η διάκριση του εσωτερικού ελέγχου σε διοικητικό και σε διαχειριστικολογιστικό θεωρητική μόνο αξία έχει, καθόσον στην πράξη οι δύο αυτοί τομείς του εσωτερικού ελέγχου συλλειτουργούν και ενισχύει ή συμπληρώνει ο ένας τον άλλον. Άλλωστε, είναι γνωστό ότι οι περισσότερες αρχές και μέθοδοι του εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνονται σε ένα ενιαίο σχέδιο οργανώσεως της επιχειρήσεως.

Είναι χαρακτηριστικό το παράδειγμα συλλειτουργίας του διοικητικού και του λογιστικού εσωτερικού ελέγχου στον τομέα της μισθοδοσίας του προσωπικού.

Η καθημερινή σήμανση της ώρας προσελεύσεως και αποχωρήσεως κάθε εργαζομένου με τη χρησιμοποίηση π.χ. ρολογιού σήμανσεως των καρτών παρουσίας του προσωπικού, αποτελεί διοικητικό εσωτερικό έλεγχο. Όμως η βάση των καρτών αυτών κατάρτιση της μισθοδοτικής καταστάσεως (ημερομίσθιο, υπερωρίες, κ.λ.π.) συνιστά το διαχειριστικολογιστικό εσωτερικό έλεγχο. Συνεπώς, η επάρκεια ή μη του διοικητικού εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει αποφασιστικά τη λειτουργία του διαχειριστικολογιστικού ελέγχου.

Το ίδιο ακριβώς συμβαίνει και σε άλλα αντικείμενα του εσωτερικού ελέγχου, όπου εμπλέκονται και οι δύο τομείς με τα όρια αυτών πολλές φορές δυσδιάκριτα. Ενδεικτικά αναφέρουμε η παρακολούθηση του επιπέδου των αποθεμάτων, η έρευνα της φερεγγυότητας των πελατών, η ρευστοποίηση των απαιτήσεων κ.λ.π.

Η δημιουργία και η λειτουργία ιδιαίτερης υπηρεσίας ελέγχου μέσα σε μία επιχείρηση θα έχει ως αντικειμενικό σκοπό το διαχειριστικολογιστικό έλεγχο, αλλά παράλληλα θα ασκεί, όπου αυτό είναι αναγκαίο, και διοικητικό έλεγχο.

2.7 Βασικές αρχές του εσωτερικού ελέγχου

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου διαφέρουν σημαντικά από επιχείρηση σε επιχείρηση. Το μέγεθος, η διαμόρφωση, το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης, οι επιδιώξεις κάθε οργάνωσης αποτελούν τους καθοριστικούς παράγοντες στην διαμόρφωση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Οι λεπτομέρειες στην οργάνωση και εφαρμογή ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου, τόσο στο διοικητικό όσο και στο διαχειριστικολογιστικό ταμέα διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση.

Ειδικότερα σε ότι αφορά το διαχειριστικολογιστικό ταμέα του εξωτερικού ελέγχου πρέπει να προσθέσουμε ότι σε κάθε επιχείρηση υπάρχουν ορισμένες πιο ευαίσθητες ή σημαντικές διαχειριστικές και λογιστικές λειτουργίες, στις οποίες πρέπει να δίδεται μεγαλύτερη προσοχή. Πάντως, η ύπαρξη ενός ικανοποιητικού διοικητικού ελέγχου αποτελεί αποφασιστικής σημασίας παράγοντα για τον προσδιορισμό της αναγκαίας εκτάσεως και των λεπτομερειών της εφαρμογής του διαχειριστικο-λογιστικού ελέγχου.

Η σχεδίαση και η εφαρμογή ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ιδίως στο διαχειριστικολογιστικό ταμέα της επιχείρησης, προϋποθέτει κατά κανόνα την επί τόπου μελέτη και αντιμετώπιση πολλών προβλημάτων και πραγματικών καταστάσεων. Οι λεπτομέρειες αυτού του συστήματος εσωτερικού διαχειριστικολογιστικού ελέγχου πρέπει να υπόκεινται σε ορισμένες βασικές αρχές, που είναι:

- ✎ Λογιστική οργάνωση
(επαρκής λογιστική οργάνωση, κατάλληλη μηχανογραφική υποστήριξη, παραστατικά και δικαιολογητικά στοιχεία).
- ✎ Οργάνωση προσωπικού
(Κατανομή αρμοδιοτήτων, ικανότητα και ακεραιότητα προσωπικού).
- ✎ Διαχωρισμός λειτουργικών διαδικασιών
- ✎ Προστασία των περιουσιακών στοιχείων

2.8 Εξωτερικός Έλεγχος

Εξωτερικός έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται από ειδικούς επαγγελματίες με ανεπίληπτο ήθος και ακεραίο χαρακτήρα, άρτια επιστημονική κατάρτιση καθώς και ειδική πείρα, χωρίς να έχουν καμία υποβλητική σχέση ή εξάρτηση με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Το αντικείμενο του εξωτερικού ελέγχου είναι, κατά κύριο λόγο, οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και ειδικότερα, η δυνατότητα⁴ να εκφράσει γνώμη ο ελεγκτής για τις οικονομικές καταστάσεις που συντάχθηκαν, σύμφωνα με τις γενικά αναγνωρισμένες⁵ λογιστικές αρχές. Η γνώμη του ελεγκτή βοηθά στην εδραίωση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων.

Με τις οικονομικές καταστάσεις η διοίκηση μιας επιχείρησης παρουσιάζει την οικονομική θέση της, τα αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως της, τη μεταβολή της οικονομικής θέσεως της κ.λ.π. Από την έκθεση του ελεγκτή προκύπτει, αν αυτές οι οικονομικές καταστάσεις, έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα παραδεκτά πρότυπα. Πριν όμως εκφράσει γνώμη ο ελεγκτής πρέπει να θεμελιώσει αυτή σε αποδεικτικά στοιχεία, που προκύπτουν κατά ένα μέρος από τα λογιστικά βιβλία, αλλά ο ελεγκτής αναζητά τέτοια αποδεικτικά στοιχεία και έξω από την επιχείρηση. Το αποδεικτικό αυτό υλικό πρέπει να είναι επαρκές και κατάλληλο. Τα σημαντικότερα είδη αποδεικτικών στοιχείων για τον εξωτερικό ελεγκτή είναι:

- ❖ Εσωτερικός έλεγχος
- ❖ Φυσικά αποδεικτικά στοιχεία
- ❖ Έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία
- ❖ Λογιστικά κατάστιχα
- ❖ Υπολογιστικές εργασίες
- ❖ Προφορικά αποδεικτικά στοιχεία
- ❖ Αριθμοδείκτες και συγκρίσεις
- ❖ Αποδεικτικά στοιχεία από εμπειρογνώμονες

Από τότε που οι επιχειρήσεις αρχίσουν να παίρνουν μεγάλες διαστάσεις, ο μοναδικός πρακτικός τρόπος να συγκεντρωθεί το απαραίτητο αποδεικτικό υλικό ήταν η προσφυγή σε δειγματοληπτικές μεθόδους. Οι δειγματοληπτικές μέθοδοι είναι ένας από τους βασικούς λόγους για τους οποίους οι εκθέσεις των ελεγκτών θεωρούνται ως έκφραση γνώμης, παρά ως κατηγορηματική πιστοποίηση.

Επιθυμούμε να τονίσουμε εδώ ότι η φύση της δειγματοληψίας, ανεξάρτητα αν αυτή γίνεται με στατιστικές μεθόδους ή κατά την κρίση του ελεγκτή, ενέχει τον κίνδυνο του λεγόμενου δειγματοληπτικού σφάλματος.

4. Διεθνής Ελεγκτική Οδηγία, αριθμός 1/1980 της International Auditing Practice Committee της IFAC.

5. Θεμελιώδεις λογιστικές παροχές και προϋποθέσεις που διέπουν την επιλογή και εφαρμογή λογιστικών αρχών και μεθόδων, καθώς και τα πρότυπα που τηρούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Τέτοια πρότυπα έχουν διατυπωθεί από την ISAAC (International Accounting Standard Committee).

Σημειώνεται όμως ότι ο εξωτερικός ελεγκτής δεν έχει πρακτικούς τρόπους να περιορίσει τη χρήση των οικονομικών καταστάσεων, για τις οποίες έχει εκφράσει τη γνώμη του. Έτσι, έχουν καθιερωθεί οι οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσεως, κατά κάποιο τρόπο, χωρίς να αποκλείεται η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων για ειδικούς σκοπούς.

Ο έλεγχος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των ανωνύμων Εταιρειών προβλεπόταν ανέκαθεν από την Ελληνική νομοθεσία για τις Εταιρείες αυτές. Η σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών το 1955 και η συστηματική εργασία των μελών του έδωσαν περιεχόμενο στον έλεγχο των ανωνύμων Εταιρειών και τον κατέστησαν θεσμό από μια απλή τυπική και άνευ σημασίας πράξη. Έτσι, σήμερα και μετά τις κατάλληλες προσαρμογές στη σχετική νομοθεσία, για την προσαρμογή της προς τις Οδηγίες της ΕΟΚ, ο έλεγχος κατέστη υποχρεωτικός σε ικανό αριθμό ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών περιορισμένης ευθύνης.

Στο σημείο αυτό πρέπει να υπογραμμιστεί ότι ο εξωτερικός ελεγκτής υποχρεώνεται να ακολουθήσει και να εφαρμόσει τις σχετικές με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων διατάξεις της προαναφερόμενης νομοθεσίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

Ο ελεγκτής πρέπει να θεμελιώσει τη γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις σε αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συγκεντρώνει εφαρμόζοντας ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες. Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες επιλέγονται και εκτελούνται σύμφωνα με γενικώς παραδεκτές αρχές (auditing standards).

Οι ελεγκτικές αυτές αρχές διακρίνονται⁶ σε:

Γενικές αρχές (General Standards). Κατά τις γενικές αρχές, οι ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να εφαρμόζονται με επαγγελματική επάρκεια από κατάλληλα εκπαιδευμένα πρόσωπα.

Αρχές εκτελέσεως της εργασίας (Standards of field work). Σύμφωνα με τις αρχές αυτές απαιτείται κατάλληλος σχεδιασμός της εργασίας και επιβλέψεως αυτής, καλή μελέτη και εκτίμηση του εσωτερικού ελέγχου και επαρκές και κατάλληλο αποδεικτικό υλικό της εργασίας, που πρέπει να συγκεντρωθεί από τον έλεγχο, την έρευνα, την επιθεώρηση, την παρατήρηση κ.λ.π.

Αρχές που αφορούν τις εκθέσεις ελέγχου (Standards of reporting).

Κατά τις αρχές αυτές, στις εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνεται δήλωση ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές και ότι οι ίδιες είχαν εφαρμοστεί και στην προηγούμενη χρήση, να υπάρχει έκφραση γνώμης για τις οικονομικές καταστάσεις ως προς το σύνολό τους, όπως επίσης σαφής δήλωση για το είδος του ελέγχου κ.λ.π.

6. Παράγραφος 3, άρθρου 107 Ν.2190/1920. Ταυτόσημη είναι και η διάταξη της 7ης οδηγίας ΕΟΚ (άρθρο 36).

Γενικά παραδεκτές ελεγκτικές διαδικασίες⁷ είναι αυτές που ακολουθούνται από τις επαγγελματικές οργανώσεις των ελεγκτών και έχουν υιοθετηθεί από τη λογιστική φιλοσοφία. Ο αριθμητικός έλεγχος και ο αναλυτικός έλεγχος των λογαριασμών, ο έλεγχος από τα δικαιολογητικά των λογιστικών εγγραφών, έλεγχος και επαλήθευση των δικαιολογητικών, καταμετρήσεις, απογραφές κ.λ.π. αποτελούν μερικές από τις ελεγκτικές διαδικασίες.

Η εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών, που προβλέπονται στο σχετικό πρόγραμμα ελέγχου, απεικονίζεται στα φύλλα εργασίας (working papers). Τα φύλλα εργασίας βοηθούν τον ελεγκτή να σχηματίσει μια γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις και αυτός άλλωστε είναι ο σκοπός της συντάξεώς τους.

3.1 Εντολή ελέγχου και αντικείμενο αυτής

Η εντολή για τον εξωτερικό έλεγχο είναι πάντοτε γραπτή και προέρχεται, κατά κανόνα, από τη διοίκηση της επιχειρήσεως που θα ελεγχθεί, ανεξάρτητα αν τον έλεγχο αυτό επιβάλλει η νομοθεσία της χώρας, το καταστατικό της επιχειρήσεως ή απόφαση των επιχειρηματικών φορέων.

Βέβαια, η εντολή για έλεγχο μπορεί να προέλθει και από δικαστήριο, αλλά τότε αναφερόμαστε σε ειδικό έλεγχο ή πραγματογνωμοσύνη.

Πάντως, στο πλαίσιο της παρούσης εργασίας η εντολή αφορά τον έλεγχο των ετησίων οικονομικών καταστάσεων μιας επιχειρήσεως.

Η διαδικασία διορισμού⁸ του ανεξάρτητου εξωτερικού ελεγκτή, ορκωτού λογιστή, ορίζεται από τη σχετική νομοθεσία, για τις περιπτώσεις που επιβάλλεται από αυτή ο έλεγχος των ετησίων οικονομικών καταστάσεων της αντίστοιχης επιχειρήσεως.

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

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

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

7. Παράγραφος 1 άρθρου 101 Ν.2190/1920. Αντίστοιχη διάταξη της 7ης οδηγίας ΕΟΚ άρθρο 17.

8. Ν. 2190/1920, άρθρα 36, 36α κ.λ.π. ως ισχύει σήμερα και Ν.3190/1955, άρθρο 23, ισχύει σήμερα.

Πρέπει να σημειωθεί εδώ ότι στις περιπτώσεις που έλεγχος διεξάγεται με βάση επιταγή του νόμου, ο οποίος προσδιορίζει και το πλαίσιο του ελέγχου, το ανώτερο περιεχόμενο της επιστολής αποδοχής της εντολής ελέγχου περιορίζεται σημαντικά και πολλές φορές η επιστολή αυτή λαμβάνει τη μορφή μιας απλής τυπικής αποδοχής της εντολής.

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

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

3.2 Προκαταρκτικές ελεγκτικές διαδικασίες.

Ο εξωτερικός ελεγκτής αφού αποδεχθεί το διορισμό του, ενδιαφέρεται να πληροφορηθεί, λεπτομερέστερα, σχετικά με τα εξής:

- ✦ Τη νομική μορφή της επιχειρήσεως (καταστατικά, εταιρικές συμβάσεις κ.λ.π.)
- ✦ Τη διοικητική διάρθρωση αυτής (Οργανόγραμμα κ.λ.π.)
- ✦ Την Οικονομική της συγκρότηση (Οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων ετών κ.λ.π.)

Στις προπαρασκευαστικές ελεγκτικές διαδικασίες εντάσσεται και η επιτόπια επίσκεψη στους τόπους παραγωγής και εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως.

Ιδιαίτερη σημασία αποδίδει ο ελεγκτής στη λογιστική οργάνωση της επιχειρήσεως και αναλυτικότερα πρέπει:

- ✦ Να συμβουλευτεί το Λογιστικό Σχέδιο που ακολουθεί η επιχείρηση.
- ✦ Να επισκοπεί τόσο τα συγκεντρωτικά όσο και τα αναλυτικά βιβλία.
- ✦ Να πληροφορείται για το έργο και τις αρμοδιότητες κάθε υπαλλήλου.
- ✦ Να πληροφορείται για την ταχύτητα ροής των πληροφοριών προς το Λογιστήριο.

Είναι απαραίτητο, με τις κρατούσες σήμερα συνθήκες, να στρέφεται η προσοχή του Ελεγκτή και προς τον τρόπο προγραμματισμού του ηλεκτρονικού υπολογιστή και την επεξεργασία των δεδομένων από αυτόν.

Επίσης, είναι χρήσιμο να σημειώσουμε εδώ ότι πρέπει να υπάρχει μία πλήρης διευκρίνιση ως προς το πρόσωπο του ελεγκτή και κατανόηση του σκοπού του ελέγχου από αυτόν, μέσα στο πλαίσιο της σχετικής εντολής.

Πέραν των όσων έχουν αναφερθεί, ως προς την εντολή του ελέγχου και την αποδοχής της, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε ιδιαίτερα την αναγκαιότητα της επισκοπήσεως της εργασίας, που πρέπει να εκτελεστεί, της συγκριτικής εξετάσεως των διαφόρων οικονομικών μεγεθών και αριθμοδεικτών, όπως και της έρευνας της βασικής λογιστικής πολιτικής που ακολουθεί η επιχείρηση και της επισκοπήσεως των λογιστικών διαδικασιών που εφαρμόζει.

Κατά την διάρκεια των προκαταρκτικών ελεγκτικών διαδικασιών, οι απαντήσεις σε ένα γενικής φύσεως ερωτηματολόγιο πρέπει να απασχολήσουν τον εξωτερικό ελεγκτή, που σπασθήποτε όπτονται, άμεσα ή έμμεσα, της λογιστικής οργανώσεως της επιχείρησης.

Αναλυτικότερα:

- ⊕ Τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία είναι αυτά που προβλέπονται από το νόμο είναι επαρκή; Ενημερώνονται κανονικά και εμπρόθεσμα; Συντάσσονται τα απαραίτητα ισοζύγια και γίνονται οι κατάλληλες λογιστικές συμφωνίες;
- ⊕ Το λογιστήριο έχει επαρκές προσωπικό, ποιοτικά και ποσοτικά; Είναι ανεξάρτητο από άλλες υπηρεσίες όπως π.χ. τμήμα αγορών ή προμηθειών, ταμείου, διοικητικών υπηρεσιών κ.λ.π.;
- ⊕ Το προσωπικό λαμβάνει κατ' έτος τις άδειες του κανονικά;; Τηρείται σχετικό βιβλίο,
- ⊕ Η αναπλήρωση των αδειούχων είναι κανονική;
- ⊕ Υπάρχει σαφής διαχωρισμός ευθυνών και αρμοδιοτήτων μεταξύ των στελεχών και του προσωπικού;
- ⊕ Υπάρχουν συγγενείς υπάλληλοι σε θέσεις που μπορεί να δημιουργήσουν προβλήματα διαχειριστικής κ.λ.π φύσεως;
- ⊕ Υπάρχει κατάλληλο σύστημα οικονομικής αναφοράς στη Διοίκηση;
- ⊕ Υπάρχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου; Λειτουργεί αποδοτικά; Καλύπτει τις ανάγκες για την επιχείρηση;
- ⊕ Τα πορίσματα του εσωτερικού ελέγχου εκτίθενται γραπτώς προς τη διοίκηση; Λαμβάνονται μέτρα; Γνωστοποιούνται αυτά στον εξωτερικό ελεγκτή;

3.3 Εκτίμηση εσωτερικού ελέγχου.

Όπως έχει αναφερθεί ένα από τα σημαντικότερα είδη αποδεικτικών στοιχείων, αλλά και βασική αρχή που διέπει τον εξωτερικό έλεγχο είναι ο εσωτερικός τοιούτος. Για το λόγο αυτό αναφέρουμε ιδιαίτερα την εκτίμηση αυτού από τον εξωτερικό ελεγκτή.

Για να σχηματίσει ο εξωτερικός ελεγκτής μία γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις χρειάζεται μία βασική εγγύηση ότι οι συναλλαγές της επιχειρήσεως καταχωρούνται σωστά στα λογιστικά βιβλία και δεν υπάρχουν παραλείψεις. Οι εσωτερικοί λογιστικοί έλεγχοι και αν ακόμη είναι απλοί και ανεπιτήδευτοι μπορεί να συντελέσουν στη δημιουργία μιας τέτοιας εγγυήσεως, που επιδιώκει να έχει ο εξωτερικός ελεγκτής.

Κατό τη μελέτη και εκτίμησης των εσωτερικών ελέγχων, ο ελεγκτής προσπαθεί να προσδιορίσει την εμπιστοσύνη που μπορεί να έχει σε αυτούς, ώστε να καθορίσει τη φύση, το χρόνο και την επέκταση των δικών του ελεγκτικών διαδικασιών ουσίας.

Από την αντίληψη που αποκτά ο εξωτερικός ελεγκτής για το λογιστικό σύστημα μπορεί να επισημάνει τους τομείς των συναλλαγών και της διαχειρίσεως που είναι ενδεχόμενο να συμβούν λάθη, καταχρήσεις κ.λ.π.

Ο ελεγκτής για να βασιστεί στον εσωτερικό έλεγχο πρέπει να έχει πειστεί ότι οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται από την επιχείρηση είναι αποτελεσματικές. Ειδικότερα, ο έλεγχος πρέπει να επισκοπήσει το λογιστικό σύστημα και τους σχετικούς εσωτερικούς ελεγκτές για να σχηματίσει μια αντίληψη της ροής των συναλλαγών και των ειδικών διαδικασιών ελέγχου, ώστε να κάνει μια προκαταρκτική εκτίμηση των εσωτερικών ελέγχων στους οποίους μπορεί να είναι αποτελεσματική και αποδοτική η στήριξη του δικού του ελέγχου.

Η επαλήθευση των απαντήσεων στο ερωτηματολόγιο εκτιμήσεως του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να γίνει με απ' ευθείας παρατήρηση και μόρφωση ίδιας γνώμης από τον εξωτερικό ελεγκτή ή με άλλες διαδικασίες που περιλαμβάνουν δειγματοληπτικούς ελέγχους επισκοπήσεως δικαιολογητικών που στηρίζουν τις συναλλαγές, ώστε να απαιτηθούν αποδείξεις, για τη σωστή λειτουργία των εσωτερικών ελέγχων ή δειγματοληπτικούς ελέγχους των εγγράφων και υπολοίπων, αναλύσεις σημαντικών αριθμοδεικτών, έρευνα ασυνήθων διακυμάνσεων κ.λ.π., όπως προαναφέρθηκε.

Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι δυνατό να εντοπίσει αδυναμίες στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου, από τη μελέτη και την εκτίμηση αυτού και των άλλων ελεγκτικών διαδικασιών.

Η γνωστοποίηση τέτοιων αδυναμιών προς τη διοίκηση της επιχειρήσεως γίνεται συνήθως γραπτώς από τον εξωτερικό ελεγκτή.

Κατωτέρω παραθέτουμε σχετικό διάγραμμα μελέτης και εκτιμήσεως του λογιστικού συστήματος και των σχετικών εσωτερικών ελέγχων, όπως αυτό απεικονίζεται στη Διεθνή Ελεγκτική Οδηγία αριθμός 6 της International Auditing Practice Committee της International Federation of Accountants. (IFAC).

3.4 Σχεδιασμός και πρόγραμμα ελέγχου.

Μία από τις βασικές αρχές⁹ του ελέγχου είναι και ο σχεδιασμός, για τον αποτελεσματικότερο έλεγχο. Ο πρώτος κανόνας της ελεγκτικής αναφέρει ότι η εργασία πρέπει να σχεδιαστεί επαρκώς και αν υπάρχουν βοηθοί πρέπει να τυγχάνουν της κατάλληλης επίβλεψης. Για να εκτελεστεί ένας έλεγχος σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα, πρέπει να καταρτιστεί ένα σχέδιο που να αφορά την οργάνωση, το συντονισμό και την κατανομή των δραστηριοτήτων του προσωπικού του ελέγχου.

Ο σχεδιασμός αυτός περιλαμβάνει την κατάρτιση σχεδίων ελέγχου, προγραμμάτων ελέγχου και χρονοδιαγραμμάτων.

Τα σχέδια πρέπει να στηρίζονται στην κατανόηση των εργασιών του ελέγχου και πρέπει να καλύπτουν μεταξύ άλλων:

- ↳ Κατανόηση του λογιστικού συστήματος, λογιστικών αρχών ή μεθόδων και διαδικασιών ελέγχου.
- ↳ Καθορισμό του βαθμού που υπολογίζεται να αποτελέσει βάση ο εσωτερικός έλεγχος.
- ↳ Προσδιορισμός και προγραμματισμός της φύσεως, της χρονικής διάρκειας και της εκτάσεως των ελεγκτικών διαδικασιών.
- ↳ Συντονισμό των εργασιών.

Συντελείται επαρκής σχεδιασμός, όταν εξασφαλίζεται ότι δόθηκε η δέουσα προσοχή σε σημαντικούς τομείς του ελέγχου και εντοπίστηκαν ενδεχόμενα προβλήματα.

Η έκταση του σχεδιασμού ποικίλει ανάλογα με το μέγεθος και το περιπλοκό του ελέγχου. Πάντως, τα σχέδια πρέπει να αναθεωρούνται, όταν αυτό χρειάζεται, κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Κατά την ανάπτυξη του γενικού σχεδίου πρέπει να λαμβάνονται¹⁰ υπόψη:

- ↳ Όροι εντολής
- ↳ Φύση και χρόνος υποβολής εκθέσεων
- ↳ Λογιστικές αρχές ή μέθοδοι
- ↳ Εντοπισμός σημαντικών τομέων
- ↳ Οριοθέτηση αυσιώδους και μη
- ↳ Συνθήκες που απαιτούν ειδική προσοχή
- ↳ Φύση και έκταση λογιστικών αποδείξεων
- ↳ Εργασία εσωτερικού ελέγχου κ.λ.π.

9. Διεθνής Ελεγκτική Οδηγία, αριθμός 3 της IFAC:
Βασικές Αρχές Ελέγχου:
Ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, ανεξαρτησία
Εχεμύθειο
Εμπειρία και ικανότητα
Εκτέλεση Εργασία και από άλλους
Τεκμηρίωση
Σχεδιασμός
Ελεγκτικές Αποδείξεις
Λογιστικά Συστήματα και Εσωτερικοί Έλεγχοι
Συμπεράσματα Ελέγχου

10. Διεθνής Ελεγκτική Οδηγία, αριθμός 4 της IFAC.

Το πρόγραμμα ελέγχου διατυπώνεται γραπτά και προσδιορίζει τις διαδικασίες για την εκτέλεση του σχεδίου, χωρίς να αποκλείεται να περιλαμβάνει και τους αντικειμενικούς σκοπούς του ελέγχου.

Κατά τη σύνταξη του προγράμματος ελέγχου ο ελεγκτής μπορεί να βασιστεί και σε ορισμένους εσωτερικούς ελέγχους ή όχι. Ο ελεγκτής αποφασίζει για το χρόνο διεξαγωγής των διαδικασιών του ελέγχου. Το πρόγραμμα, όπως και το σχέδιο, υπόκειται σε αναθεώρηση κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Δεν είναι δυνατό να διατυπωθεί ένα πρόγραμμα ελέγχου γενικής φύσεως ή και χρήσεως. Για κάθε έλεγχο απαιτείται και ιδιαίτερο πρόγραμμα ελέγχου. Το πρόγραμμα ελέγχου είναι πολύτιμο γιατί:

- ψ Παρέχει ένα οδηγό στην εκτέλεση και κατανομή της ελεγκτικής εργασίας.
- ψ Παρέχει ένα «έλεγχο» προς αποφυγή παραλείψεων στον έλεγχο.
- ψ Διευκολύνει τον «έλεγχο» και την «επισκόπηση» της εργασίας από τους προϊστάμενους και υπεύθυνους του ελέγχου.
- ψ Παρέχει ένα αρχείο της εργασίας που έγινε.

3.5 Φύλλα Εργασίας – Φάκελος Ελέγχου – Μόνιμος Φάκελος

Ο όρος φύλλα εργασίας είναι περιληπτικός και περιλαμβάνει όλο το αποδεικτικό υλικό που έχουν συγκεντρώσει οι ελεγκτές για να δείξουν την εργασία που έκαναν, τις μεθόδους και τις διαδικασίες που εφάρμοσαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν.

Τα φύλλα εργασίας αποτελούν τη βάση για τη σύνταξη της εκθέσεως και του πιστοποιητικού, το αποδεικτικό υλικό για την έκταση των ερευνών τους και την απόδειξη της επαγγελματικής ευσυνειδησίας που έδειξαν κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου.

Δεν θα αναφερθούμε ιδιαίτερος στον τρόπο καταρτίσεως και συσχετίσεως των φύλλων εργασίας μεταξύ τους και με τις οικονομικές καταστάσεις, που ελεγχθήκαν, καθόσον πάντα ταυτά προβλέπονται από τα πρότυπα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, αλλά και του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και από τις σχετικές Τεχνικές οδηγίες και εγκυκλίου.

Πρέπει όμως να επισημάνουμε ιδιαίτερα ότι χαρακτηριστική ιδιότητα του έμπειρου ελεγκτή είναι η ικανότητα του να συντάσσει φύλλα εργασίας με ουσιαστικές πληροφορίες και όχι με άχρηστο υλικό.

Οι κατηγορίες των φύλλων εργασίας είναι πολλές. Ενδεικτικά μπορεί να αναφέρουμε: σχέδια ελέγχου, ερωτηματολόγια εκτιμήσεων εσωτερικού ελέγχου, διαγράμματα ροής συναλλαγών, προσωρινά ισοζύγια, συγκεντρωτικά φύλλα, αναλύσεις λογαριασμών, αντίγραφα πρακτικών, επιστολές ή άλλα έγγραφα, το σχέδιο της εκθέσεως, οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, ή άλλοι πίνακες υπολογισμών, επαληθεύσεων κ.λ.π.

Οι ελεγκτές τηρούν συνήθως δύο φακέλους για τα φύλλα εργασίας, το μόνιμο φάκελο και το φάκελο ελέγχου της ελεγχόμενης χρονικής περιόδου.

Οι φάκελοι αυτοί πρέπει να φέρουν τις κατάλληλες εξωτερικές ενδείξεις για το ακριβές περιεχόμενό τους, όπως και τον αριθμό μητρώου της εργασίας (μόνο για το φάκελο της ελεγχόμενης περιόδου).

Η ταξινόμηση των φύλλων εργασίας μέσα στους φακέλους αυτούς πρέπει να γίνεται με βάση την αρίθμηση των φύλλων εργασίας, που και αυτή με τη σειρά της πρέπει να ανταποκρίνεται στα δεδομένα των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση μεταξύ οικονομικών καταστάσεων και φύλλων εργασίας.

Θεωρούμε σκόπιμο να παραθέσουμε κατωτέρω κατά τρόπο επιγραμματικό ορισμένες χρήσιμες τεχνικές λεπτομέρειες που αφορούν τα φύλλα εργασίας, το φάκελο ελέγχου και το μόνιμο φάκελο.

ΦΥΛΛΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Τα φύλλα εργασίας του ελεγκτή, ταξινομημένα σε ένα φάκελο είναι τα στοιχεία που θα στηρίξουν και θα αιτιολογήσουν την υπό έκδοση γνώμη του. Πρέπει επίσης να μπορεί να ανατρέξει εύκολα σε αυτά για κάθε λεπτομέρεια που θα του χρειαστεί. Κρίνεται λοιπόν απαραίτητη η φροντίδα καλής ταξινόμησης και καλής εμφάνισής τους.

Όσον αφορά στον έλεγχο των φύλλων εργασίας, γίνεται διαδοχικά από δύο πρόσωπα. Πρώτα από αυτόν που είχε την ευθύνη του ελέγχου και που σε πρώτο στάδιο θα φροντίσει να ξαναδεί σημείο προς σημείο όλο το πρόγραμμα παρέμβασης, θα επαληθεύσει ότι όλες οι προγραμματισμένες εργασίες εκτελέστηκαν και ακόμη, αν υπάρχουν τελευταίες εκκρεμότητες, να τις συγκεντρώσει σε μία λίστα «Σημεία σε εκκρεμότητα». Σε δεύτερο δε στάδιο να βελτιώσει την εμφάνιση των χαρτιών του, να επαληθεύσει ότι όλα τα «σημεία σε εκκρεμότητα» έχουν τακτοποιηθεί και τέλος να κωδικοποιήσει και να ταξινομήσει τα φύλλα εργασίας. Το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την υπογραφή του φακέλου, της έκθεσης ελέγχου και των οικονομικών καταστάσεων, πραγματοποιεί κατόπιν μια βασική επιθεώρηση και επιβεβαιώνει την συνοχή και σταθερότητα των συμπερασμάτων και τέλος εξάγει μια άποψη γενική για τις οικονομικές καταστάσεις.

Χαρακτηριστικά Φύλλων Εργασίας:

- ❖ Να συντάσσονται με σαφήνεια, ακρίβεια και με λίγα λόγια.
- ❖ Να συσχετίζονται με τα στοιχεία ελέγχου του φακέλου της προηγούμενης χρήσεως.
- ❖ Να σχετίζονται με παραπομπές όλα τα Φύλλα Εργασίας της ελεγχόμενης χρήσεως.
- ❖ Να παρέχεται στα Φύλλα Εργασίας το μέγεθος κάθε αντικείμενου που ελέγχεται και το αντίστοιχο δείγμα ελέγχου.
- ❖ Να σημειώνεται ως επικεφαλίδα κάθε Φύλλο Εργασίας το αντικείμενο ελέγχου για το οποίο συντάχθηκε το Φύλλο Εργασίας.
- ❖ Το κάθε Φύλο Εργασίας να μονογράφεται και να αριθμείται.
- ❖ Να τίθεται στο Φύλλο Εργασίας ημερομηνία συντάξεως.

- ❖ Να γίνεται χρήση συμβόλων ελέγχου με επεξήγηση αυτών σε κάθε Φύλλο Εργασίας ή σε ειδικό επεξηγηματικό φύλλο εργασίας.
- ❖ Να διατυπώνονται με κόκκινο μελάνι όλες οι παρατηρήσεις, διαπιστώσεις και υποδείξεις του ελέγχου και να μη χρησιμοποιούνται πολλά χρώματα μελάνης στα Φύλλα Εργασίας, παρά μόνο μπλέ ή μαύρο και κόκκινο.

(β) Φάκελος Ελέγχου

- ❖ Στην εξωτερική όψη του Φακέλου Ελέγχου ή των φακέλων ελέγχου (κλασέρ ή ντοσιέ) να σημειώνεται η Επωνυμία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ο αριθμός μητρώου, η Χρήση που αφορά και το γραφείο του Ορκωτού Λογιστή – Ελεγκτή.
- ❖ Στο φάκελο ή φακέλους ελέγχου της χρήσεως πρέπει να τίθενται, κατά σειρά τα εξής:
 - Εντολή ελέγχου και σχετική αλληλογραφία.
 - Έκθεση ή επιστολή ελέγχου – ελεγχόμενος Ισολογισμός κ.λ.π.
 - Ανακεφαλαιωτικό σημείωμα πορισμάτων ελέγχου και τυχόν ανταπαντήσεων του ελεγχόμενου.
 - Βεβαίωση εφαρμογής του προγράμματος ελέγχου (βασικού – ειδικού).
 - Συνοπτικός πίνακας συνεργειών ελέγχου και χρόνου απασχολήσεως.
 - Επιστολές Εταιρείας, Νομικού Συμβούλου κ.λ.π.
 - Τα Φύλλα Εργασίας κατά τη σειρά του Ισολογισμού, των λογ/σμών Εκμεταλλεύσεως και Αποτελεσμάτων χρήσεως.
 - Επιστολές πελατών και προμηθευτών , όταν ο αριθμός αυτών είναι πολύ μεγάλος και δημιουργεί πρόβλημα στη συνοχή και λογική συνέχεις των Φύλλων Εργασίας.

(γ) Μόνιμος Φάκελος

- ❖ Εξωτερικές ενδείξεις: Επωνυμία ελεγχόμενου, γραφείο Ορκωτού Λογιστή – Ελεγκτή και σημείωση Μόνιμος Φάκελος.
- ❖ Εσωτερικό περιεχόμενο: Φύλλο εργασίας όπου αναγράφεται πλήρης η επωνυμία, η νομική μορφή, η έδρα, η διεύθυνση, οι αποθήκες, τα εργοστάσια, γραφεία, υποκαταστήματα, τηλέφωνα κ.λ.π.
- ❖ Καταστατικό πλήρως ενημερωμένο.
- ❖ Σύνθεση Διοικητικού Συμβουλίου.

- ✧ Κυριότεροι μέτοχοι, εξαρτημένες, μητέρες και συγγενείς Εταιρείες.
- ✧ Προνομιακές συμβάσεις, εγκριτικές πράξεις, υπουργικές αποφάσεις υπαγωγής στις διατάξεις διαφόρων νόμων (Ν.Δ. 4171, Ν.Δ. 2686 κ.λ.π.).
- ✧ Συνοπτικό σημείωμα Φορολογικών, πιστωτικών, αναπτυξιακών κινήτρων που ισχύουν για τη μονάδα.
- ✧ Τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, θεωρημένα και μη.
- ✧ Λογιστικό σύστημα και σχέδιο.
- ✧ Οργανόγραμμα.
- ✧ Σημειώσεις από εκθέσεις φορολογικών ελέγχων ή από άλλους ελέγχους.
- ✧ Εκτίμηση εσωτερικού ελέγχου.
- ✧ Σημείωμα για Φ.Π.Α.

3.6 Πρακτικά Γεν. Συνελεύσεων και Διοικητικού Συμβουλίου.

Στο πλαίσιο των ελεγκτικών διαδικασιών τοποθετείται και η μελέτη των πρακτικών της Γ.Σ. και του Δ.Σ. της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ειδικότερα: ως προς τα πρακτικά της Γ.Σ. και του Δ.Σ. πρέπει να προσέχουμε τα εξής:

1. Πρακτικά Γενικών Συνελεύσεων

- ✧ Βιβλίο πρακτικών θεωρημένο.
- ✧ Ανάγνωση πρακτικών τακτικής και εκτάκτων γεν. συνελεύσεων.
- ✧ Προσοχή για την, σύμφωνα με το καταστατικό και το νόμο απαιτούμενη απαρτία
- ✧ Κατάρτιση Πίνακα κυριότερων μετόχων τελευταίας Συνελεύσεως.
- ✧ Να είμαστε βέβαιοι για την νομότυπη υπογραφή των πρακτικών.
- ✧ Να κρατάνε σημειώσεις για σημαντικότερες αποφάσεις ή αντιρρήσεις μετόχων.
- ✧ Μελέτη των ανωτέρω σημειώσεων και συσχέτιση αυτών με τα Φύλλα Εργασίας.
- ✧ Να είναι βέβαιοι ότι η Γενική Συνέλευση λαμβάνει γνώση των πορισμάτων του ελέγχου που απευθύνονται σε αυτή.
- ✧ Εξέταση αν έχει γίνει έγκριση του Ισολογισμού κ.λ.π. οικονομικών καταστάσεων από την τακτική Γενική Συνέλευση, ως ορίζει το καταστατικό και ο νόμος.
- ✧ Να είναι βέβαιοι για το διορισμό σας ως ελεγκτή.

2. Πρακτικά Διοικητικού Συμβουλίου

- ⊕ Βιβλίο πρακτικών Δ.Σ. θεωρημένο.
- ⊕ Προσέξτε για το νόμιμο ελάχιστο αριθμό συνεδριάσεων.
- ⊕ Καταρτίστε πίνακα Δ.Σ. για τις παρουσίες.
- ⊕ Να είναι βέβαιοι για την νόμιμη απαρτία και την υπογραφή των πρακτικών του Δ.Σ.
- ⊕ Να εξετάζουν το νομότυπο του διορισμού των μελών του Δ.Σ. και της συγκροτήσεως αυτού σε σώμα.
- ⊕ Να μελετούν τα πρακτικά και να κρατάνε σημειώσεις για σημαντικότερες αποφάσεις – Συσχετίστε αυτές με τα Φ.Ε.
- ⊕ Να βεβαιώνονται ότι ανακοινώνονται στο Διοικητικό Συμβούλιο οι παρατηρήσεις του ελέγχου (έκθεση ή επιστολή ελέγχου).
- ⊕ Να προσέχουν για σημαντικότερες αντιρρήσεις συμβούλων σε θέματα που αφορούν την οικονομική διαχείριση της μονάδας ή άπτονται γενικότερα του αντικειμένου του ελέγχου σας.

3. Πρακτικά άλλων επιτροπών και συμβουλίων.

Εφαρμογή ανάλογων διαδικασιών, για την κατάλληλη ενημέρωσή τους και σε ότι αφορά τον έλεγχο τους, από τα πρακτικά τυχόν άλλων επιτροπών (τεχνικών, προμηθειών, οικονομικών, έργων κ.λ.π) ή συμβουλίων ιδίως όταν αυτά λειτουργούν με απόφαση του Δ.Σ. ή της Γ.Σ. ή με βάση εγκεκριμένους εσωτερικούς κανονισμούς.

Τελικές ελεγκτικές διαδικασίες.

Οι τελικές διαδικασίες συνοψίζονται πρακτικά στα ακόλουθα:

- ⊕ Αν έχουν ληφθεί από τη Διοίκηση ή τους αρμόδιους της Εταιρείας οι επιστολές και άλλες υπεύθυνες δηλώσεις, αναγκαίες για την πλήρη τεκμηρίωση του ελέγχου, όπως π.χ. συντήρηση και λειτουργία των μηχανημάτων, εξοπλισμού κ.τ.τ.
- ⊕ Αν έχουν ληφθεί οι κατάλληλες και απαραίτητες γραπτές επιβεβαιώσεις των Νομικών Συμβούλων (κυριότητα ακινήτων, εμπράγματα βάρη, εκκρεμείς δίκες κ.λ.π.)
- ⊕ Επισκόπηση Φύλλων Εργασίας για να διαπιστωθεί, αν έχουν υπογραφεί (μονογραφεί) από τους ελεγκτές και τον εποπτεύοντα αυτούς, αν έχει γίνει ο κατάλληλος συσχετισμός, αν έχουν αριθμηθεί, όπως πρέπει και αν έχουν συγκεντρωθεί οι παρατηρήσεις.
- ⊕ Αν έχει γίνει συσχέτιση των οικονομικών καταστάσεων που ελέγχθηκαν με τα αντίστοιχα Φύλλα εργασίας.

- ☞ Αν έχουν τακτοποιηθεί τυχόν εκκρεμότητες, ασάφειες κ.λ.π.
- ☞ Συζήτηση με αρμόδιους για τις παρατηρήσεις, σχόλια και απαντήσεις αυτών – αποδοχή ή απόρριψη δικαιολογημένη των απαντήσεων.
- ☞ Διαπίστωση ενημερώσεως βιβλίου απογραφών και καταχωρήσεως σε αυτό των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.
- ☞ Κατάρτιση πιστοποιητικού ελέγχου – συζήτηση – διορθώσεις – τελική μορφή.
- ☞ Έκθεση ελέγχου ή επιστολή υποδείξεων.
- ☞ Σημείωμα για τον έλεγχο της επόμενης χρήσεως.
- ☞ Θέματα για αναφορά στον Υπουργό ή άλλες αρμόδιες δημόσιες αρχές υπάρχουν; Ποιες είναι οι απόψεις της ελεγχόμενης για αυτά; Πρέπει να γίνουν οι κατά νόμο γραπτές καταγγελίες; και πότε;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV – ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

4.1 Έννοια Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις αποβλέπουν βασικά, στην πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων προσώπων που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και κυρίως, των μετοχών, πιστωτών, πελατών, τραπεζών και της δημόσιας διοίκησης. Πρωτίστως, όμως, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για την πληροφόρηση των μετόχων, πιστωτών και τραπεζών, δηλαδή, των χρηματοδοτών της επιχείρησης, οι οποίοι ενδιαφέρονται για την χρηματοοικονομική της θέση, την ικανότητα της να πραγματοποιεί κέρδη και γενικά για τη βιωσιμότητά της.

Τα άρθρα 42α, 42β, 42γ, 42δ και 43α του Ν.2190/20, αναφέρονται στην έννοια, τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, ενώ το άρθρο 42ε, σε ειδικές διατάξεις για ορισμένα στοιχεία αυτών. Επισημαίνουμε, ότι, οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται από τις Α.Ε. εκείνες που υιοθετούν, υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Σύμφωνα, λοιπόν με τις παραπάνω διατάξεις, οι οικονομικές καταστάσεις ή ετήσιοι λογαριασμοί, περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημα. Όλα αυτά τα έγγραφα αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται, προκειμένου να ληφθεί έγκυρα απόφαση από τη (τακτική) γενική συνέλευση, από δύο τουλάχιστο, ελεγκτές, εκτός αν ελέγχονται – υποχρεωτικά ή προαιρετικά – από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, οπότε αρκεί η εκλογή ενός, μόνο, ορκωτού ελεγκτή λογιστή.

Σύμφωνα, όμως, με το Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/80), οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν, πέρα των παραπάνω αναφερομένων και το λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης. Η διαφορά αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι, από νομική άποψη, ως οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται αυτές που υποβάλλονται σε δημοσιότητα.

Στο σημείο αυτό επισημαίνουμε ότι, σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, στην έννοια των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβάνονται, ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων, ο πίνακας μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (στον οποίο εμφανίζονται τα κονδύλια και οι αντίστοιχες πράξεις που είχαν σαν συνέπεια την τροποποίηση των κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων μέσα στη χρήση,

λαμβανομένων υπόψη και των θεμάτων της διανομής των αποτελεσμάτων της χρήσης), ο πίνακας ταμειακών ροών (στον οποίο εμφανίζονται οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από τις λειτουργίες, τις επενδυτικές και τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της εταιρείας μέσα στη χρήση), καθώς τέλος και οι σημειώσεις (προσάρτημα), δηλαδή, πολυσέλιδης έκθεσης με τη μορφή κειμένου που περιλαμβάνει σημαντικές πληροφορίες για τις άλλες οικονομικές καταστάσεις.

4.2 Τι Απεικονίζουν, οι Οικονομικές Καταστάσεις

Αυτές, εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας.

Πιο συγκεκριμένα, η αρχή της πραγματικής εικόνας (παρ. 2 άρθρο 42α Ν.2190/1920) επιβάλλει όπως:

- ☞ Ο ισολογισμός να περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, που είχε η εταιρεία κατά το χρόνο κλεισίματος αυτού, δηλαδή, ούτε λιγότερα, ούτε και περισσότερα από τα πραγματικά.
- ☞ Τα κονδύλια του ισολογισμού να προκύπτουν από τις αληθινές ποσότητες, αποτιμημένες σύμφωνα με τις νόμιμες διατάξεις.
- ☞ Τα κονδύλια του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης να προκύπτουν πράγματι με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές.
- ☞ Οι τίτλοι των λογαριασμών να απεικονίζουν πραγματικά το περιεχόμενό τους.

Η πραγματική εικόνα, όμως, δεν συμπίπτει με την αλήθεια, αφού οι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων βασίζονται, σύμφωνα με το νόμο, στην αρχή της συντηρητικότητας και συνεπώς, οι αξίες αποτίμησης δεν ανταποκρίνονται στις αληθινές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, (π.χ. τα αποθέματα στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης, τρέχουσας και ρευστοποιήσιμης). Άρα, δεν πρόκειται για την απόλυτη, αλλά για την πραγματική εικόνα, δηλαδή, την προκύπτουσα από τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές.

Ο νόμος επιβάλλει, ο ισολογισμός να δείχνει όχι, μόνο, την πραγματική εικόνα, αλλά και να είναι σαφής, δηλαδή, να μην αφήνει αμφιβολίες για το περιεχόμενό του. Εννοιολογικά, οι έννοιες «πραγματική εικόνα» και «σαφήνεια» δεν είναι ταυτόσημες. Η σαφήνεια δεν δηλώνει απαραίτητα αναλήθεια, όμως την αποκρύβει εύκολα. Σε κάθε περίπτωση, όμως, ο Ν.2190/1920, δίνει ιδιαίτερη σημασία και βαρύτητα στην πραγματική εικόνα. Μάλιστα, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 42α του νόμου αυτού, σε περίπτωση που οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α του Ν. 2190/1920, δεν επαρκούν για την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας, παρέχονται όλες οι αναγκαίες συμπληρωματικές πληροφορίες για την επίτευξη του σκοπού αυτού. Αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας από τις παραπάνω διατάξεις έρχεται σε αντίθεση με τις αρχές της απόλυτης σαφήνειας και της πραγματικής εικόνας των οικονομικών καταστάσεων, επιβάλλεται παρέκκλιση από αυτή τη διάταξη για να αποδοθεί η πραγματική εικόνα, η οποία (παρέκκλιση) αναφέρεται στο προσάρτημα μαζί την πλήρη αιτιολόγησή της, καθώς και με πληροφορίες για τις επιδράσεις της πάνω στην περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

4.3 Βασικές Αρχές που διέπουν τη Δομή του Ισολογισμού, του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης και του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων

- ✎ Τόσο η δομή τους, όσο και η μορφή εμφάνισής τους, απαγορεύεται να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση, παρά, μόνο, σε εξαιρετικές περιπτώσεις και με την προϋπόθεση ότι, η όποια παρέκκλιση θα αναφέρεται στο προσάρτημα και θα απολογείται επαρκώς.
- ✎ Όλοι οι λογαριασμοί καταχωρούνται, στον ισολογισμό, στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ξεχωριστά, ο καθένας με τη σειρά και την αρίθμηση που καθορίζεται στα υποδείγματά τους.
- ✎ Λογαριασμός για τον οποίο δεν υπάρχει ποσό, ούτε στην κλειόμενη, αλλά ούτε και στην προηγούμενη χρήση, παραλείπεται μαζί με τον αριθμό του (το ίδιο ισχύει και για τις κατηγορίες του ισολογισμού που χαρακτηρίζονται με γράμματα ή λατινικούς αριθμούς).
- ✎ Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός, μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση, μόνο, της μεταξύ τους διαφοράς.
- ✎ Απαγορεύεται η καταχώρηση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό.
- ✎ Επιτρέπεται η παραπέρα ανάλυση των λογαριασμών που περιλαμβάνονται στα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων, (που προέρχονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. στο οποίο παραπέμπει ο Ν. 2190/1920) χωρίς, όμως, να μεταβάλλεται η σειρά τους.
- ✎ Επιτρέπεται η προσθήκη και άλλων λογαριασμών, εφόσον το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε κάποιον από τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς των υποδειγμάτων και βέβαια, χωρίς να μεταβάλλεται η αρίθμηση των υποχρεωτικών λογαριασμών, δηλαδή, οι νέοι λογαριασμοί θα λαμβάνουν ενδιάμεση αρίθμηση (π.χ.3α ή 4β κ.λ.π).
- ✎ Επιτρέπεται η συγχώνευση λογαριασμών ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσης με την προϋπόθεση ότι, οι τα ποσά τους θα είναι ασήμαντα και δεν θα θίγεται η αρχή της εμφάνισης, μα απόλυτη σαφήνεια, της πραγματικής εικόνας και τέλος, η συγχώνευση να γίνεται χάρη μεγαλύτερης σαφήνειας. (π.χ. μικροϋπόλοιπο του λογαριασμού πιστωτές διάφοροι εμφανίζεται στους προμηθευτές, γιατί πράγματι αφορά προμηθευτή).
- ✎ Οι οικονομικές καταστάσεις (εκτός από το προσάρτημα), καταρτίζονται σε δύο, (2) τουλάχιστο, στήλες στις οποίες αντιπαραθέτονται, τα αντίστοιχα ομοειδή κονδύλια της κλειόμενης και της προηγούμενης χρήσης. Όσα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης δεν είναι ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της κλειόμενης χρήσης, γίνεται κατάλληλη αναμόρφωσή τους, η οποία αναφέρεται και εξηγείται στο προσάρτημα.
- ✎ Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού έχει σχέση με περισσότερους από έναν υποχρεωτικούς λογαριασμούς του υποδείγματος, το στοιχείο αυτό καταχωρείται στο λογαριασμό που

προσιδιάζει περισσότερο. (π.χ. στους χρεώστες περιλαμβάνεται απαίτηση από εργολάβο για εργασίες κατασκευής αποθηκευτικού χώρου, επειδή καίτοι έλαβε την αμοιβή του δεν έκδωσε το νόμιμο στοιχείο. Η απαίτηση αυτή, προσιδιάζει να εμφανιστεί στο λογαριασμό «Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές»).

- ☞ Οι αποσβέσεις του πάγιου ενεργητικού καταχωρούνται στο ενεργητικό, αφαιρετικά από την αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής κάθε στοιχείου.
- ☞ Οι προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού, καταχωρούνται στο ενεργητικό, αφαιρετικά από την αξία κάθε στοιχείου.

Τέλος, σημειώνουμε ότι, για τη δομή των οικονομικών καταστάσεων, ο Ν2190/1920 (άρθ. 42γ και 42δ), παραπέμπει στα παρεχόμενα από το Ε.Γ.Λ.Σ. υποδείγματα.

4.4 Δομή και Περιεχόμενο του Ισολογισμού

Καταρχήν, τόσο το Ε.Γ.Λ.Σ., όσο και ο Ν2190/1920 (άρθ. 42β και 42γ), καθιερώνουν τον οριζόντιο τύπο του ισολογισμού που στηρίζεται στην εξίσωση: Ενεργητικό= ίδια κεφάλαια + υποχρεώσεις. Στο αριστερό σκέλος, καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και στο δεξιό σκέλος, οι – υπό την ευρεία έννοια – υποχρεώσεις στις οποίες περιλαμβάνονται και τα ίδια κεφάλαια, που αποτελούν υποχρεώσεις, προς τους μετόχους ή εταιρούς, αόριστης λήξης. Δηλαδή, στο δεξιό σκέλος, καταχωρούνται οι πηγές προέλευσης των κεφαλαίων, με τα οποία αποκτήθηκαν τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού.

Το άρθρο 42γ του Ν.2190/1920, υιοθέτησε την κατάταξη στον ισολογισμό, των μεν στοιχείων του ενεργητικού κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποίησής τους, αρχίζοντας από τα πάγια και τελειώνοντας στα μετρητά, των δε υποχρεώσεων κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ληκτότητάς τους, αρχίζοντας από το μετοχικό κεφάλαιο και τελειώνοντας στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Αντίθετα, όμως, στον ισολογισμό των τραπεζών, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, καταχωρούνται κατά σειρά ρευστοποίησης τους ή του βαθμού ληκτότητάς τους (άρθρ. 110 – 131 Ν.2190/1920). Πιο αναλυτικά:

- ☞ Το **ενεργητικό** περιλαμβάνει: το οφειλόμενο κεφάλαιο (η μοναδική εξαίρεση του Ε.Γ.Λ.Σ., όπου σε λογαριασμούς ουσίας καταχωρείται αμφοτεροβαρής σύμβαση, καθότι το οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο εμφανίζεται, συγχρόνως, στο ενεργητικό ως απαίτηση της Α.Ε. από τους μετόχους και στο παθητικό ως υποχρέωση των μετόχων για καταβολή του), τα έξοδα εγκατάστασης, το πάγιο ενεργητικό (ασώματες και ενσώματες ακινήτοποιήσεις, καθώς και συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις), το κυκλοφορούν ενεργητικό (αποθέματα, απαιτήσεις, χρεόγραφα, διαθέσιμα) και τέλος, οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.
- ☞ Το **παθητικό** περιλαμβάνει: τα ίδια κεφάλαια (μετοχικό κεφάλαιο, διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, διαφορές αναπροσαρμογής, επιχορηγήσεις επενδύσεων, αποθεματικά κεφάλαια, αποτελέσματα σε νέο, ποσά προορισμένα για αύξηση

κεφαλαίου), τις προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα, τις υποχρεώσεις (μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες) και τέλος, τους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού.

4.5 Δομή και Περιεχόμενο του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης

Σε αντίθεση με τη δομή του ισολογισμού, για την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, έχει υιοθετηθεί ο κάθετος τύπος, (παρ.1 αρθ. 42δ Ν. 2190/1920), όπου τα ποσά των εσόδων και εξόδων ομαδοποιούνται σε κατηγορίες προσθαφαιρούμενα. (δηλαδή, σε κάθετη διάταξη).

Πιο συγκεκριμένα, στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, αναγράφεται, καταρχήν, ο κύκλος εργασιών, δηλαδή, το καθαρό ύψος των πραγματοποιημένων εσόδων από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, μέσα στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας (δηλαδή, όχι, μόνο, της κύριας δραστηριότητας, αλλά και της δευτερεύουσας) της εταιρείας, από τα οποία έχουν αφαιρεθεί οι εκπτώσεις πωλήσεων και οι φόροι υπέρ Δημοσίου και τρίτων.

Αφαιρετικά από τον κύκλο εργασιών, καταχωρείται το κόστος των πωλούμενων αγαθών ή υπηρεσιών και βέβαια στη συνέχεια, αναγράφεται το μικτό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.

Στη συνέχεια καταχωρούνται, τα άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, ερευνών – ανάπτυξης, διάθεσης και τα μη κοστολογημένα έξοδα (κόστος αδράνειας). Επίσης, τα έσοδα από συμμετοχές και χρεόγραφα, τα κέρδη από την πώληση αυτών, οι τόκοι – έσοδα, οι προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, τα έξοδα και οι ζημιές αυτών και οι τόκοι – έξοδα.

Τέλος, καταχωρούνται, τόσο τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα, δηλαδή, αυτά που δεν προέρχονται από τη συνηθισμένη και ομαλή δραστηριότητα της εταιρείας, αλλά από περιπτώσιακά γεγονότα ή έκτακτες πράξεις και εργασίες, όσο και τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων, δηλαδή, αυτά που πραγματοποιούνται μέσα στην κλειόμενη χρήση, αλλά αφορούν δραστηριότητα προηγούμενων χρήσεων, (δηλαδή, που τα αίτια της δημιουργίας τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις).

4.6 Δομή και Περιεχόμενο του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη (παρ. 2 αρθ. 42δ Ν. 2190/1920) και σε αυτόν καταχωρείται, καταρχήν, το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της χρήσης. Σε αυτό προσθέτονται αλγεβρικά, το υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων, οι διαφορές φορολογικού ελέγχου, επίσης, προηγούμενων χρήσεων και τα αποθεματικά προς διάθεση ή των ζημιών σε νέο. Αν το αποτέλεσμα είναι κέρδος, ακολουθεί η διάθεσή του, σύμφωνα με τα άρθρα 44, 44α και 45 του Ν. 2190/20 και πιο συγκεκριμένα, καταχωρείται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το τακτικό αποθεματικό, το πρώτο μέρισμα, το αποθεματικό για ίδιες μετοχές, το πρόσθετο μέρισμα, τα αποθεματικά, οι αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ. και το υπόλοιπο κερδών σε νέο.

4.7 Δομή και Περιεχόμενο της Κατάστασης του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης

Παρότι ο Ν. 2190/20, δεν ασχολείται καθόλου με την παραπάνω κατάσταση, εντούτοις κρίνουμε σκόπιμο να αναφερθούμε σε αυτή, αφού ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης αποτελεί σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., οικονομική κατάσταση.

Στην κατάσταση λογαριασμού εκμετάλλευσης, εμφανίζεται συγκεντρωμένη η ετήσια δραστηριότητα της εταιρείας και καταρτίζεται σε δύο στήλες.

Στην αριστερή στήλη (δηλ. στη χρέωση), καταχωρούνται:

- ☒ Τα αποθέματα έναρξης, εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας.
- ☒ Οι αγορές των παραπάνω αναφερόμενων αγαθών.
- ☒ Αφαιρετικά τα αποθέματα λήξης αυτών.
- ☒ Τα οργανικά έξοδα (δηλαδή, οι λογαριασμοί με Κ.Α. 60-66 και 68).
- ☒ Και τέλος, αφαιρετικά από τα οργανικά έξοδα, η ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις των παγίων (Κ.Α. 78.00), καθώς και ιδιόχρηση ή η καταστροφή αποθεμάτων (Κ.Α. 78.10 και 78.11). Αυτό συμβαίνει γιατί, οι λογαριασμοί αυτοί δεν εμφανίζονται στην «κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης», αλλά συμψηφίζονται με το αντίστοιχο και ισόποσο κόστος κτήσης (αγοράς ή παραγωγής) των αντίστοιχων αποθεμάτων.

Στη δεξιά στήλη (δηλαδή, στην πίστωση), καταχωρούνται:

- ☒ Οι πωλήσεις κατά είδος (εμπορεύματα, προϊόντα έτοιμα και ημιτελή κ.λ.π.).
- ☒ Τα οργανικά έσοδα (δηλαδή, οι λογαριασμοί με Κ.Α. 74, 75 και 76).

Συνεπώς, με τον τρόπο αυτό, προκύπτει το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης, όπως αυτό εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης με τον τίτλο «ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης». Και η κατάσταση αυτή, χορηγείται στους μετόχους, δέκα (10) ημέρες πριν από την τακτική γενική συνέλευση, πλην, όμως, δεν υποβάλλεται σε δημοσιότητα.

4.8 Περιεχόμενο του Προσαρτήματος

Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, αποτελεί το απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών αυτών καταστάσεων, με το οποίο παρέχονται πρόσθετες και επεξηγηματικές πληροφορίες, με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση του περιεχομένου τους. Με άλλα λόγια, στο προσάρτημα καταχωρούνται, τόσες πολλές αναλύσεις, επεξηγήσεις και πληροφορίες, ώστε ο τρίτος μελετώντας τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, να πληροφορείται – όλα σχεδόν – όσα γνωρίζουν τα αρμόδια στελέχη της εταιρείας που κατάρτισαν τις οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 43α του Ν.2190/1920, εκτός από τις πληροφορίες και επεξηγήσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42ε και 43 του νόμου αυτού, πρέπει επιπλέον στο προσάρτημα να περιλαμβάνονται, τουλάχιστον, και οι ακόλουθες πληροφορίες:

- ⊕ Πληροφορίες για τη σύννομη κατάρτιση και δομή των οικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή, κάθε παρέκκλιση του Ν.2190/1920, που έγινε για να απεικονιστεί η πραγματική εικόνα στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσης, πρέπει να αιτιολογείται στο προσάρτημα και να αναγράφονται οι επιδράσεις της παρέκκλισης. Το ίδιο ισχύει, αν έγινε παρέκκλιση, μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, στη δομή του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης. Επίσης, πρέπει να αναφέρεται, κάθε προσαρμογή που έγινε στη δομή και τους τίτλους των λογαριασμών (σε όσους φέρουν αραβική αρίθμηση στα υποδείγματα του Ε.Γ.Α.Σ.), για να απεικονιστεί κάποιο στοιχείο με μεγαλύτερη σαφήνεια, καθώς και κάθε αναμόρφωση που έγινε στα ποσά της προηγούμενης χρήσης για να γίνουν ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της κλειόμενης χρήσης.
- ⊕ Πληροφορίες για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων. Στο προσάρτημα πρέπει να αναφέρονται, οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των διάφορων περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού, αλλά και των αποσβέσεων και προβλέψεων. Επίσης, πρέπει να αναφέρεται κάθε παρέκκλιση από τις αρχές αποτίμησης, που αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και πρέπει να αιτιολογείται και να σημειώνεται η επίδρασή της στην περιουσιακή διάρθρωση και στα αποτελέσματα χρήσης και τέλος, η αναπροσαρμογή της αξίας των πάγκων στοιχείων στην κλειόμενη χρήση κατά εφαρμογή ειδικού νόμου, συνοδευόμενη από ανάλυση της κίνησης του λογαριασμού «διαφορές αναπροσαρμογής».
- ⊕ Πληροφορίες για το πάγιο ενεργητικό και τα έξοδα εγκατάστασης. Δηλαδή, για τις μεταβολές που έγιναν μέσα στη χρήση στα πάγια στοιχεία και στα έξοδα εγκατάστασης, καθώς και στις αποσβέσεις τους. Επίσης, πρέπει να γίνει αναφορά στις προβλέψεις για υποτίμηση, πάγιου περιουσιακού στοιχείου, καθώς και στην ανάλυση των ποσών πολυετούς απόσβεσης που αφορούν τη χρήση.
- ⊕ Πληροφορίες για τις συμμετοχές, σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10% στο κεφάλαιο άλλων εταιρειών. Δηλαδή, ανάλυση της επωνυμίας και της έδρας της κάθε επιχείρησης, του ποσοστού συμμετοχής της, του συνόλου των ιδίων κεφαλαίων της και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης. Οι πληροφορίες αυτές είναι δυνατόν να παραλείπονται, όταν η δημοσιότητά τους κρίνεται επιζήμια για τις εταιρείες που περιλαμβάνονται στη συμμετοχή, κατόπιν έγκρισης του Υπουργού Εμπορίου, ή όταν είναι ασήμαντες για τις αρχές της πραγματικής εικόνας και σαφήνειας. Επίσης, οι πληροφορίες οι σχετικές με τα ίδια κεφάλαια και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσης, μπορεί να παραλείπονται, όταν οι επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχει η εταιρεία, δεν δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις και εφόσον η συμμετοχή της εταιρείας είναι μικρότερη από το 50% του κεφαλαίου των άλλων επιχειρήσεων. Τέλος, πρέπει να αναφέρονται, οι επωνυμία και η έδρα των επιχειρήσεων που συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται ή πρόκειται να περιληφθούν και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.
- ⊕ Πληροφορίες για τα αποθέματα. Δηλαδή, για την αλλαγή της μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής

των αποθεμάτων, με αναφορά στην αιτιολογία και στην επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης για τη διαφορά της αξίας των αποθεμάτων, εφόσον αυτή είναι σημαντική, που προκύπτει με βάση την εφαρμοσμένη επιτρεπτή μέθοδο και με βάση την τιμή αγοράς της τελευταίας ημερομηνίας της κλειόμενης χρήσης, καθώς και για τις διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ενεργητικού και για τους λόγους ύπαρξής τους.

- ✎ Πληροφορίες για το μετοχικό κεφάλαιο. Δηλαδή, ανάλυση του αριθμού και της ονομαστικής αξίας των μετοχών της κάθε κατηγορίας, τόσο για τις μετοχές που υπήρχαν από την προηγούμενη χρήση, όσο και για αυτές που εκδόθηκαν μέσα στην κλειόμενη χρήση, λόγω αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, τον αριθμό των τίτλων κατά κατηγορία, όταν υπάρχουν προνομιούχες μετοχές, μετατρέψιμες ομολογίες, μετοχές επικαρπίας ή ιδρυτικοί τίτλοι. Επίσης, όταν η εταιρεία έχει αποκτήσει μέσα στη χρήση δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές) πρέπει να αναφέρονται, οι λόγοι απόκτησής τους, ο αριθμός τους, η ονομαστική αξία και το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν, καθώς και το αντίτιμο των μετοχών που καταβλήθηκε για την απόκτησή τους ή εισπράχθηκε για τη μεταβίβασή τους.
- ✎ Πληροφορίες για τις υποχρεώσεις και τις προβλέψεις. Δηλαδή, για τα συνολικά ποσά των οικονομικών δεσμεύσεων από συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβατικές υποχρεώσεις, που δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως του ισολογισμού, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσης της εταιρείας, για τις υποχρεώσεις λόγω καταβολής μηνιαίων παροχών (π.χ. βοηθήματα), καθώς και για τις οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, για τις υποχρεώσεις που η προθεσμία εξόφλησής τους είναι μεγαλύτερη από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και για τις υποχρεώσεις που είναι εξασφαλισμένες με χορηγημένες εμπράγματα ασφαλείες. Επίσης, στο προσάρτημα πρέπει να παρέχεται ανάλυση του λογαριασμού πρόβλεψης, εφόσον το ποσό του είναι σημαντικό και τέλος, να αναφέρονται οι φόροι που οφείλονται ή που αναμένεται να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά είναι σημαντικά και δεν εμφανίζονται, τόσο στις υποχρεώσεις, όσο και στις προβλέψεις της εταιρείας. Η τελευταία αυτή διάταξη, για τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας, έχει δημιουργήσει πολλές παρερμηνείες, αφού είναι δύσκολα κατανοητή. Προφανώς, πρόκειται για παρερμηνεία της αντίστοιχης διάταξης της 4ης οδηγίας της Ε.Ε. κατά την ενσωμάτωσή της στο Ελληνικό Δίκαιο (παρ. 1ιβ, αρθ. 43α, Ν. 2190/20), αφού σύμφωνα με αυτή, η διαφορά μεταξύ του φόρου εισοδήματος που βαρύνει τη χρήση (υπολογιζόμενου στα λογιστικά κέρδη, αλλά και στις οριστικές λογιστικές διαφορές) και του πληρωτέου φόρου στο Δημόσιο (υπολογιζόμενου στα λογιστικά κέρδη, καθώς και στις οριστικές, αλλά και προσωρινές λογιστικές διαφορές), σκοπούσαν να αναφέρονται στο προσάρτημα, εφόσον έχουν σημασία για τη μελλοντική φορολογική επιβάρυνση της εταιρείας.
- ✎ Πληροφορίες για τις αμοιβές, τις προκαταβολές και τις πιστώσεις σε όργανα της διοίκησης. Δηλαδή, για τις χορηγημένες αμοιβές σε μέλη

των οργάνων διοίκησης και διεύθυνσης που βάρυναν τη χρήση, καθώς και για τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για βοηθήματα στα παραπάνω πρόσωπα που αποχώρησαν και επίσης, για τις προκαταβολές και πιστώσεις που δόθηκαν στα μέλη του Δ.Σ. και στους διαχειριστές.

- ⊕ Πληροφορίες για τις εγγυήσεις και τις εμπράγματα ασφάλειες, που χορηγήθηκαν από την εταιρεία στις ενσώματες ακινητοποιήσεις, καθώς και για αυτές που χορηγήθηκαν υπέρ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
- ⊕ Πληροφορίες για τα αποτελέσματα χρήσης. Δηλαδή, ανάλυση του καθαρού κύκλου εργασιών (αφαιρουμένων των εκπτώσεων, επιστροφών και φόρων) κατά κατηγορία δραστηριότητας και κατά γεωγραφική περιοχή. Η ανάλυση αυτή μπορεί να παραληφθεί, κατόπιν έγκρισης του Υπουργού Εμπορίου, αν κρίνει ότι αυτή θα είναι επιζήμια για την εταιρεία. Επίσης, πρέπει να αναφέρεται ο μέσος όρος του αριθμού του προσωπικού στη διάρκεια της χρήσης, αναλυόμενος κατά κατηγορία αυτού (π.χ. εργατοτεχνικό, διοικητικό προσωπικό), με παράθεση της επιβάρυνσης της εταιρείας από μισθούς, ημερομίσθια, κοινωνικές επιβαρύνσεις και βοηθήματα, ανάλυση των εσόδων και εξόδων που αφορούν μεν την κλειόμενη χρήση, πλην, όμως, εισπράχθηκαν ή πληρώθηκαν στην επόμενη χρήση, εφόσον τα σχετικά ποσά είναι σημαντικά (με άλλα λόγια, ανάλυση των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού), ανάλυση των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων, καθώς και των εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων, συνοδευόμενη με διευκρινήσεις σχετικά με τη φύση τους και την επίδρασή τους στο φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης, εφόσον τα ποσά αυτά είναι σημαντικά και τέλος, ανάλυση των ποσών του λογιστικού χειρισμού και του τρόπου τακτοποίησης των συναλλαγματικών διαφορών της κλειόμενης χρήσης από την πληρωμή ή αποτίμηση των δανείων σε Ξ.Ν. που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων στοιχείων.
- ⊕ Οποιασδήποτε άλλες πληροφορίες που κρίνονται αναγκαίες για την αρτιότερη πληροφόρηση των μετόχων και των τρίτων. Στην τελευταία παράγραφο του προσαρτήματος πρέπει να αναφέρεται ο αριθμός πρακτικού και η ημερομηνία συνεδρίασης του Δ.Σ. με την οποία εγκρίθηκε αυτό και να ακολουθούν τα στοιχεία και οι υπογραφές των προσώπων που σύμφωνα με τον νόμο, βεβαιώνουν τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας. Στο τέλος του προσαρτήματος, πρέπει να βεβαιώνεται από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή η πληρότητα και η ακρίβεια του περιεχομένου αυτού, καθώς και ότι είναι αυτό, που αναφέρεται στο πιστοποιητικό ελέγχου (.....το προσάρτημα περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται από την παρ. 1 του άρθρου 43α, του Ν. 2190/20.....). Επιπλέον, στην έκθεση των ελεγκτών ή στο πιστοποιητικό ελέγχου, αν πρόκειται για Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, πρέπει να αναγράφεται, αν το προσάρτημα περιλαμβάνει τις παραπάνω πληροφορίες.

4.9 Ορισμένα θέματα σχετικά με τις Οικονομικές Καταστάσεις

Συνοπτικές Οικονομικές Καταστάσεις

Η μικρού μεγέθους εταιρείες – δηλαδή, αυτές που δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια που είναι: σύνολο ενεργητικού ποσού ευρώ 1.500.000, καθαρός κύκλος εργασιών ποσού ευρώ 3.000.000 και μέσος όρος προσωπικού 50 άτομα – δικαιούνται, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 42α του Ν.2190/1920, να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό, ο οποίος θα περιλαμβάνει, μόνο, τους λογαριασμούς του υποδείγματος ισολογισμού του άρθρου 42γ του Ν.2190/1920, που χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς και με την προϋπόθεση ότι, θα διαχωρίζονται οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις, σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες. Επισημαίνεται, όμως ότι οι παραπάνω εταιρείες θα καταρτίζουν κανονικά τον ισολογισμό τους, που θα υποβάλλουν στο Υπουργείο Εμπορίου ή ανάλογα, στην Νομαρχία και θα τον παραδίδουν στους μετόχους. Διευκρινίζεται, επίσης, ότι, τόσο ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, όσο και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, θα καταρτίζονται, θα δημοσιεύονται και θα υποβάλλονται στο Υπουργείο Εμπορίου ή ανάλογα, στην Νομαρχία κανονικά, σύμφωνα με τα υποδείγματα στα οποία παραπέμπει το άρθρο 42δ του Ν.2190/1920.

Επίσης, η μικρού μεγέθους εταιρείες, δικαιούνται να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρτημα. Πιο συγκεκριμένα, μπορούν να παραλείπονται οι πληροφορίες σχετικά:

- ✎ Με την αποτίμηση των αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτίμησης,
- ✎ Με τις διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων,
- ✎ Με τους τίτλους στους οποίους έχουν ενσωματωθεί δικαιώματα,
- ✎ Με τις, μη εμφανιζόμενες στον ισολογισμό, οικονομικές δεσμεύσεις και πιθανές υποχρεώσεις,
- ✎ Με τα οφειλόμενα σημαντικά ποσά φόρων ή αυτά που ενδεχόμενα να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων,
- ✎ Με τις αμοιβές μελών διοίκησης και διεύθυνσης της εταιρείας,
- ✎ Με τον κύκλο εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας και γεωγραφικές αγορές, και
- ✎ Κατηγορίες και κόστος προσωπικού.

Τέλος, όσον αφορά, στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πάνω από 5 έτη, αυτές αναφέρονται συνοπτικά.

Βιβλία, στα οποία καταχωρούνται οι Οικονομικές Καταστάσεις.

Καταρχήν, οι οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης, πρέπει να καταχωρούνται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, σύμφωνα άλλωστε και με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. Όμως, κανονικά, στο βιβλίο αυτό, πρέπει να καταχωρείται και το προσάρτημα, όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Θ. Γρηγοράκος (τ. Αντιπρόεδρος

του Ε.ΣΥ.Λ. και τ. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής) στο βιβλίο του «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ.».

Επιπρόσθετα, οι οικονομικές καταστάσεις, με εξαίρεση τον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης, πρέπει να καταχωρούνται και στο βιβλίο πρακτικών του Δ.Σ. (κατά τη συνεδρίαση αυτού, όπου εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις, καθώς και η έκθεση διαχείρισης). Η υποχρέωση αυτή, προκύπτει από τη διασταλτική ερμηνεία της παραγράφου 5 του άρθρου 42α του Ν.2190/1920.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V – ΤΡΟΠΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

5.1 Η έκθεση ελέγχου.

Η έκθεση ελέγχου είναι το μέσο το οποίο οι ορκωτοί ελεγκτές επικοινωνούν με τους μετόχους, τους πιστωτές, τους υπαλλήλους και με το ευρύτερο κοινό. Είναι το αποτέλεσμα της διαδικασίας ελέγχου.

Ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων συνίσταται στην εξέταση από Ορκωτό Ελεγκτή των τηρούμενων βιβλίων και των αναγκαίων νόμιμων δικαιολογητικών και παραστατικών στοιχείων και αποβλέπει στην διακρίβωση του κατά πόσο οι ελεγχθείσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της ελεγχόμενης μονάδας κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού της και τα αποτελέσματα των εργασιών της κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής τεκμηριώνει τις παρατηρήσεις και το πόρισμά του με τα φύλλα εργασίας τα οποία υποχρεούται να διαφυλάσσει επί μια πενταετία από την ημερομηνία εκδόσεώς του πιστοποιητικού ελέγχου. Η γνώμη του διενεργήσαντος τον έλεγχο Ορκωτού Ελεγκτή διατυπώνεται στο συντασσόμενο από αυτόν «πιστοποιητικό» ή «έκθεση» ελέγχου.

Το «πιστοποιητικό» ή «έκθεση» ελέγχου υποβάλλονται στον εντολέα του ελέγχου. Ειδικότερα:

- ❖ Ο Ορκωτός Ελεγκτής υποχρεώνεται να υποβάλλει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταιριών, από την οποία ανατέθηκε σε αυτόν η διενέργεια ελέγχου, η έκθεση ελέγχου, η οποία πρέπει να περιλαμβάνει όσα ορίζονται από το άρθρο 37 του κωδ. Ν. 2190/1920 και το οποίο ενέχει τη θέση της εκθέσεως ελέγχου, που προβλέπεται από το άρθρο αυτό. Διαπιστώσεις του Ορκωτού Ελεγκτή, οι οποίες δεν επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσεως, όπως αυτά προκύπτουν από τις δημοσιευμένες αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεως και Διάθεση Κερδών, κ.λ.π.), ή παρατηρήσεις του για τη βελτίωση του συστήματος οργανώσεως ή λειτουργίας της Εταιρείας, γνωστοποιούνται προς τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας με τις σχετικές υποδείξεις. Η εκδιδόμενη έκθεση ελέγχου κοινοποιείται και στο διοικητικό συμβούλιο ή του διαχειριστή της ελεγχόμενης μονάδας.

- ☛ Ο Ορκωτός Ελεγκτής που διενήργησε τον έλεγχο της διαχείρισης οργανισμού ή επιχειρήσεων, το κεφάλαιο των οποίων ανήκει κατά πλειοψηφία στο Δημόσιο, υποβάλλει στο διοικητικό συμβούλιο του οργανισμού ή της επιχείρησης και στον αρμόδιο σε κάθε περίπτωση Υπουργό, έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου και τις αναγκαίες υποδείξεις. Αν πρόκειται περί νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, η ανωτέρω έκθεση υποβάλλεται στην εποπτεύουσα αρχή.
- ☛ Αντίγραφο της εκθέσεως ελέγχου υποβάλλεται και στο Εποπτικό Συμβούλιο.

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

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

- ☛ Την μελέτη και αξιολόγηση των λογιστικών συστημάτων και των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου επί των οποίων έχει πρόθεση να βασίσει την εξέταση τούτων για να καθορίσει τη φύση, έκταση και εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών και τεκμηριώσεων.
- ☛ Την διενέργεια ελέγχων, την εξασφάλιση επεξηγήσεων και την εφαρμογή επαληθευτικών διαδικασιών επί των λογιστικών πράξεων και των υπολοίπων των λογαριασμών, στο βαθμό που κρίνει σε κάθε περίπτωση αναγκαίο.

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

- ☛ Την αντιπαράθεση των οικονομικών καταστάσεων προς τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία και τις άλλες πηγές πληροφοριών.
- ☛ Την κριτική εξέταση των αποφάσεων της διοικήσεως που σχετίζονται με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ο Ορκωτός 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 παρερχόμενων στοιχείων.

Οι τυχόν περιορισμοί στην έκταση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, που εμποδίζουν τον Ορκωτό Ελεγκτή να διατυπώσει το πόρισμά του χωρίς επιφυλάξεις, πρέπει να αναφέρονται ρητά στο πιστοποιητικό ή έκθεση ελέγχου. Στο τμήμα του πιστοποιητικού ή της εκθέσεως ελέγχου, όπου διατυπώνεται το πόρισμα του Ορκωτού Ελεγκτή, θα πρέπει να προκύπτει κατά τρόπο σαφή ότι ο ορκωτός ελεγκτής 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 υπογράφονται από τον Ορκωτό Ελεγκτή.

Οι ενεργούντες έλεγχο ή πραγματογνωμοσύνη, Ορκωτοί Ελεγκτές έχουν το δικαίωμα, κατά τη διάρκεια της εκτελέσεως του έργου τους και σε οποιοδήποτε χρόνο κρίνουν αναγκαίο να συνεπικουρούνται από Επικουρούς, Δόκιμους ή Ασκομένους Ορκωτούς Ελεγκτές, να λαμβάνουν γνώση και να ελέγχουν οποιοδήποτε βιβλία 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 τα όργανα της διοικήσεως ή τα στελέχη και τους υπαλλήλους της ελεγχόμενης μονάδας κ.λ.π., που είναι αναγκαίες για την διακρίβωση των εξαγόμενων αποτελεσμάτων.

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

Οι χρήστες θεωρούν πολύ συχνά την έκθεση ελέγχου ως ασφάλεια ή πιστοποιητικό που θα τους βοηθήσει να λάβουν αποφάσεις. Είναι απαραίτητο να αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ποιες είναι οι υποχρεώσεις των ορκωτών ελεγκτών κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

5.2 Έκδοση Γνώμης

Φθάνοντας στην τελευταία φάση του ελέγχου, σε αυτήν δηλαδή που ο ελεγκτής εκφράζει μια οριστική άποψη για την κανονικότητα και ειλικρίνεια των οικονομικών καταστάσεων, θα εξετάσουμε ποιες δυνατότητες έχει για να εκφράσει τη γνώμη του αυτή.

Μια πρώτη μορφή έκφρασης είναι η *χωρίς επιφύλαξη πιστοποίηση των οικονομικών καταστάσεων*. Στη γνώμη αυτή καταλήγει, όταν κατά τη διάρκεια των εργασιών του ελέγχου, δεν συνάντησε ανωμαλίες σημαντικές που θα μπορούσαν να έχουν αξιοσημείωτα αποτελέσματα πάνω στους λογαριασμούς. Η έκθεσή του μπορεί βέβαια να συνοδεύεται από κάποιες παρατηρήσεις που έχουν σκοπό να διαφωτίσουν περισσότερο τους μετόχους και δεν επιφέρουν καμία αμφισβήτηση των λογαριασμών.

Μια συνηθέστερη μορφή γνώμης είναι η *πιστοποίηση με επιφυλάξεις των οικονομικών καταστάσεων*. Οι επιφυλάξεις αυτές έχουν την έννοια ότι η κανονικότητα και η ειλικρίνεια των λογαριασμών είναι σχετική και επομένως και η πιστοποίηση δεν μπορεί παρά να έχει αυτό το χαρακτήρα. Πρέπει ακόμη να σημειωθεί ότι οι επιφυλάξεις αυτές δεν μπορεί να είναι πολυάριθμες, γιατί τότε ο ελεγκτής θα έπρεπε να αρνηθεί να πιστοποιήσει.

Η *άρνηση πιστοποίησης των οικονομικών καταστάσεων*, είναι μια άλλη μορφή έκφρασης γνώμης, που δύσκολα συναντάται. Υπάρχει δε όταν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, συναντήθηκαν σοβαρές ανωμαλίες, όσον αφορά το ύψος τους

και τη δύση τους ή ακόμη και τη συχνότητά τους. Το γεγονός αυτό δίνει το δικαίωμα στον ελεγκτή να πιστεύει ότι η διεύθυνση της επιχείρησης παρουσιάζει στη Γενική Συνέλευση λογαριασμούς που δεν είναι ειλικρινείς και κανονικοί. Η ίδια γνώμη θα εκφραστεί και στην περίπτωση που ο ελεγκτής δεν μπόρεσε να κάνει κανονικά τον έλεγχό του γιατί η επιχείρηση δεν τον διευκόλυνε. Σε κάθε περίπτωση ο ελεγκτής θα πρέπει να μπορεί να αιτιολογήσει την άρνησή του.

Μετά από την διαμόρφωση της γνώμης του, ο ελεγκτής, σαν τελευταία του εργασία, συντάσσει την έκθεσή του, την οποία υποβάλλει στην Τακτική Γενική Συνέλευση, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 2190 περί Α.Ε. Από την έκθεσή του αυτή, πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια ότι οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης κατά την ημερομηνία λήξης της ελεγχθείσας χρήσης.

Ειδικότερα η έκθεση πρέπει να αναφέρει:

- ☞ Αν του δόθηκαν όλες οι πληροφορίες που είχε ανάγκη.
- ☞ Αν έλαβε γνώση των λογαριασμών υποκαταστημάτων, αν υπάρχουν.
- ☞ Αν, προκειμένου περί βιομηχανικής επιχείρησης, τηρείται κανονικά ο λογαριασμός κόστους παραγωγής και,
- ☞ Αν επήλθε τροποποίηση στις μεθόδους απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Οι ελεγκτές οφείλουν επίσης να παραβρίσκονται στη Γενική Συνέλευση και να δίνουν κάθε σχετική πληροφορία στους μετόχους για τον έλεγχο που πραγματοποίησαν.

Τα πρότυπα κείμενα Εκθέσεων Ελέγχου βάση απόφασης 483/2004 ΕΛΤΕ (ΦΕΚ 1589/Β'/22-10-2004) είναι τα εξής:

§	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
4	ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΜΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ
5	ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ
5.1	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΕ ΘΕΜΑΤΑ ΕΜΦΑΣΗΣ
5.1.1	ΑΒΕΒΑΙΑ ΕΚΒΑΣΗ ΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ
5.1.2	ΑΒΕΒΑΙΑ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ
5.1.3	ΑΒΕΒΑΙΑ ΕΚΒΑΣΗ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
5.2	ΣΥΜΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ ΜΕ ΕΞΑΙΡΕΣΗ (Ή ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ)
5.2.1	ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΥΡΟΥΣ ΤΟΥ ΠΕΔΙΟΥ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
5.2.2	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟ ΛΑΘΟΣ
5.2.3	ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ
5.3	ΑΡΝΗΣΗ ΓΝΩΜΗΣ
5.3.1	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΥΡΟΥΣ ΤΟΥ ΠΕΔΙΟΥ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
5.4	ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΓΝΩΜΗ
5.4.1	ΙΔΙΑΙΤΕΡΑ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟ ΛΑΘΟΣ Ή ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ
5.4.1.1	ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΑΤΥΠΩΣΗ

4. ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΜΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ

Προς τους Μετόχους της _____ .

ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Ελέγξαμε τις συνημμένες Οικονομικές Καταστάσεις της _____ΑΕ, της εταιρικής χρήσης που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου 2005. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. Η δική μας ευθύνη περιορίζεται στη διαμόρφωση και τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εδραιωμένης στον διενεργηθέντα έλεγχο.

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελεγκτικού έργου κατά τρόπο που να διασφαλίζει εύλογη βεβαιότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες και παραλείψεις. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση, σε δειγματοληπτική βάση, αποδεικτικών στοιχείων που να στηρίζουν τα ποσά και τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ο έλεγχος επίσης περιλαμβάνει την αξιολόγηση των λογιστικών αρχών που ακολουθήθηκαν, των εκτιμήσεων της διοίκησης της Εταιρείας και, γενικότερα, της παρουσίασης των δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και την αξιολόγηση της συνέπειας της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις οικονομικές καταστάσεις. Πιστεύουμε ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε παρέχει επαρκή βάση για τη διαμόρφωση της έκθεσής μας.

Κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2005, τα αποτελέσματα των εργασιών της, τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων και τις ταμειακές ροές της χρήσης που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου είναι συνεπές με τις προαναφερόμενες Οικονομικές Καταστάσεις.

Αθήνα, XX Μαρτίου 2006

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Ελεγκτική Εταιρεία

Όνομα & Επώνυμο (Α.Μ. ΣΟΕΛ.....)

Εταιρεία Α.Ε.

Διεύθυνση

(Α.Μ. ΣΟΕΛ)

T.K.

5. ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ

Θέματα που ΔΕΝ επηρεάζουν τη Γνώμη του Ελεγκτή.

5.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΕ ΘΕΜΑΤΑ ΕΜΦΑΣΗΣ

(Πρόσθετη παράγραφος στο τέλος της έκθεσης §4)

5.1.1 ΑΒΕΒΑΙΑ ΕΚΒΑΣΗ ΑΓΩΓΗΣ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, επιστούμε την προσοχή σας στην σημείωση Χ που παρατίθεται στις Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Κατά της Εταιρείας έχει κινηθεί αγωγή, στην οποία οι ενάγοντες ισχυρίζονται ότι **υπήρξε καταπάτηση ορισμένων πνευματικών δικαιωμάτων και διεκδικούν αποζημίωση. Η Εταιρεία έχει κινήσει αντανάγνη και η προκαταρκτική ακρόαση, συμπεριλαμβανομένης και της προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων, είναι διαδικασία που ευρίσκεται σε εξέλιξη.** Η τελική έκβαση της υπόθεσης δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.

5.1.2 ΑΒΕΒΑΙΑ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΑ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, επιστούμε την προσοχή σας στη σημείωση Χ που παρατίθεται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, στην οποία γίνεται αναφορά **στη Ζημία, ύψους € XXX χιλιάδων, που υπέστη η Εταιρεία** κατά τη χρήση που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου 200Χ και στο γεγονός ότι, κατά την ως άνω ημερομηνία, οι τρέχουσες υποχρεώσεις της Εταιρείας υπερέβαιναν το ενεργητικό της κατά € XXX χιλιάδες. Τα δεδομένα αυτά, σε συνδυασμό με τα άλλα θέματα που παρατίθενται στη σημείωση Χ, υποδηλώνουν την ύπαρξη αβεβαιότητας ως προς τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

(Η εναλλακτική προσέγγιση στο θέμα αυτό, που παρατίθεται κατωτέρω στην παράγραφο 5.4.1.2, εφοφίεται στην κρίση του ελεγκτή, ανάλογα με τα πραγματικά δεδομένα της κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης.)

5.1.3 ΑΒΕΒΑΙΑ ΕΚΒΑΣΗ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, επιστούμε την προσοχή σας στη σημείωση Χ που παρατίθεται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, στην οποία γίνεται αναφορά στο γεγονός ότι οι φορολογικές δηλώσεις για τις χρήσεις 20ΧΧ μέχρι και 20ΧΧ δεν έχουν εξετασθεί από τις Φορολογικές Αρχές, με συνέπεια να υπάρχει το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσυεξήσεων κατά το χρόνο που θα εξετασθούν και θα οριστικοποιηθούν. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.

(Οι εναλλακτικές προσεγγίσεις στο θέμα αυτό, ενδέχεται να είναι αυτές που παρατίθενται κατωτέρω στις παραγράφους 5.2, 5.9 και 5.4. Η υιοθέτηση της ενδεδειγμένης προσέγγισης επαφίεται στην κρίση του ελεγκτή, ανάλογα με τα πραγματικά δεδομένα της κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης.)

5.9 ΣΥΜΦΩΝΗ ΓΝΩΜΗ ΜΕ ΕΞΑΙΡΕΣΗ (Ή ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ)

Θέματα που Επηρεάζουν τη Γνώμη του Ελεγκτή

5.2.1 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΥΡΟΥΣ ΤΟΥ ΠΕΔΙΟΥ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

5.2.1.1 Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4). Δεν παρακολουθήσαμε τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων της 31^η Δεκεμβρίου 2005, δεδομένου ότι η ημερομηνία αυτή ήταν προγενέστερη της ημερομηνίας ορισμού μας ως ελεγκτών της Εταιρείας. Τα υπάρχοντα στοιχεία δεν ήταν επαρκή ώστε να μας επιτρέψουν να επαληθεύσουμε τις ποσότητες των αποθεμάτων, με την εφαρμογή εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών. Με εξαίρεση τις προσαρμογές που ενδεχόμενα θα απαιτούντο αν είχε καταστεί εφικτή η από πλευράς μας επαλήθευση της ποσότητας των αποθεμάτων, κατά τη γνώμη μας, οι προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις...(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

5.2.2 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟ ΛΑΘΟΣ

5.2.2.1 Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις....(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε....(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

Όπως αναλυτικότερα μνημονεύεται στη σημείωση XX που παρατίθεται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, **δεν αποσβένονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η αναγκαία πρόβλεψη για αποσβέσεις, με βάση τη μέθοδο χρησιμοποίησής τους και με ετήσιους συντελεστές απόσβεσης 5% για τα κτίρια και 20% για τον εξοπλισμό, ανέρχεται, κατά τη χρήση που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου 20XX, σε € χιλιάδες. Έπεται ότι η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων της Εταιρείας πρέπει να μειωθεί κατά τις μη διενεργηθείσες συσσωρευμένες αποσβέσεις, συνολικού ύψους € χιλιάδων και η ζημιά της χρήσης, καθώς και οι συσσωρευμένες μέγρι την 31^η Δεκεμβρίου 2005 ζημιές πρέπει να αυξηθούν κατά € χιλιάδες και € χιλιάδες, αντίστοιχα.**

Με εξαίρεση τις επιπτώσεις του θέματος που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές

καταστάσεις.... (το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

5.2.2.2 Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις.....(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε....(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

(Όπως αναλυτικότερα μνημονεύεται στη σημείωση XX, που παρατίθεται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων,) η Εταιρεία έχει, από το νόμο, υποχρέωση να καταβάλει στους εργοδοτούμενους της συγκεκριμένα χρηματικά οφέλη κατά το χρόνο της αποπληρωμής τους. Η σημερινή αξία των δεδουλευμένων αυτών υποχρεώσεων, που αναμένεται ότι θα καταβληθούν, υπολογίσθηκε σε € _____ χιλιάδες. Σε σχέση με τις υποχρεώσεις αυτές δεν έχει γίνει πρόβλεψη στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις (ή η γενομένη πρόβλεψη στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις περιορίσθηκε στο ποσό των € _____ χιλιάδων), με συνέπεια η καθαρή θέση της επιχείρησης να είναι κατά το ποσό αυτό μικρότερη από εκείνη που απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ τα κέρδη μετά από φόρους (ή οι ζημιές) της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσεως να είναι κατά € _____ χιλιάδες και € _____ χιλιάδες, αντίστοιχα, μικρότερα από αυτά (ή μεγαλύτερα από αυτές) που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Με εξίριση τις επιπτώσεις του θέματος που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

5.2.3 ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ

5.2.3.1 ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις...(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4). Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε....(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

Οι δανειακές συμβάσεις της Εταιρείας εκκινούν και τα συναφθέντα δάνεια πρέπει να αποπληρωθούν μέχρι την 31^η Μαρτίου 2006. Μέχρι της στιγμής, η Εταιρεία δεν κατόρθωσε να επαναδιαπραγματευθεί τις συμβάσεις αυτές ή να εξασφαλίσει εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης. Τα γεγονότα αυτά υποδηλώνουν την ύπαρξη αμφιβολίας ως προς τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και, κατ'επέκταση, να ρευστοποιήσει τη περιουσιακά της στοιχεία και να καλύψει τις υποχρεώσεις της μέσα στα πλαίσια των συνήθων εργασιών της. Το

γεγονός αυτό δεν μνημονεύεται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστημάτων.

Με εξαίρεση την παράλειψη οποιασδήποτε αναφοράς στο θέμα που μνημονεύεται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις....(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

5.2.3.2 ελέγξαμε τις οικονομικές καταστάσεις....(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

Ο έλεγχός μας διενεργήθηκε....(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

Την 15^η Ιανουαρίου 20XX, η Εταιρεία συνήψε ομολογιακό δάνειο, ύψους €XXX χιλιάδων, για σκοπούς χρηματοδότησης της επέκτασης των βιομηχανικών της εγκαταστάσεων. Η δανειακή σύμβαση δεν επιτρέπει την καταβολή μερισμάτων προ της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20XX. Η παράθεση της πληροφορίας αυτής επιβάλλεται από τις διατάξεις.....

Με εξαίρεση την παράλειψη της πληροφορίας που παρατίθενται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις....(το υπόλοιπο κείμενο είναι το ίδιο με εκείνο που παρατίθεται στην §4).

5.3 ΑΡΝΗΣΗ ΓΝΩΜΗΣ

5.3.1 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΥΡΟΥΣ ΤΟΥ ΠΕΔΙΟΥ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ορισθήκαμε ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων της _____ ΑΕ, της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2005. Η ευθύνη της σύνταξης των οικονομικών αυτών καταστάσεων βαρύνει τη διοίκηση της Εταιρείας. (Παραλείπεται η πρόταση περί της ευθύνης των ελεγκτών).

(Η παράγραφος που πραγματεύεται το εύρος του ελέγχου είτε παραλείπεται, είτε διαφοροποιείται ανάλογα με τις περιστάσεις).

(Προστίθεται νέα παράγραφος που πραγματεύεται το περιορισμό του εύρους του ελέγχου ως εξής:

Δεν κατέστη εφικτό να παρακολουθήσουμε τη φυσική απογραφή των αποθεμάτων και να επαληθεύσουμε τις απαιτήσεις κατά πελατών, λόγω των περιορισμών που επιβλήθηκαν στο έργο μας την ελεγχόμενη Εταιρεία.

Δεδομένης της σημαντικότητας των θεμάτων που μνημονεύονται στην προηγούμενη παράγραφο, αδυνατούμε να εκφέρουμε και δεν εκφέρουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VI – ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Το νομοθετικό πλαίσιο που ισχύει για την άσκηση του ελέγχου περιλαμβάνει τα εξής άρθρα του Νόμου 2190/1920.

Άρθρο 36: Εκλογή Ελεγκτών

1. Προκειμένου¹¹ να ληφθεί έγκυρα απόφαση από την Γενική Συνέλευση σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς (ετήσιες οικονομικές καταστάσεις), αυτοί θα πρέπει να έχουν ελεγχθεί προηγουμένως από δύο τουλάχιστον ελεγκτές.

Οι ανώνυμες Εταιρείες εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από τους Ορκωτούς Λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών του Ν.Δ. 3329/1955 «Περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών», σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά. Στην περίπτωση αυτή, οι Εταιρείες, για τον τακτικό τους έλεγχο, έχουν τη δυνατότητα, αντί δύο ελεγκτών, να εκλέξουν ένα μόνο Ορκωτό Λογιστή¹².

2. Οι ελεγκτές αυτοί, ως και ισάριθμοι αναπληρωματικοί, ορίζονται πάντοτε υπό της προηγούμενης τακτικής Γενικής Συνελεύσεως, πλην των ελεγκτών της πρώτης εταιρικής χρήσεως, οι οποίοι είναι δυνατόν να ονομασθούν στο καταστατικό ή να ορισθούν υπό εκτάκτου Συνελεύσεως, συγκαλουμένης εντός τριμήνου από της συστάσεως της Εταιρείας. Σε όποια Εταιρεία έχει επεκταθεί ο θεσμός των Ορκωτών Λογιστών, η Γενική Συνέλευση οφείλει να εκλεγεί τουλάχιστον έξι Ορκωτούς Λογιστές από κατάλογο που χορηγείται από το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος, πέντε τουλάχιστον ημέρες πριν τη Γενική Συνέλευση.
3. Οι ελεγκτές¹³ αμείβονται πάντοτε από την Εταιρεία. Το ποσό της αμοιβής τους ορίζεται με την απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως που τους διορίζει. Ποσοστό της αμοιβής των ελεγκτών παρακρατείται και αποδίδεται στο Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.). Το ελάχιστο όριο της αμοιβής των ελεγκτών καθορίζεται με απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Ανάπτυξης, ύστερα από γνώμη της Κεντρικής Διοίκησης του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος. Η αμοιβή των Ορκωτών καθορίζεται με τη διαδικασία που προβλέπεται στις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου του ν.2231/1994 (ΦΕΚ Α' 139).

11. Η παράγραφος 1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 27 του π.δ. 409/1986 (ΦΕΚΑ Α 191/28.11.1986)

12. Το εντός «εδάφιο» προστέθηκε με το άρθρο 20 παράγραφο 1 του ν.δ 4237/1962 (ΦΕΚΑ Α 123/9.8.1962)

13. Η παράγραφος 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 9 άρθρο 10 του ν. 2741/1999 (ΦΕΚΑ Α 199/28.9.1999)

4. Εντός πέντε ημερών από την συνεδρίαση που ορίζεται από τους ελεγκτές της Γενικής Συνέλευσης, ανακοινώνεται από την Εταιρεία τους ο διορισμός τους. Σε περίπτωση που δεν αποποιηθούν το διορισμό τους, εντός πενήμερης προθεσμίας, θεωρούνται αποδέκτες και έχουν όλες τις ευθύνες και τις υποχρεώσεις του άρθρου 37.

Άρθρο 36α: ¹⁴Έλεγχος Α.Ε. από πτυχιούχους Ανωτάτων Σχολών

1. Όταν σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, δεν προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ανώνυμης Εταιρείας από Ορκωτό Ελεγκτή, ο έλεγχος διενεργείται από ελεγκτές πτυχιούχους ανώτατων σχολών, που έχουν άδεια άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του π.δ/τος 475/1991 (ΦΕΚ. 176Α').
2. Οι κατά τα ανωτέρω ελεγκτές δύνανται να επαναδιορίζονται, όχι όμως για περισσότερες από πέντε εταιρικές χρήσεις.

Άρθρο 37: Καθήκοντα και Ευθύνη των Ελεγκτών

1. ¹⁵Οι ελεγκτές οφείλουν κατά τη διάρκεια της χρήσεως να παρακολουθούν την λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της Εταιρείας έχοντας το δικαίωμα να λάβουν γνώση οποιουδήποτε βιβλίου, λογαριασμού ή εγγράφου, περιλαμβανομένων και των πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης και του Διοικητικού Συμβουλίου. Μετά την λήξη της χρήσεως είναι υποχρεωμένοι να ελέγχουν τον ισολογισμό και τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, υποβάλλοντας προς την τακτική Γενική Συνέλευση, έκθεση που περιλαμβάνει τα πορίσματα του ελέγχου αυτού.

Σ' αυτή την έκθεση πρέπει να προκύπτει σαφώς, μετά από έλεγχο ακριβείας και νομιμότητας των εγγράφων στα βιβλία της επιχείρησης, εάν ο ισολογισμός απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης κατά την ημερομηνία λήξεως της ελεγχθείσας χρήσης και λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως απεικονίζει τα προκύψαντα κατ' αυτήν αποτελέσματα.

2. Οι ελεγκτές οφείλουν να παρίστανται στην Γενική Συνέλευση και να παρέχουν κάθε πληροφορία σχετική με τον ενεργηθέντα έλεγχο.

14. Το άρθρο 36α αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 1 άρθρο του ν. 2339/1995 (ΦΕΚΑ Α204/25.9.1995), σύμφωνα δε με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου ισχύει από 1.1.1996

15. Η παράγραφος 1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 21 του ν.δ 4237/1962 (ΦΕΚΑ Α 123/9.8.1962).

3. ¹⁶Οι ελεγκτές ευθύνονται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους για κάθε πταίσμα και είναι υποχρεωμένοι να αποζημιώσουν την Εταιρεία.
4. ¹⁷Δεν μπορούν να ορισθούν ελεγκτές Εταιρείας πρόσωπα, όπως υπάλληλοι της Εταιρείας ή εξαρτώμενοι προς την Εταιρεία, δημόσιοι υπάλληλοι, υπάλληλοι νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, τραπεζών και επιχειρήσεων κοινής ωφελείας.

Άρθρο 37α: Πλεονεκτήματα Α.Ε. που ελέγχονται από Ορκωτούς Λογιστές

Ανώνυμοι Εταίροι προσλαμβάνουν σύμφωνα με τα άρθρα 36 τους ορκωτούς λογιστές, για να τους αποδώσουν τα παρακάτω πλεονεκτήματα:

- (α) Έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν, σύμφωνα με το συνδυασμό των άρθρων 39^ο και 40, να γίνουν μέτοχοι αντιπροσωπεύοντας τουλάχιστον το 1/10 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.
- (β) Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς δύναται να ζητήσει τον άνω έλεγχο για αποφάσεις αυτής, λαμβανομένης όχι για την πλειοψηφία αυτής, αλλά για την πλειοψηφία των 3/4 των μελών αυτής¹⁸.
- (γ) Ο Υπουργός του Εμπορίου δικαιούται να ζητήσει τον αυτόν ως άνω έλεγχο, αλλά μετά γνώμην της Επιτροπής Ανωτύμων Εταιρειών.

Άρθρο 38: Αίτηση Ελεγκτών προς Σύγκληση Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης

1. Οι ελεγκτές έχουν το δικαίωμα, με αίτησή τους προς τον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου, να ζητήσουν την σύγκληση έκτακτης Γενικής Συνέλευσης.
2. Η Συνέλευση αυτή συγκαλείται υποχρεωτικά από το Διοικητικό Συμβούλιο εντός δέκα ημερών από την επίδοση της αίτησης στον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου, έχει ως αντικείμενο ημερήσιας διατάξεως το περιεχόμενο της αίτησης.

16. Η παράγραφος 3 προστέθηκε με το άρθρο 21 του ν.δ 4237/1962 (ΦΕΚΑ Α 123/9.8.1962)

17. Η παράγραφος 4 προστέθηκε με το άρθρο 21 του ν.δ 4237/1962 (ΦΕΚΑ Α 123/9.8.1962) και αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 2 άρθρο 13 του ν. 2339/1995 (ΦΕΚΑ Α 204/25.9.1995), σύμφωνα δε με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου ισχύει από 1.1.1196

18. Οι λέξεις «Η Επιτροπή του Χρηματιστηρίου» αντικαταστάθηκαν ως άνω με τις λέξεις «Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς» με την παράγραφο 3 άρθρο 15 του ν.3152/2003 (ΦΕΚΑ Α 152/19.6.2003)

Άρθρο 39: Αίτηση Μετόχων προς Σύγκληση Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης

Δικαιώματα Μειοψηφίας:

1. Όταν έχουμε αίτηση μετοχών που εκπροσωπούν το 1/20 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου, το Διοικητικό Συμβούλιο υποχρεούται να συγκαλέσει έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων και να ορίζει ως μέρα συνεδρίας αυτή, που δεν απέχει περισσότερο από τριάντα ημέρες, από την χρονολογία που επιδόθηκε η αίτηση στον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου.
2. Η αίτηση περιέχει το αντικείμενο της ημερήσιας διατάξεως.
3. ¹⁹Με αίτηση μετόχου ή μετόχων που εκπροσωπούν το (1/20) ένα εικοστό του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, ο πρόεδρος της συνέλευσης υποχρεούται να αναβάλει μια μόνο φορά τη λήψη αποφάσεων από τη Γενική Συνέλευση, τακτική ή έκτακτη, για όλα ή ορισμένα θέματα, ορίζοντας ημέρα συνέχισης της συνεδρίασης, αυτήν που ορίζεται στην αίτηση των μετόχων, η οποία όμως δεν μπορεί να απέχει περισσότερο από τριάντα (30) ημέρες από τη χρονολογία της αναβολής.

Η μετ' αναβολή Γενική Συνέλευση αποτελεί συνέχιση της προηγούμενης και δεν απαιτείται η επανάληψη των διατυπώσεων δημοσίευσης της πρόσκλησης των μετόχων, σε αυτήν δε, μπορούν να μετάσχουν και νέοι μέτοχοι, τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 2 και 28.

4. ²⁰Με αίτηση μετόχων που εκπροσωπούν το ένα εικοστό (1/20) του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου, υποβαλλόμενη στην Εταιρεία πέντε πλήρης ημέρες πριν την τακτική Γενική Συνέλευση, το Διοικητικό Συμβούλιο υποχρεούται:
 - i. να ανακοινώσει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων τα ποσά τα οποία κατά την τελευταία διετία καταβλήθηκαν για οποιαδήποτε αιτία από την Εταιρεία σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή σε Διευθυντές ή σε άλλους υπαλλήλους της Εταιρείας, όπως και κάθε άλλη παροχή προς τα πρόσωπα αυτά που έχουν για οποιαδήποτε αιτία σύμβαση με την Εταιρεία.
 - ii. να παρέχει στους αιτούντες συγκεκριμένες πληροφορίες για τις υποθέσεις της Εταιρείας που είναι χρήσιμες για την πραγματική εκτίμηση των θεμάτων της ημερήσιας διατάξεως. Το Διοικητικό Συμβούλιο έχει το δικαίωμα να αρνηθεί την παροχή των αιτούμενων πληροφοριών ένεκα αποχρώντος λόγου, της αιτιολογίας αναγραφόμενη εις τα πρακτικά.

19. Η παράγραφος 3 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 3 άρθρο 13 του ν. 2339/1995 (ΦΕΚΑ Α 204/25.9.1995)

20. Οι πρώην παράγραφοι 4-6 του παρόντος άρθρου, όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 5076/1931, αντικαταστάθηκαν από τις ανωτέρω παραγράφους 4-9 με το άρθρο 22 του ν.δ. 4237/1962 (ΦΕΚΑ Α 123/9.8.1962)

5. Με αίτηση μετόχων που εκπροσωπούν το 1/3 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου υποβάλλεται στην Εταιρεία εντός της προθεσμίας της προηγούμενης παραγράφου και εφόσον αυτοί δεν εκπροσωπούνται στο Διοικητικό Συμβούλιο, το Διοικητικό Συμβούλιο υποχρεούται να παρέχει σ' αυτούς κατά τη Γενική Συνέλευση, πληροφορίες για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων και πληροφορίες για την περιουσιακή κατάσταση της Εταιρείας. Το Διοικητικό Συμβούλιο έχει την δυνατότητα να αρνηθεί ένεκα αποχρώντος ουσκώδους λόγου, της αιτιολογίας που αναγράφεται στα πρακτικά.
6. ²¹Στις περιπτώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 4 και της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου, τυχόν αμφισβήτηση ως προς το βάσιμο ή μη, της αιτιολογίας άρνησης παροχής των πληροφοριών, επιλύεται από το μονομελές πρωτοδικείο της έδρας της Εταιρείας, με απόφαση του, που εκδίδεται κατά τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων. Με την ίδια απόφαση το δικαστήριο υποχρεώνει και την Εταιρεία να παράσχει τις πληροφορίες που αρνήθηκε.
7. Αίτηση μετόχων που εκπροσωπούν το ένα εικοστό (1/20) του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου, για λήψη αποφάσεων κάπου θέματος της ημερησίας διατάξεως γενικής συνελεύσεως, ενεργείται δι' ονομαστικής κλήσεως.
8. Σύμφωνα με το σύνολο των παραπάνω περιπτώσεων των παραγράφων 1-5, οι αιτούντες μέτοχοι οφείλουν να τηρούν «κατατεθειμένως», σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος, τα παραπάνω δικαιώματα που παρέχονται στους μετόχους από την χρονολογία που θα επιδώσουν την αίτηση μέχρι τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης, εις δε τας περιπτώσεις της παραγράφου 6, μέχρι την έκδοση της απόφασης του Προέδρου.
9. Το καταστατικό έχει την δυνατότητα να μειώσει, όχι πέραν του μισού, τα απαιτούμενα για την άσκηση των παραπάνω παραγράφων 4 και 5 δικαιωμάτων ποσοστά του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

21. Η παράγραφος 6 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 3 άρθρα 13 του ν. 2339/1995 (ΦΕΚΑ Α 204/25.9.1995)

Άρθρο 39α: Άσκηση Διαχειριστικού Ελέγχου επί Α.Ε.

1. Η άσκηση του ελέγχου στις Ελληνικές Ανώνυμες Εταιρείες, όπως και στα Ελλαδικά Υποκαταστήματα και Πρακτορεία των Αλλοδαπών Ανώνυμων Εταιρειών, όσον αφορά στη συμφωνία προς τους νόμους, το καταστατικό και τις αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης για την κατάρτιση του Ισολογισμού και την οικονομική εν γένει διαχείριση και λειτουργία αυτών, γίνεται κατά τις διατάξεις των άρθρων 40, 40α, 40β, 40γ, 40δ, 40ε.
2. Οι λοιπές αρμοδιότητες του ελέγχου, σύμφωνα με τα άρθρα 51 – 53, παραμένουν στον Υπουργό του Εμπορίου, ο οποίος κρίνει αναγκαίο, να ασκήσει αυτού δια των αρμοδίων υπαλλήλων του Υπουργείου τούτου ή κατά το άρθρο 40β του παρόντος ελεγκτών ανωνύμων Εταιρειών.
3. ²²Αρμόδιοι υπάλληλοι της προηγούμενης παραγράφου νοούνται οι υπάλληλοι του Υπουργείου Εμπορίου, ως και οι υπάλληλοι των νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων, που υπηρετούν στις αρμόδιες υπηρεσίες ανώνυμων Εταιρειών και εμπορίου, οριζόμενοι με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου, κατηγορίες ΠΕ ή ΤΕ, που συμπληρώνουν οκταετή υπηρεσία και κατηγορίας ΔΕ, που συμπληρώνουν δεκαεπταετή υπηρεσία και είναι κάτοχοι τουλάχιστον απολυτηρίου λυκείου ή εξετάξιου γυμνασίου.

Η αμοιβή των ελεγκτών της παραγράφου αυτής καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου και καταβάλλεται υποχρεωτικά από την Εταιρεία στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος.

4. ²³Με κοινή απόφαση των Υπουργών Προεδρίας της Κυβέρνησης, Οικονομικών και Εμπορίου συνίσταται ειδικός λογαριασμός στην Τράπεζα της Ελλάδος, στον οποίο περιέχονται τα έσοδα από ειδική εισφορά ποσοστού επτά τοις εκατό (7%) που επιβάλλεται επί των τελών δημοσιεύσεως στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως των πράξεων και στοιχείων των ανώνυμων Εταιρειών που υπόκεινται σε δημοσιότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7α του κωδ.ν. 2190/1920, υπέρ των υπαλλήλων του Υπουργείου Εμπορίου.

Με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου, καθορίζονται οι προϋποθέσεις διάθεσης της – κατά τα ανωτέρω – εισφοράς στους υπαλλήλους ως και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

22. Η παράγραφος 3 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του ν. 2156/1993 (ΦΕΚΑ Α 109/28.6.1993), και το πρώτο εδάφιο αυτής αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 4, άρθρο 13 του ν. 2339/1995)

23. Η παράγραφος 4 προστέθηκε με το άρθρο 29 του νόμου 2339/1995 (ΦΕΚΑ Α 204/25.9.1995)

Άρθρο 40²⁴: Ποιοι έχουν δικαίωμα να ασκήσουν δικαστικό Έλεγχο

1. ²⁵Δικαίωμα να ζητήσουν έλεγχο της Εταιρείας από το μονομελές πρωτοδικείο της περιφέρειας στην οποία εδρεύει η Εταιρεία, που δικάζει κατά τη διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας, έχουν οι κατωτέρω και υπό τις εξής προϋποθέσεις:
 - i. Μέτοχοι της Εταιρείας που αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 1/20 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου. Το καταστατικό μπορεί να μειωθεί όχι όμως πέρα από το μισό του απαιτούμενου για την άσκηση εις το παρόν άρθρο δικαιώματος ποσοστού του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.
 - ii. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς προκειμένου για Εταιρείες που οι μετοχές τους έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, με σχετική απόφαση λαμβανομένη με πλειοψηφία των (2/3) δύο τρίτων των μελών αυτής²⁶.
 - iii. Ο Υπουργός Εμπορίου εφ' όσον συντρέχουν γι' αυτό σοβαροί λόγοι.
 - iv. Στις ανώνυμες Εταιρείες που ασκούν επιχείρηση κοινής ωφελείας ή χρήσεως, το δικαίωμα έχει παράλληλα και ο εποπτεύων Υπουργός.

2. Στις περιπτώσεις i και ii ο έλεγχος διατάσσεται να γίνει εάν υπάρχει η πιθανότητα ότι με τις καταγγελλόμενες πράξεις παραβιάζονται οι διατάξεις των νόμων ή του καταστατικού της Εταιρείας ή των αποφάσεων της Γενικής Συνέλευσης.

Στην περίπτωση iii και iv ο έλεγχος διατάσσεται υποχρεωτικά από τον αρμόδιο πρόεδρο.

Σε κάθε περίπτωση οι καταγγελλόμενες πράξεις πρέπει να γίνονται σε χρόνο όχι μεγαλύτερο της διετίας από τη χρονολογία της εγκρίσεως του Ισολογισμού της χρήσεως εντός της οποίας έγιναν αυτές.

3. Μέτοχοι της Εταιρείας που εκπροσωπούν το 1/3 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου δικαιούνται αφού ζητήσουν από τον αρμόδιο Πρόεδρο σύμφωνα με την παράγραφο 1 οριζόμενα έλεγχο της Εταιρείας, εφ' όσον όλη η πορεία των εταιρικών υποθέσεων καθίσταται πιστευτών ότι η διοίκηση των εταιρικών υποθέσεων δεν γίνεται όπως επιβάλλει η χρηστή και συνετή διαχείριση. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται εφ' όσον η αιτούσα μειοψηφία εκπροσωπείται στο Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρείας.

24. Το άρθρο 40 προστέθηκε με το άρθρο 23 του ν.δ. 4237/1962 (ΦΕΚΑ Α 123/9.8.1962)

25. Το σ' εδάφιο της παραγράφου 1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 5, άρθρο 13 του νόμου του ν. 2339/1995 (ΦΕΚΑ Α 204/25.9.1995)

26. Οι λέξεις «Επιτροπή του Χρηματιστηρίου» αντικαταστάθηκε ως άνω με τις λέξεις «Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς» με την παράγραφο 3, άρθρο 35 του ν. 3152/2003 (ΦΕΚΑ Α 152/19.6.2003)

4. Οι αιτούντες πρέπει μέχρι της αποφάσεως της αιτήσεως να τηρούν κατατεθειμένες στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, στην Τράπεζα της Ελλάδος ή σε οποιαδήποτε άλλη αναγνωρισμένη Ελληνική Τράπεζα, τις μετοχές που τους παρέχουν το δικαίωμα υποβολής της αίτησης μετοχών σε χρόνο όχι λιγότερο των τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αιτήσεως.

Άρθρο 40α:

Ο κατά τα ανωτέρω αρμόδιος Πρόεδρος διατάσσει τον έλεγχο επί των καταγγελλομένων πράξεων, αναθέτει την ενέργεια αυτού σε έναν ή περισσότερους των κατά το παρακάτω άρθρο των ελεγκτών των ανωνύμων Εταιρειών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VII – ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

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

7.1 Σύσταση

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.)²⁷, αποτελούμενο από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και της σχετικής προς το επιτελούμενο έργο νομοθεσίας.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, εδρεύει στην Αθήνα διοικείται και εκπροσωπείται κατά τα κατωτέρω οριζόμενα. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών μπορεί, με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου αυτού, να ιδρύει γραφεία σε άλλες πόλεις της Ελλάδος.²⁸

Το οικονομικό έτος του Σ.Ο.Ε.Λ. αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου εκάστου έτους και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου έτους²⁹.

27. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του ν. 2733/99 το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Η διάταξη αυτή έχει ως εής: «3. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Όπου σε διατάξεις νόμων υπάρχει αναφορά στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών ή σε Ορκωτό Ελεγκτή, νοείται ότι η αναφορά αυτή αφορά στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή σε Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή».

28. Η παρ. 2, τίθεται όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 121/93.

29. Η παρ. 3, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 1 το Π.Δ. 341/97.

7.2 Σκοπός

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

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

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

7.3 Υποχρεωτική χρησιμοποίηση

1. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές είναι αποκλειστικώς αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων:
 - i. Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων.
 - ii. Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαίτερων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεων νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.
 - iii. Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.
 - iv. Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης των ετερορρυθμών κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42^ο του κ.ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.
 - v. Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του κ.ν. 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.
 - vi. Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο εν όλω ή εν μέρει έχει αναληφθεί με δημόσια έγγραφη.
 - vii. Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο ορκωτών ελεγκτών.

7.4 Άρνηση παροχής υπηρεσιών – Εξαίρεση – Αντικατάσταση

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

Ο ελεγχόμενος δια του νομίμου εκπροσώπου του μπορεί να ζητήσει την εξαίρεση ορισθέντος Ορκωτού Ελεγκτή για τους λόγους που ορίζει ο Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας για την εξαίρεση πραγματογνώμονος. Επί της αιτήσεως εξαίρεσεως, πλην των περιπτώσεων ορισμού του Ορκωτού Ελεγκτού από Δικαστήριο, αποφαινόνται το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος.

Οι διατάξεις εφαρμόζονται αναλόγως και σε περίπτωση που η εκλεγμένη εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών αποποιείται την ανάληψη ή τη συνέχιση του τακτικού ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας ή ο ελεγχόμενος ανακαλεί την εκλογή συγκεκριμένης εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών³⁰.

Κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση αντικατάστασης του από αυτήν διορισμένου ελεγκτή μίας οικονομικής μονάδας. Το Εποπτικό Συμβούλιο εγκρίνει την αντικατάσταση αν κρίνει, από τα τιθέμενα υπόψη του στοιχεία, ότι ο ελεγκτής έπαυσε να πληρεί τις προϋποθέσεις του παρόντος Π.Δ. ή ότι η παραμονή του στην ελεγχόμενη μονάδα αποβαίνει επιζήμια για αυτή ή για την εταιρεία ή κοινοπραξία που τον διόρισε ή για τον Ελεγκτικό Θεσμό γενικότερα³¹.

7.5 Σύσταση του Σώματος

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

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές έχουν πλήρη τα δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και ασκούνε ελευθέρως και υπό ίδια ευθύνη τις εργασίες που αναφέρονται στο άρθρο 3 του παρόντος. Η ανάληψη και εκτέλεση των ελέγχων τις παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου γίνεται πάντοτε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18³².

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

30. Η παρ. 3, τίθεται όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 1 του Π.Δ. 341/97.

31. Η παρ. 4, τίθεται όπως προστέθηκε με την παρ. 2. του άρθρου 1 του Π.Δ. 341/97.

32. Η παρ. 2, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 1 του Π.Δ. 341/97.

7.6 Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών

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

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

Για την εγγραφή τους στο Μητρώο αποφασίζει το Εποπτικό Συμβούλιο³³.

Πίνακας με τις επωνυμίες και τις διευθύνσεις όλων των εταιρειών ή κοινοπραξιών ελεγκτών, που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό Μητρώο της επόμενης παραγράφου 5, καθώς και πίνακας με τα ονόματα των Ορκωτών Ελεγκτών της κάθε εταιρείας ή κοινοπραξίας βρίσκεται στη διάθεση του κοινού, στην έδρα και στα τυχόν άλλα γραφεία του Σ.Ο.Ε.³⁴.

Οι συνιστάμενες εταιρείες ή κοινοπραξίες Ελεγκτών εγγράφονται παράλληλα προς την εγγραφή των επιμέρους μετόχων ή εταίρων σε ιδιαίτερη μερίδα του Μητρώου. Η εγγραφή περιλαμβάνει τα ονόματα και τις διευθύνσεις των μελών της διοικήσεως της εταιρείας ή κοινοπραξίας των Ελεγκτών^{35 & 36}.

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

Πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους και την εγγραφή τους στο Μητρώο, τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. δίνουν τον ακόλουθο όρκο:

«Ορκίζομαι να τηρώ κατά την άσκηση του επαγγέλματος μου επακριβώς το Σύνταγμα και τους νόμους του Κράτους, καθώς και τους δεοντολογικούς κανόνες που διέπουν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή και να εκτελώ τίμια και ευσυνειδήτητα τα καθήκοντά μου».

33. Η παρ. 3, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 1 του Π.Δ. 341/97.

34. Η παρ. 4, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 9. του άρθρου 1 του Π.Δ. 341/97.

35. Στην παρ. 1 του άρθρου 3 του Π.Δ. 341/97, ορίζεται ότι: «Το Εποπτικό Συμβούλιο διαγράφει από το Μητρώο τις παρ. 5 του άρθρου 13 του Π.Δ. 226/1992 κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία η οποία μετά την παρέλευση ενός έτους από της δημοσίευσής του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δεν πληρεί όλες τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 17 του Π.Δ. 226/1992».

36. Στην παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 2733/99, ορίζεται ότι: «Στα Μητρώα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών εγγράφεται και κάθε ελεγκτική εταιρεία που το σύνολο των κοινών μετόχων της είναι ονομαστικές και κατέχεται από μία ή περισσότερες εταιρείες της παρ. 1 του άρθρου 17 του Π.Δ. 226/1999, όπως ισχύει».

7.7 Διαγραφή από το Μητρώο

Κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. διαγράφεται από το Μητρώο εφ' όσον:

- ❖ Τιμωρηθεί πειθαρχικά με την ποινή της οριστικής παύσης ή δυο φορές με προσωρινή παύση.
- ❖ Καταστεί πνευματικώς ανίκανος προς άσκηση των καθηκόντων του.
- ❖ Καταδικαστεί τελεσιδικώς με απόφαση ποινικού δικαστηρίου.
- ❖ Υποβάλλει παραίτηση.
- ❖ Συμπληρώσει το 70^ο έτος της ηλικίας του.

Η διαγραφή διατάσσεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου και δημοσιεύεται σε δύο ημερήσιες εφημερίδες ή οικονομικά περιοδικά της πρωτεύουσας.

7.8 Πλεονεκτήματα απορρέοντα από τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών

Ανώνυμες εταιρείες που προσλαμβάνουν του Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, απολαμβάνουν των κατά το άρθρο 37α του κ.ν. 2190/1920, «Περί Ανώνυμων Εταιρειών», πλεονεκτημάτων.

Ο κατά τα άρθρα 40α έως 40ε του κ.ν. 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχειρίσεως των ανωνύμων εταιρειών ανατίθεται υποχρεωτικός σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό Ελεγκτή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

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

Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή, το μετά τον έλεγχο δυνάμενου να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιοδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των Ανωνύμων Εταιρειών, μπορεί να περιοριστεί και να λάβει υπόψη του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή εκδιδόμενο ειδικό πιστοποιητικό ελέγχου περί του φορολογητέου εισοδήματος της επιχειρήσεως, εφόσον στο εν λόγω πιστοποιητικό γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για φορολογικούς σκοπούς και ότι κατά τον έλεγχο των οικονομικών αποτελεσμάτων ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των νόμων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη διάταξη σχετική νόμου. Στην περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής, οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κάθε πληροφορία ή εξήγηση την οποία ο

τελευταίος ήθελε ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σε αυτά, και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

Οι Ελληνικές Ανώνυμες Εταιρείες που δεν υπόκεινται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών, μπορούν να εκλέγουν τους τακτικούς ελεγκτές τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18. Στην περίπτωση αυτή, οι εκλεγόμενες εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών μπορεί να διορίζει ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή προς διενέργεια του τακτικού ελέγχου, αντί των προβλεπόμενων δύο τουλάχιστον τακτικών ελεγκτών.

Οι διατάξεις των άρθρων 16 και 18 εφαρμόζονται αναλόγως και σε κάθε περίπτωση που η ελεγχόμενη μονάδα χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες Ορκωτού Ελεγκτή για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων της³⁷.

7.9 Ασυμβίβαστα – Απαγορεύσεις

Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή είναι ασυμβίβαστο προς:

- ✘ Την ιδιότητα του εμπόρου,
- ✘ Την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ν.π.δ.δ., δικηγόρου ή συμβολαιογράφου,
- ✘ Οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, ή οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβούλου ανωνύμων εταιρειών ή διαχειριστού Ε.Π.Ε., πλην των συνιστομένων και,
- ✘ Την τήρηση λογιστικών βιβλίων και,
- ✘ Κάθε άλλη περίπτωση όπου υφίσταται ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.

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

³⁸ Δεν είναι ασυμβίβαστη με το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή η διενέργεια ειδικού ελέγχου επί ορισμένων θεμάτων. Ο διενεργήσας τον ειδικό έλεγχο καθώς και εταιρεία ή Κοινοπραξία Ελεγκτών 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 πρότυπα.

37. Η παρ. 5, τίθεται όπως προστέθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 1 του Π.Δ. 341/97.

38. Το εδάφιο αυτό μέχρι το τέλος της παρ. 2 όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παρ.11 του άρθρου 1 του π.δ. 341/97.

Στον Ορκωτό Ελεγκτή απαγορεύεται η απόκτηση καθ' οιοδήποτε τρόπο μετοχών της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρείας, ο προς αυτήν δανεισμός ή αντιστρόφως, καθώς και η παροχή εγγυήσεως προς τρίτον από αυτήν υπέρ του ελέγχοντος ή αντιστρόφως.

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

Επίσης, απαγορεύεται σε κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών, η ασφαλιστική κάλυψη αυτής ή των μετόχων, εταιρών ή κοινοπρακτούντων μελών της, σε ελεγχόμενη από αυτή ασφαλιστική εταιρεία για ευθύνη.

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

7.10 Εταιρείες ή Κοινοπραξίες Ελεγκτών

1) Το Εποπτικό Συμβούλιο εγγράφει στην ιδιαίτερη μερίδα του Μητρώου μόνο τις Εταιρείες ή Κοινοπραξίες δύο τουλάχιστον Ορκωτών Ελεγκτών (Ελεγκτικούς Φορείς) που πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις³⁹:

✎ Σε περίπτωση σύστασης Εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, προσωπικής εταιρείας ή κοινοπραξίας άπαντες οι εταίροι και οι διαχειριστές πρέπει να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών.

✎ Σε περίπτωση σύστασης Αωνύμου Εταιρείας οι μετοχές αυτής πρέπει να είναι ονομαστικές και άπαντες συμμετοχοί και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου να είναι Ορκωτοί Ελεγκτές εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών.

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

✎ Η εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών πρέπει να έχει πλήρη οικονομική και λειτουργική αυτοτέλεια και ανεξαρτησία από οποιοδήποτε ελεγχόμενο ή άλλο νομικό ή φυσικό πρόσωπο, καθώς και επαρκή δύναμη σε ελεγκτικό προσωπικό για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση των αναλαμβανόμενων ελέγχων⁴⁰.

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

39. Το εδάφιο αυτό, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση α' της παρ. 12 του άρθρου 1 του π.δ. 341/97

40. Η περίπτωση γ' της παρ. 1 τίθεται όπως προστέθηκε με το εδάφιο β' της παρ. 12 του άρθρου 1 του π.δ. 341/97

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

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εγκρίνεται από τους υπόλοιπους 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 υπόλοιπους ή οφειλόμενη στον αποχωρούντα ή στους κληρονόμους του αποβιώσαντος αποζημίωση καθορίζεται από Ορκωτό Ελεγκτή κοινής αποδοχής ή, σε περίπτωση μη συμφωνίας, επιλεγόμενο από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από αίτηση του παραπάνω εταίρου ή μετόχου ή των καθολικών διαδόχων αυτού.

Η αποβολή εταίρου ή μετόχου επιτρέπεται μόνο για σπουδαίο λόγο και γίνεται με ομόφωνη απόφαση όλων των λοιπών εταίρων ή μετόχων εφόσον 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 άσκηση του, που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του κύρους και της φήμης της εταιρείας. Σε περίπτωση αμφισβήτησεως της συνδρομής σοβαρού λόγου, αποφαιίνεται το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν προσφυγής του αποβαλλομένου εταίρου ή μετόχου.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές επιτρέπεται να συμμετέχουν σε μία μόνο εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών.

7.11 Ανάθεση του Ελέγχου – Αμοιβή

Για κάθε τακτικό έλεγχο, τα κατά νόμων αρμόδια όργανα εκλέγουν σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις μία τουλάχιστον από τις εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό μητρώο, η οποία αναθέτει την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου σε έναν τουλάχιστον Ορκωτό Ελεγκτή διορίζοντάς τον για τον σκοπό αυτό με τον αναπληρωματικό του.

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

Η κατά τα άνω εκλογή εταιρείας ή κοινοπραξίας και ο διορισμός Ορκωτού Ελεγκτή ή Ελεγκτών, υπόκειται στις ρυθμίσεις και τους περιορισμούς της διατάξεως.

- 2) Κατά την ανάληψη των ελέγχων που προβλέπονται από την προηγούμενη παράγραφο 1 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 έγκυρης εκτέλεσης του κάθε αναλαμβανόμενου ελέγχου. Ειδικότερα:

α) Η ανάληψη οποιουδήποτε τακτικού ελέγχου γίνεται με την προϋπόθεση ότι η αμοιβή του συγκεκριμένου ελέγχου δεν υπερβαίνει το 1/10 του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία κατά τη διάρκεια της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής χρήσης. Κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής από κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία εγγραφόμενης στο Μητρώο του Σ.Ο.Ε., ως σύνολο εσόδων της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής χρήσης της λαμβάνεται το γινόμενο του συνόλου της ανώτατης επιτρεπόμενης ετήσιας απασχόλησης των Ορκωτών Ελεγκτών και του βοηθητικού ελεγκτικού προσωπικού της, επί το εκάστοτε ισχύον ενιαίο ωρομίσθιο της ίδιας εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών⁴¹.

β) Η ανάθεση του τακτικού ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας σε συγκεκριμένο Ορκωτό Ελεγκτή γίνεται για μία διαχειριστική χρήση και δεν μπορεί να επαναλαμβάνεται για περισσότερες από τέσσερις (4) συνεχείς χρήσεις, στις οποίες συνυπολογίζονται οι χρήσεις για τις οποίες είχε ανατεθεί η διενέργεια τακτικού ελέγχου πριν την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού (νοείται ο νόμος 3148/2003 ΦΕΚ Α' 136/5.6.2003⁴²). Κατ' εξαίρεση, το Εποπτικό Συμβούλιο μπορεί να εγκρίνει τον διορισμό του ίδιου Ορκωτού Ελεγκτή για μία επιπλέον χρήση, εφόσον κρίνει την παράταση αυτή αναγκαία. Επίσης, για μία τριετία ύστερα από τη λήξη χορηγηθείσας αναστολής, απαγορεύεται η από μέλους του επανερχόμενου μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών ανάληψη του τακτικού ελέγχου οικονομικής μονάδας ή συνδεδεμένης με αυτήν επιχείρησης, στην οποία το μέλος αυτό είχε προσφέρει υπηρεσίες με οποιονδήποτε τρόπο κατά την διάρκεια της αναστολής του.

γ) Η συνολική απασχόλησης Ασκούμενου ή Ασκούμενων Ορκωτών Ελεγκτών σε κάθε συγκεκριμένο έλεγχο δεν υπερβαίνει το σύνολο των ωρών απασχόλησης του Ορκωτού Ελεγκτή και του λοιπού ελεγκτικού προσωπικού του στον ίδιο έλεγχο⁴³.

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

41. Στην παρ. 2 του άρθρου 3 του π.δ. 341/97, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ.2, περιπτώσεις α' και γ', άρθρου 18 του π.δ. 226/1992, αρχίζουν να εφαρμόζονται για κάθε τακτικό έλεγχο που αναλαμβάνεται μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1997».

42. Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης β' της παρ. 2, τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.4 του άρθρου 13 του Ν.3148/03. Η προηγούμενη διάταξη είχε ως εξής: «Η ανάθεση του τακτικού ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας σε συγκεκριμένο Ορκωτό Ελεγκτή γίνεται για μία διαχειριστική χρήση και δεν μπορεί να επαναλαμβάνεται για περισσότερες από πέντε (5) 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».

43. Βλέπε σχετική υποσημείωση στο εδάφιο α' της ίδιας παραγράφου.

β) Η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία οφείλει να αποποιηθεί αμέσως την εκλογή της, αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' ή γ' της προηγούμενης παραγράφου 2, γνωστοποιώντας την αποποίησή της και στο Εποπτικό Συμβούλιο. Η παράλειψη της υποχρέωσης αυτής συνεπάγεται την επιβολή χρηματικής ποινής σε βάρος της εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών από 14.673,51 Ευρώ μέχρι το τριπλάσιο της ελάχιστης αμοιβής ελέγχου. Για την παράλειψη και την έκταση της χρηματικής ποινής αποφασίζει το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

γ) Αν η εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών δεν αποποιείται τον έλεγχο, οφείλει μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της εντολής να γνωστοποιήσει στην προς έλεγχο μονάδα και στο Εποπτικό Συμβούλιο το όνομα του Ορκωτού Ελεγκτή ή Ελεγκτών, στους οποίους ανέθεσε την ευθύνη του συγκεκριμένου ελέγχου, καθώς και τις προϋπολογιζόμενες ώρες πραγματοποίησης του ελέγχου αυτού. Οι ώρες αυτές, συνυπολογιζόμενων και των ωρών άλλων τακτικών ελέγχων που έχουν ήδη ανατεθεί σε ένα Ορκωτό Ελεγκτή και πρέπει να πραγματοποιηθούν μέσα στη δωδεκάμηνη περίοδο από 1^{ος} Ιουλίου εκάστου έτους μέχρι την 30^η Ιουνίου του επόμενου, δεν μπορεί να υπερβεί το ανώτατο όριο ετήσιου απασχόλησης του ίδιου και του από αυτόν απασχολούμενου ελεγκτικού προσωπικού, όπως το όριο αυτό καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Τυχόν υπέρβαση του πιο πάνω ορίου, συνεπάγεται την επιβολή χρηματικής ποινής σε βάρος της εταιρείας ή κοινοπραξίας, από 14.673,51 Ευρώ μέχρι το τριπλάσιο της αμοιβής που αντιστοιχεί στην καθ' υπέρβαση ανατεθείσας ώρες ελέγχου, η οποία αποφασίζεται από το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

- 4) Ο Ορκωτός Ελεγκτής που διορίστηκε για τον τακτικό έλεγχο έχει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις και υπογράφει το σχετικό Πιστοποιητικό ή την Έκθεση Ελέγχου επ' ονόματί του και για λογαριασμό της εταιρείας ή κοινοπραξίας που του ανέθεσε τον έλεγχο. Αντίγραφο των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων αποστέλλεται από τον Ορκωτό Ελεγκτή στο Εποπτικό Συμβούλιο, μέσα σε δύο μήνες από την έκδοση του Πιστοποιητικού Ελέγχου, μαζί με ανάλυση των ωρών απασχόλησης του ίδιου και του καθενός από το βοηθητικό προσωπικό του στο συγκεκριμένο έλεγχο.
- 5) Αν ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής μονάδας ανατίθεται σε δύο ή περισσότερους τακτικούς ελεγκτές που διορίστηκαν από μία ή περισσότερες εταιρείες ή κοινοπραξίες ελεγκτών, οι ελεγκτές διενεργούν από κοινού τον έλεγχο και ευθύνονται εις ολόκληρον για κάθε βλάβη από τη χρήση του Πιστοποιητικού Ελέγχου. Οι Ελεγκτές εκδίδουν ενιαίο Πιστοποιητικό Ελέγχου στο οποίο διαχωρίζουν τη γνώμη τους σε περίπτωση διαφωνίας.
- 6) Η μείωση της αμοιβής ελέγχου όπως αυτή καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου, απαγορεύεται.

Ειδικότερα:

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

Για τον καθορισμό των ωρών αυτών, το Εποπτικό Συμβούλιο λαμβάνει ιδίως υπόψη τα δεδομένα της απαιτούμενης χρονικής απασχόλησης στην συγκεκριμένη ή σε παρεμφερείς μονάδες, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί από

τους τακτικούς ελέγχους του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, καθώς και το αντικείμενο των εργασιών τους, το σύνολο ενεργητικού και τον ετήσιο κύκλο εργασιών και τον αριθμό του απασχολούμενου προσωπικού τους.

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

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

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

ε) Το Εποπτικό Συμβούλιο παρακολουθεί τη νομιμότητα της ανάθεσης των τακτικών ελέγχων, καθώς και τις τιμολογούμενες αμοιβές και ερευνά κάθε περίπτωση έκπτωσης ή επιστροφής της κατά τις διατάξεις αυτής της παραγράφου προσδιοριζόμενης ελάχιστης αμοιβής ελέγχου. Για το σκοπό αυτό το Εποπτικό Συμβούλιο μπορεί να καλεί κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών να του υποβάλλει τα κατά την κρίση του στοιχεία ή να αποφασίζει για τη διενέργεια ειδικού λογιστικού ελέγχου επί των βιβλίων και στοιχείων της, διενεργούμενου από διμελή τουλάχιστον Επιτροπή που συγκροτείται από μέλη του Εποπτικού και του Επιστημονικού Συμβουλίου. Στην περίπτωση που διαπιστώνεται ότι, με οποιοδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, έχει γίνει διαφοροποίηση της αμοιβής τακτικού ελέγχου κάτω της ελαχίστης, το Πειθαρχικό Συμβούλιο αποφασίζει για την επιβολή χρηματικής ποινής σε βάρος της υπεύθυνης εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών, από 14.673,51 Ευρώ κατ' ελάχιστο μέχρι το εικοσαπλάσιο του ποσού της διαφοροποίησης. Σε περίπτωση υποτροπής, η επιβαλλόμενη νέα χρηματική ποινή δεν μπορεί να είναι χαμηλότερη από το τριπλάσιο της προηγούμενης.

- 7) Κάθε ανάθεση τακτικού ελέγχου καταχωρίζεται σε ειδικές μερίδες κατά Ορκωτό Ελεγκτή και εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών, τις οποίες τηρεί το Εποπτικό Συμβούλιο για την παρακολούθηση, τόσο της προσωπικής συμμετοχής του Ορκωτού Ελεγκτή στους ανατιθέμενους σε αυτόν ελέγχους και της τήρησης του καθοριζόμενου από το Εποπτικό Συμβούλιο ανώτατου ορίου ετήσιας απασχόλησης του κάθε Ορκωτού Ελεγκτή και του ελεγκτικού προσωπικού τους, όσο και της τήρησης των λοιπών διατάξεων. Η μη έγκαιρη συμμόρφωση εταιρείας 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, η οποία αποφασίζεται από το Πειθαρχικό Συμβούλιο.

7.12 Ευθύνη – Ασφαλιστική κάλυψη

Ο Ορκωτός Ελεγκτής ευθύνεται για κάθε ζημιά εκ θετικής ενεργείας ή παραλείψεώς του κατά τον έλεγχο και την έκδοση του πιστοποιητικού ελέγχου, εφόσον αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια του ασκήσαντος τον έλεγχο και αποδεδειγμένα προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου. Η ευθύνη προς αποζημίωση δεν μπορεί να είναι ανώτερη του πενταπλασίου των εκάστοτε ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου, ή του συνόλου των αμοιβών του ευθυνόμενου Ορκωτού Ελεγκτή κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, εφόσον οι τελευταίες υπερβαίνουν το προηγούμενο όριο. Σε περίπτωση των ελεγκτικών εταιρειών τα παραπάνω όρια αφορούν στον κάθε μέτοχο ή εταίρο χωριστά, η δε εταιρεία, θεωρείται αλληλεγγύως συνεπεύθυνη για την κάλυψη της προσγενομένης από τον μέτοχο ή εταίρο ζημίας.

Οι Ορκωτοί Ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν υποχρεούνται, επί ποινή διαγραφής από το Μητρώο, να έχουν ασφαλιστική κάλυψη από νομίμως λειτουργούσα στην Ελλάδα ή σε άλλη Χώρα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ασφαλιστική εταιρεία για ευθύνη προς αποζημίωση οποιουδήποτε ζημωθέντος φυσικού ή νομικού προσώπου κατά τα στην παράγραφο 1 αναφερόμενα. Η ασφαλιστική κάλυψη δεν μπορεί να είναι κατώτερη του 150% του συνόλου των αμοιβών στις οποίες ο Ορκωτός Ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρεία ή η κοινοπραξία Ορκωτών Ελεγκτών έλαβαν κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, οπωσδήποτε δε δεν μπορεί να είναι κατώτερη του δεκαπλασίου των συνολικών εκάστοτε ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου.

Κάθε εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί, αντί της εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου 2, να έχει επενδύσει σε τίτλους του Ελληνικού Δημοσίου, τοποθετημένους επ' ονόματί της σε τράπεζα νομίμως λειτουργούσα στην Ελλάδα, ποσό ίσο ή μεγαλύτερο από το δεκαπλάσιο των συνολικών εκάστοτε ετήσιων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου, υποβάλλοντας αντίγραφο του σχετικού αποδεικτικού ή αποδεικτικών στην Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου. Η τοποθέτηση αυτή προορίζεται για κάλυψη της ευθύνης της εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών για αποζημίωση οποιουδήποτε ζημωθέντος φυσικού ή νομικού προσώπου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παραπάνω παράγραφο 1. Το Εποπτικό Συμβούλιο δικαιούται να ζητεί οποτεδήποτε, είτε αντίγραφο του Ασφαλιστηρίου Συμβολαίου, αν εφαρμόζεται η παράγραφος 2, είτε απευθείας επιβεβαιώσεις των τραπεζών αναφορικά με το τρέχων ύψος των προαναφερομένων τοποθετήσεων της κάθε εταιρείας ή κοινοπραξίας ελεγκτών, η οποία και οφείλει να επιτρέψει τις επιβεβαιώσεις αυτές⁴⁴.

44. Η παρ. 3, τίθεται όπως προστέθηκε με την παρ. 14 του άρθρου 1 του π.δ 341/97.

7.13 Έναρξη ισχύος

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

Ο ιδρυτικός νόμος του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.)

Ο Ν. 1969 θεωρείται ο ιδρυτικός νόμος του «Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών». Το άρθρο 75 του νόμου αυτού (το οποίο καταχωρείται ολόκληρο παρακάτω στην αρχική του μορφή) ορίζει ότι:

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

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

- Άρθρο 75 Ν. 1969/91
- Άρθρο 18 Ν. 2231/94
- Π.Δ. 226 της 10/14.7.1992

ΚΕΦΑΛΑΙΟ VIII – ΟΡΓΑΝΑ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ

Τα όργανα του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι:

- ☒ Γενική Συνέλευση
- ☒ Το Εποπτικό Συμβούλιο
- ☒ Η Εκτελεστική Γραμματεία
- ☒ Το Πειθαρχικό Συμβούλιο
- ☒ Επιστημονικό Συμβούλιο

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

8.1 Γενική Συνέλευση Σ.Ο.Ε.Λ.

1. Η Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποτελείται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, που είναι εγγεγραμμένοι στο κατά το άρθρο 13 Μητρώο και δεν τελούν σε αναστολή ασκήσεως του επαγγέλματος κατά το άρθρο 22 του παρόντος. Η Γενική Συνέλευση αποτελεί το ανώτατο όργανο του Σώματος που εξετάζει και αποφασίζει επί παντός θέματος που αναγράφεται στην ημερήσια διάταξη και αφορά στην οργάνωση και άσκηση του επαγγέλματος των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Στην Γενική Συνέλευση δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής οι ελεγκτικές εταιρείες και οι κοινοπραξίες Ελεγκτών.
2. Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται τακτικώς άπαξ του έτους και μάλιστα εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη του οικονομικού έτους, μετά από πρόσκληση του Εποπτικού Συμβουλίου, για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και του προϋπολογισμού του Σώματος, για τη διενέργεια των υπό του παρόντος προβλεπόμενων αρχαιρεσιών και για οποιοδήποτε άλλο θέμα εγγραφεί στην ημερήσια διάταξη, είτε με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου είτε κατόπιν προτάσεως υπογεγραμμένης από δέκα (10) τουλάχιστον Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και υποβαλλομένης στο Εποπτικό Συμβούλιο προ της λήξεως εκάστου οικονομικού έτους.
3. Η Γενική Συνέλευση συνέρχεται εκτάκτως όταν συγκληθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο, κατόπιν αποφάσεως του ίδιου ή προτάσεως υπογεγραμμένης από το εν τέταρτον των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
4. Η Γενική Συνέλευση εκλέγει ανά τριετία τους Προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και τον εκπρόσωπό της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Η εκλογή γίνεται χωριστά για κάθε κατηγορία βάσει ενιαίου ψηφοδελτίου.
5. Η Γενική Συνέλευση ορίζει Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή που δεν υπήρξε επί έξι τουλάχιστον έτη μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου, ο οποίος ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις του Σώματος και υποβάλλει το πόρισμά του στη Γενική Συνέλευση. Ειδικότερα ο Ελεγκτής της πρώτης χρήσεως ορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο. Η αμοιβή του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή καθορίζεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

ΕΠΟΠΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

- Άρθρο 8 του π.δ. 226/1992
- Άρθρο 9 του π.δ. 226/1992
- Αρμοδιότητες Εποπτικού Συμβουλίου**
- Σύνθεση Εποπτικού Συμβουλίου

8.2 Εποπτικό Συμβούλιο Σ.Ο.Ε.Λ.

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο αποτελείται από έξι μέλη και τον Πρόεδρο που εκλέγονται από την Γενική Συνέλευση κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο άρθρο.
2. Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών συγκροτείται σε σώμα αμέσως μετά την εκλογή του, εκλέγοντας τον Αντιπρόεδρο αυτού, που αναπληρεί τον Πρόεδρο όταν απουσιάζει ή κωλύεται.
3. Τα καθήκοντα γραμματέως του Συμβουλίου ασκεί ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας αναπληρούμενος σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος από υπάλληλο της Εκτελεστικής Γραμματείας οριζόμενο υπό του Προέδρου.
4. «Η θητεία του προέδρου και των μελών του Εποπτικού Συμβουλίου, που σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 4 είναι τριετής, δύναται να ανανεούται. Εκλιπόντος ή αποχωρήσαντος του Προέδρου ή μέλους του Εποπτικού Συμβουλίου, ο αναπληρωτής του για το υπόλοιπο της θητείας εκλέγεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου».
5. Το Εποπτικό Συμβούλιο συνεδριάζει εγκύριως παρόντων πέντε τουλάχιστον εκ των μελών του. Οι αποφάσεις λαμβάνονται, εφόσον δεν ορίζεται ειδικώς άλλως, με την απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων, η οποία πάντως σε κάθε περίπτωση πρέπει να συγκεντρώνει τέσσερις τουλάχιστον ψήφους.
6. Στις συνεδριάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου δύναται να παρίστανται, καλούμενα υπό του Προέδρου, τα μέλη του Επιστημονικού Συμβουλίου, καθώς και ο Προϊστάμενος της Εκτελεστικής Γραμματείας χωρίς δικαίωμα ψήφου.
7. Ο Πρόεδρος και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου λαμβάνουν αποζημίωση κατά συνεδρίαση το ύψος της οποίας ορίζεται με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του Σώματος. Οι αποζημιώσεις καταβάλλονται κατά παρέκκλιση των ισχυσών διατάξεων, μη εφαρμοζομένων εν προκειμένω των διατάξεων του Ν. 1256/1982.
8. Τα της συζητήσεως, συνεδριάσεων και λειτουργίας εν γένει του Εποπτικού Συμβουλίου, κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια ορίζονται με τον Κανονισμό Λειτουργίας που συντάσσεται από το Επιστημονικό Συμβούλιο και εγκρίνεται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

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

8.3 Αρμοδιότητες Εποπτικού Συμβουλίου

1. Το Εποπτικό Συμβούλιο ασκεί τη διοίκηση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ως νομικού προσώπου και είναι επιφορτισμένο με την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
2. Το Εποπτικό Συμβούλιο έχει τις αρμοδιότητες που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος ή ανατίθεται σ' αυτό με αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης. Ειδικότερα:
 - i. Έχει την ευθύνη της οικονομικής διαχείρισης του Σώματος, συντάσσει της ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τον προϋπολογισμό του επόμενου έτους και τις υποβάλλει προς έγκριση στη Γενική Συνέλευση του Σώματος.
 - ii. Προτείνει προς τη Γενική Συνέλευση το ύψος των εισφορών των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Επίκουρων και Δόκιμων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, καθώς και κάθε άλλη οικονομική υποχρέωση των μελών προς το Σώμα.
 - iii. Διορίζει τους έχοντες τα νόμιμα προσόντα Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και διατάσσει την εγγραφή τους στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή το Μητρώο Επίκουρων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή το Μητρώο Δόκιμων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, αντίστοιχα.
 - iv. «Κανονίζει το της διεξαγωγής των εξετάσεων για τη, σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 10, εισδοχή στο Σ.Ο.Ε.Λ. νέων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ή για την προαγωγή στην επόμενη βαθμίδα των Ασκούμενων, Δόκιμων Λογιστών και Επίκουρων Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών».
 - v. Ασκεί, δια των αρμοδίων οργάνων, εποπτεία και έλεγχο επί του Σώματος και επιβλέπει το ασκούμενο από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές έργο για την τήρηση των νόμων και κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχομένων από αυτούς υπηρεσιών και του κύρους του επαγγέλματος.
 - vi. Εκδίδει κανονισμούς που αφορούν στην διαμόρφωση, συμπλήρωση και εφαρμογή των Ελεγκτικών Προτύπων και την εναρμόνισή τους προς τα κοινοτικά ή άλλα διεθνή πρότυπα.
 - vii. Εκδίδει γενικές οδηγίες που αφορούν στην άσκηση του υπό του παρόντος διατάγματος προβλεπομένων ελέγχων.
 - viii. Αποφασίζει για τη διαγραφή εκ του Σώματος πάντος Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ή Επίκουρου ή Δόκιμου Ορκωτού

Ελεγκτή Λογιστή κατά τις διατάξεις του άρθρου 20 του παρόντος.

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

3. Η αρμοδιότητα του Εποπτικού Συμβουλίου στα υπό στοιχεία vi, vii και viii θέματα της προηγούμενης παραγράφου ασκείται μετά από προηγούμενη γνώμη του Επιστημονικού Συμβουλίου.

8.4 Εκτελεστική Γραμματεία:

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

- ☒ Υπηρεσία Μητρώου
- ☒ Γραμματεία Εποπτικού Συμβουλίου
- ☒ Διοικητική Υπηρεσία
- ☒ Οικονομική Υπηρεσία

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

8.5 Πειθαρχικό Συμβούλιο

1. «Για την άσκηση του πειθαρχικού ελέγχου επί των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών λογιστών συγκροτείται τριμελές Πειθαρχικό Συμβούλιο. Τούτο αποτελείται από:

- i. Έναν εν ενεργεία ή πρώην δικαστικό λειτουργό ως Πρόεδρο,
- ii. Ένα μέλος του Εποπτικού Συμβουλίου οριζόμενο με τον αναπληρωτή του από το Εποπτικό Συμβούλιο και
- iii. Έναν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή εκλεγόμενο με τον αναπληρωτή του από τη Γενική Συνέλευση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Ο Πρόεδρος διορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας αφού ακολουθηθεί η διαδικασία της παρ. 3 του άρθρου 41 του Ν.

1756/1988 (ΦΕΚ 35 Α), εάν ο διοριζόμενος είναι εν ενεργεία δικαστικός λειτουργός.

2. Στο παραπάνω πειθαρχικό συμβούλιο παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή Επίκουρος ή Δόκιμος ή Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής για:
 - i. Πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του.
 - ii. Ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνει και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.
 - iii. Οποιαδήποτε παράβαση του νόμου ή κανονιστικής διατάξεως ή των δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτήν.
3. Σε περίπτωση κατά την οποία το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι το αποδιδόμενο στο μέλος του Σώματος παράπτωμα είναι ελαφρύ και δεν οφείλεται σε δόλο ή βαρεία αμέλεια αυτού, δύναται αντί της παραπομπής να προβεί σε αυστηρές συστάσεις. Σε περίπτωση υποτροπής η παραπομπή είναι υποχρεωτική.
4. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο, λαμβάνον την πράξη της παραπομπής, ερευνά την υπόθεση κατά τη διαδικασία που ορίζεται στο Παράρτημα 2 του παρόντος. Εφόσον διαπιστώσει την ενοχή του εγκαλουμένου, δύναται να επιβάλλει τις ακόλουθες ποινές:
 - i. Οριστική παύση.
 - ii. Προσωρινή παύση μέχρις έξι μηνών.
 - iii. Πρόστιμο μέχρι 2.934,70 Ευρώ.
 - iv. Επίπληξη.
5. Κατά της καταδικαστικής αποφάσεως χωρεί αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.
6. «Οι διατάξεις αυτού του άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως και στις εταιρείες ή κοινοπραξίες του άρθρου 17, πλην των ποινών της πιο πάνω παραγράφου 4, αν προβλέπονται διαφορετικές από άλλες διατάξεις».

Πειθαρχική διαδικασία

Παράρτημα 2

8.6 Παραπομπή στο Πειθαρχικό Συμβούλιο.

- i. Εάν το Εποπτικό Συμβούλιο κρίνει ότι ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, ή Επίκουρος ή Δόκιμος ή Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής υπέπεσε σε πειθαρχικό παράπτωμα.
- ii. Γενόμενη παραπομπή δεν ανακαλείται.
- iii. 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 παραπεμπομένου.
- iv. Το παραπεμπτήριο έγγραφο κοινοποιείται στον παραπεμπόμενο και αποστέλλεται, μετά του φακέλου της υποθέσεως και ολοκλήρου του ατομικού φακέλου του παραπεμπομένου, στο πειθαρχικό συμβούλιο.

8.7 Προανάκριση

- i. Η προανάκριση συνίσταται σε προκαταρκτική άτυπη συλλογή και καταγραφή πληροφοριών και στοιχείων περί του εικαζόμενου πειθαρχικού αδικήματος και των συνθηκών, κάτω από τις οποίες, ετελέσθη τούτο.
- ii. Προανάκριση ενεργεί το μέλος του πειθαρχικού συμβουλίου που ορίζεται με απόφαση αυτού.
- iii. Εάν εκ των συγκεντρωθέντων στοιχείων κρίνει ο ενεργών την προανάκριση, ότι δεν συντρέχει περίπτωση πειθαρχικής δώξεως, 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.

8.8 Ανάκριση

- i. Την ανάκριση διεξάγει το υπό του Πειθαρχικού Συμβουλίου οριζόμενο μέλος αυτού.
- ii. 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.
- iii. Η ανάκριση είναι μυστική.
- iv. Η ανάκριση δύναται να επεκταθεί στην έρευνα και άλλων αδικημάτων του παραπεμπομένου, για τα οποία προκύπτουν στοιχεία κατά την πορεία αυτής.
- v. Καθήκοντα γραμματέως της ανακρίσεως εκτελεί ο υπό του Πειθαρχικού Συμβουλίου οριζόμενος υπάλληλος της Εκτελεστικής Γραμματείας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

vi. Ανακριτικές πράξεις είναι:

- ❖ Η αυτοψία δημοσίων εγγράφων ή ιδιωτικών κατατεθειμένων σε δημόσια αρχή, η οποία ενεργείται στο γραφείο όπου ταύτα 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 ίδιου συμφέροντος, ταύτα ανακοινούνται στον ενεργούντα την ανάκριση και εξετάζονται στον τόπο όπου ταύτα ευρίσκονται.
- ❖ 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 παραπεμπομένου προσαγομένων μαρτύρων πέραν των πέντε, απόκειται στην κρίση του διενεργούντος την ανάκριση.
- ❖ 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.
- ❖ Η εξέταση του παραπεμπομένου.
Κατά την ανάκριση πρέπει να καλείται οπωσδήποτε για εξέταση ο παραπεμπόμενος. Η μη προσέλευση τούτου ή η άρνηση προς εξέταση δεν κωλύει την πρόοδο της ανάκρισης.
Περί των ανακριτικών πράξεων συντάσσονται εκθέσεις που υπογράφονται από όλους του συμπράξαντες.

8.9 Ενέργειες μετά την ανάκρισή.

- i. Ο ανεργήσας την ανάκριση υποβάλλει, μετά το πέρας της ανάκρισης, τον φάκελο αυτής μετά του πορίσματος του στο πειθαρχικό συμβούλιο.
- ii. 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 παραπεμπομένου είτε την άνευ ταύτης απαλλαγή αυτού.

8.10 Κλήση του παραπεμπομένου σε απολογία.

- i. Η εξέταση του δικομένου κατά το στάδιο της ανακρίσεως δεν αναπληρώνει την κλήση σε απολογία.
- ii. Η κλήση σε απολογία καθορίζει σαφώς το αποδιδόμενο πειθαρχικό αδίκημα και τάσσει εύλογο προθεσμία στον παραπεμπόμενο για απολογία, πάντως όχι βραχύτερα των τριών ημερών. Κατόπιν αιτιολογημένης εγγράφου αιτήσεως του παραπεμπομένου δύναται να παραταθεί η προς απολογία προθεσμία εφ' άπαξ μέχρι του τριπλασίου της ταχθείσης.
- iii. Η κλήση σε απολογία επιδίδεται με δικαστικό επιμελητή στην επαγγελματική κατοικία του παραπεμπομένου. Περί της επιδόσεως ταύτης συντάσσεται αποδεικτικό. Στην περίπτωση αρνήσεως παραλαβής ο επιδίδων συντάσσει πράξη βεβαιούσα την άρνηση.
- iv. Η μη εμπρόθεσμος υποβολή της απολογίας, της οποίας η κλήσις επεδόθη αποδεδειγμένως, δεν κωλύει την έκδοση της αποφάσεως. Αλλά και η εκπροθέσμως υποβληθείσα προς της εκδόσεως της αποφάσεως λαμβάνεται υπόψη.
- v. Η ενώπιον του πειθαρχικού συμβουλίου προσέλευση του παραπεμπομένου και απολογία αυτού, να καλύπτει την παράλειψη της κλήσεως σε απολογία.
- vi. Μετά την κλήση σε απολογία η υπόθεση πρέπει να περατωθεί με απόφαση του πειθαρχικού συμβουλίου.

8.11 Απολογία

- i. Η απολογία υποβάλλεται εγγράφως. Κατ' εξαίρεση, για εύλογο αίτια, δύναται να επιτραπεί από το πειθαρχικό συμβούλιο η προφορική τοιαύτη κατόπιν αιτήσεως του παραπεμπομένου.
- ii. Η έγγραφος απολογία παραδίδεται επί αποδείξει στον πρόεδρο του πειθαρχικού συμβουλίου ή διαβιβάζεται σ' αυτόν με δικαστικό επιμελητή.
- iii. 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 το φάκελο και υπό του λαβόντος γνώση αυτού, ή, σε άρνηση του δευτέρου, υπό μόνον του πρώτου.
- iv. 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.

8.12 Προσδιορισμός δικασίμου – Αυτοπρόσωπος παράσταση.

- i. 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.
- ii. Το πειθαρχικό συμβούλιο δικαιούται να απαιτήσει την ενώπιον αυτού αυτοπρόσωπη παράσταση του παραπεμπομένου. Το αυτό δικαίωμα έχει και παραπεμπόμενος.
- iii. Στην περίπτωση που το πειθαρχικό συμβούλιο κρίνει αναγκαία τη συμπλήρωση της ανακρίσεως ή την προφορική υποστήριξη της αιτιολογίας, δύναται να αποφασίσει την αναβολή της δίκης.
- iv. Αναβληθείσης της δίκης, ο πρόεδρος του πειθαρχικού συμβουλίου προσδιορίζει άλλη δικάσιμο, η οποία ανακοινούται εγκαίρως στον παραπεμπόμενο.
- v. Η παράσταση ή συμπάρσταση πληρεξουσίου δικηγόρου ή άλλου απαγορεύεται.

8.13 Εξαίρεση μελών του πειθαρχικού συμβουλίου.

Ο παραπεμπόμενος δύναται να ζητήσει εφάπαξ την εξαίρεση ενός κατ' ανώτατο όριο μέλους του πειθαρχικού συμβουλίου. Επί της σχετικής αιτήσεως εξαίρέσεως, 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, οριστικών και τελεσιδικώς το πειθαρχικό συμβούλιο, συντιθέμενο εκ των λοιπών μελών αυτού, με αιτιολογημένη απόφαση που καταχωρείται στα πρακτικά. Το μέλος υπέρ της εξαίρέσεως του οποίου απεφάνθη το συμβούλιο αντικαθίσταται από τον αναπληρωτή του.

8.14 Εκτίμηση αποδείξεων.

- i. Το πειθαρχικό συμβούλιο εκτιμά τις προσαχθείσες αποδείξεις κατ' ελευθέρα κρίση.
- ii. Το πειθαρχικό συμβούλιο δύναται, προς μόνρφωσιν της κρίσεως 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.
- iii. Αδικήματα, για τα οποία ο παραπεμπόμενος δεν εκλήθη σε απολογία, δεν δύναται να αποτελέσουν αντικείμενα της δίκης.

- iv. 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.

8.15 Πειθαρχική απόφαση.

- i. Πάσα πειθαρχική απόφαση εκδίδεται εγγράφως.
- ii. Στην απόφαση μνημονεύονται:
 - 1) Ο τόπος και ο χρόνος της εκδόσεως,
 - 2) Το όνομα των μελών του πειθαρχικού συμβουλίου,
 - 3) Το όνομα και η βαθμίδα του κριθέντος,
 - 4) Το αποδιδόμενο πειθαρχικό αδίκημα, ο χρόνος και ο τόπος της εκτελέσεως αυτού,
 - 5) Η απολογία και η τυχόν προφορική υποστήριξη αυτής ή η μη υποβολή απολογίας και η κλήση ή μη κλήση σε προφορική ανάπτυξη της απολογίας,
 - 6) Η αιτιολογία της απόφασης,
 - 7) Εάν ελήφθη ομοφώνως ή κατά πλειοψηφίαν , και
 - 8) Η αθώωση του κριθέντος ή η επιβαλλόμενη ποινή.

Το υποστοιχείον (5) μέρος της αποφάσεως μνημονεύεται περιληπτικώς.

- i. Η πειθαρχική απόφαση υπογράφεται από τα μέλη του πειθαρχικού συμβουλίου.
- ii. Αντίγραφο της πειθαρχικής απόφασης κοινοποιείται στον κριθέντα και το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε.Λ.
- iii. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο κοινοποίηση της απόφασης στον κριθέντα ενεργείται με δικαστικό επιμελητή.
- iv. Ανάκληση εκδοθείσας πειθαρχικής απόφασης δεν επιτρέπεται.

8.16 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 Α.Ε.Ι. στα γνωστικά αντικείμενα της λογιστικής ή ελεγκτικής, από τη γενική Συνέλευση του Σώματος κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Το Επιστημονικό Συμβούλιο κατάρτιζει ή επεξεργάζεται τους κανονισμούς, οδηγίες και άλλα επιστημονικά κείμενα της αρμοδιότητας του Εποπτικού Συμβουλίου και γνωμοδοτεί επί των παραπεμπομένων σ' αυτό ζητημάτων. Επίσης, το Επιστημονικό Συμβούλιο είναι αρμόδιο για την εξέταση και αντιμετώπιση τεχνικών ή πρακτικών ζητημάτων σχετικών με την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Ειδικότερα το Επιστημονικό Συμβούλιο μπορεί να εξετάζει τα φύλλα εργασίας που στηρίζουν τη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και να υποβάλει σχετική έκθεση στο Εποπτικό Συμβούλιο αν και όποτε του ζητηθεί ή

και σε περιπτώσεις που υπάρχουν επώνυμες καταγγελίες. Οι έλεγχοι του Επιστημονικού Συμβουλίου δεν αποτελούν παρέμβαση στο έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Η γραμματειακή εξυπηρέτηση του Επιστημονικού Συμβουλίου γίνεται από τη Γραμματεία του Εποπτικού Συμβουλίου.

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

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

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

Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι με τις εξελίξεις που σημειώθηκαν τα τελευταία χρόνια στο συνεχώς αναπτυσσόμενο οικονομικό περιβάλλον όπου ο ρόλος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι πολύτιμος, το ελεγκτικό επάγγελμα εξελίχθηκε ακολουθώντας τις ραγδαίες μεταβολές στην Ευρωπαϊκή και την παγκόσμια οικονομία, συμβάλλοντας στην ανάπτυξη των επιχειρηματικών πρωτοβουλιών διασφαλίζοντας συγχρόνως την αξιοπιστία της οικονομικής πληροφόρησης. Με φόντο την πραγματικότητα αυτή η Επιτροπή Διεθνών Σχέσεων έχει την ευθύνη για τις απαραίτητες επαφές με όλους τους φορείς και παράγοντες του εξωτερικού, έτσι ώστε να διασφαλιστεί η άρτια εικόνα του Σ.Ο.Ε.Λ. προς κάθε κατεύθυνση.

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

I. Την Ευρώπη

II, Τον υπόλοιπο κόσμο

Οι επιτροπές και οι ομάδες εργασίας που συμμετέχουμε χωρίζεται ως εξής:

I. Ευρώπη

A. Γενική Διεύθυνση Εσωτερικής Αγοράς (Internal Market DG)

- Επιτροπή Επαφών (Contact Committee)
- Επιτροπή Ελεγκτικών Θεμάτων (Auditing Committee)
- Τεχνική Υποεπιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (Technical Sub Committee)

A1. Αυτόνομη Ομάδα Μελέτης – Δημιουργίας Οδηγιών.

(συμμετοχή σε ομάδα της EC για τις Οδηγίες).

B. Ευρωπαϊκή Ομοσπονδία Ορκωτών Ελεγκτών (FEE)

- council (Συμβούλιο)
- Accounting Working Party (Ομάδα Εργασίας Λογιστικών Θεμάτων)
- Auditing Working Party (Ομάδα Εργασίας Ελεγκτικών Θεμάτων)
- Banks Working Party (Ομάδα Εργασίας Τραπεζικών Θεμάτων)
- Environmental Working Party (Ομάδα Εργασίας Περιβαλλοντικών Θεμάτων)
- Ethics Working Party (Ομάδα Εργασίας Δεοντολογικών Θεμάτων)
- Euro Working Party (Ομάδα Εργασίας Θεμάτων για το ΕΥΡΩ)
- Insurance Working Party (Ομάδα Εργασίας Ασφαλιστικών Θεμάτων)
- Liberalisation/ Qualification Working Party (Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Ποιότητας Ελέγχου)
- Public Sector Working Party (Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Δημοσίου Τομέα)
- SMEs Working Party (Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων)
- Tax Working Party (Ομάδα Εργασίας Φορολογικών Θεμάτων)

Γ. Μεσογειακή Ομοσπονδία Ορκωτών Ελεγκτών (FCM)

- council (Συμβούλιο)
- Accounting Working Party (Ομάδα Εργασίας Λογιστικών Θεμάτων)
- Auditing Working Party (Ομάδα Εργασίας Ελεγκτικών Θεμάτων)
- Professional Ethics Working Party (Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Επαγγελματικής Δεοντολογίας)
- SMEs Working Party (Ομάδα Εργασίας Θεμάτων Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων)

Δ. Βαλκανικές Χώρες (SEEPAD)

II. Υπόλοιπος Κόσμος

A. Διεθνής Ομοσπονδία Ορκωτών Λογιστών (IFAS)

B. Επαγγελματικά Ινστιτούτα άλλων Χωρών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΧ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

Όπως είναι γνωστό ένα από τα τρία (3) θεσμικά όργανα (Γενική Συνέλευση, Διοικητικό Συμβούλιο, Ελεγκτής) λειτουργίας του θεσμού της Ανώνυμης Εταιρείας, σχεδόν σε όλες τις χώρες του Κόσμου, είναι ο Ελεγκτής.

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

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

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

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

9.1 Θεμελιώδεις Αρχές Ελεγκτικού Επαγγέλματος

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

- ☞ Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να είναι πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα. Τα αυξημένα επαγγελματικά προσόντα ορίζονται από την Οδηγία 8^η 84/253 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προς την οποία προσαρμόστηκε πλήρως η Ελληνική νομοθεσία, με την έγκριση της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την αποδοχή του Συμβουλίου της Επικράτειας.
 - ☞ Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας (Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992).
 - ☞ Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων του ελέγχου (Οδηγία 84/253 Π.Δ. 226/1992).
 - ☞ Το ελεγκτικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ασκείται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και την ισχύουσα νομοθεσία εσωτερική και Κοινοτική νομοθεσία (Π.Δ. 226/1992).
1. Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής διορίζεται ο επιθυμών να ασκήσει το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, εφ' όσον έχει τα ακόλουθα προσόντα και πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - i. Έχει την ελληνική ιθαγένεια ή είναι Έλληνας ομογενής ή υπήκοος κράτους μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και έχει μόνιμη κατοικία στην Ελλάδα.
 - ii. Είναι κάτοχος πτυχίου οικονομικών, εμπορικών ή βιομηχανικών σπουδών ανωτάτου εκπαιδευτικού ιδρύματος της ημεδαπής ή ισοτίμου της αλλοδαπής.
 - iii. Δεν συντρέχει στο πρόσωπό του κώλυμα εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα 1 του παρόντος, επικυλλασσομένων των διατάξεων περί διορισμού ομογενών κατά το εδ. α' της παρούσης παραγράφου ή των αλλοδαπών που έχουν το δικαίωμα εγκαταστάσεως στην Ελλάδα. Και,
 - iv. Κέκτηται ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή. Περί τούτου αποφαίνεται το Εποπτικό Συμβούλιο βάσει των στοιχείων του φακέλου εκάστου υποψηφίου και μετά προηγούμενη ακρόαση του

επιθυμούντος να διορισθεί Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής.
Η απόφαση περί αποκλεισμού πρέπει να είναι δεόντως αιτιολογημένη.

2. Στη βαθμίδα του Δοκίμου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί διετία στη βαθμίδα του Ασκούμενου και επιτύχει στις εξετάσεις επί όλων των θεμάτων της ενότητας Α', κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος. Οι Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές απαλλάσσονται της εξετάσεως στην ξένη γλώσσα αν έχουν πτυχίο που εκδόθηκε από Α.Ε.Ι. εξωτερικού, στο οποίο η διδασκαλία διενεργείται σε μια από τις επίσημες γλώσσες των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.
3. Στη βαθμίδα του Επίκουρου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Δόκιμος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στη βαθμίδα του Δοκίμου και έχει επιτύχει στις εξετάσεις των θεμάτων της ενότητας Β', κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος.
4. στην βαθμίδα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται ο Επίκουρος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στη βαθμίδα του Επίκουρου και έχει επιτύχει στις εξετάσεις των θεμάτων της ενότητας Γ', κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος.
5. Έλληνας ή υπήκοος κράτους – μέλους των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή ομογενής που επιθυμεί να εγκατασταθεί στην Ελλάδα προς άσκηση του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, διορίζεται μετά από αίτησή του ως Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, εφ' όσον είναι κάτοχος αδειας ασκήσεως επαγγέλματος Ορκωτού Λογιστή ή Ελεγκτή σε άλλο κράτος – μέλος των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, πληροί τις προϋποθέσεις των εδαφίων iii και iv της παραγράφου 1 και έχει επιτύχει στις εξετάσεις που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 11 του παρόντος.
6. Στην περίπτωση που οποιοσδήποτε από τους προαναφερόμενους ανεξάρτητα από την βαθμίδα στην οποία είναι διορισμένος, απολέσει κατά την διάρκεια ασκήσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος οποιοσδήποτε από τα προσόντα και τις προϋποθέσεις των εδαφίων i, ii και iv, ή συντρέξουν στο πρόσωπό του τα υπό στοιχεία iii κωλύματα, διαγράφεται από το Μητρώο που προβλέπεται στο άρθρο 13 του παρόντος με δεόντως αιτιολογημένη απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου.
7. Οι Ασκούμενοι, Δόκιμοι και Επίκουροι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, ασκούν ελεγκτικό έργο απασχολούμενοι με σχέση ιδιωτικού δικαίου αποκλειστικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές ή από ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Προεδρικό Διάταγμα υπ' αριθ. 121

ΦΕΚ 53 Α' 12.4.1993

Τροποποίηση του Π.Δ. 226/92 «περί συστάσεως οργανώσεων και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών καθώς και περί των ορών εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή».

1. Η παράγραφος 5 του άρθρου 10 αντικαθίσταται ως εξής:

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Χ – ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

Το Διοικητικό Συμβούλιο της επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων έχοντας υπόψη:

(α) Τις διατάξεις του άρθρου 137 του Κ.Ν. 2190/1920.

(β) Τις διατάξεις του άρθρου 9 του Νόμου 3148/2003 (ΦΕΚ 136^Α/5.6.2003).

(γ) Την από 8 Σεπτεμβρίου 2004 απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 37 του Κ.Ν. 2190/1920.

(δ) Την από 9 Ιουνίου 2004 εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 137 του Κ.Ν. 2190/1920.

(ε) Την υπ' αριθμ. 14650/ΔΙΟΕ85/17.3.2004 (ΦΕΚ 519B) κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Καθορισμός Αρμοδιοτήτων των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών».

(στ) Την υπ' αριθμ. 15339/ΔΙΟΕ 91/23.3.2004 (ΦΕΚ 547B) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Μεταβίβαση Αρμοδιοτήτων και εξουσίας να υπογράφουν με εντολή Υπουργού στους Γενικούς Γραμματείς».

(ζ) Την από 5 Οκτωβρίου 2004 έγκριση του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

(η) Το γεγονός ότι από τις διατάξεις αυτής της Απόφασης δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού εκδίδουν τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π):

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Ε.Π):

10.1 Η ανάγκη δημιουργίας ενός ολοκληρωμένου Σώματος Ελεγκτικών Κανόνων.

Πρόθεση και επιδίωξη της συντριπτικής πλειοψηφίας των Ελλήνων Ελεγκτών είναι η διενέργεια ελέγχων που να ανταποκρίνονται σε προδιαγραφές διεθνούς παραδοχής. Ο στόχος αυτός μπορεί να επιτευχθεί μόνο αν υπάρχει μία κοινή συναντίληψη ως προς το τι συνθέτει «επαρκή έλεγχο». Τούτο είναι απαραίτητο και για την άσκηση, κατά τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό, ποιοτικού ελέγχου επί του έργου των Ελεγκτών. Το ελεγκτικό έργο μπορεί να επιμετρηθεί και να αξιολογηθεί μόνο με την ύπαρξη ενός «μέτρου». Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.), που καθιερώθηκαν, στοχεύουν, ακριβώς, στο να βοηθήσουν τους ελεγκτές στο να επιτελέσουν το έργο τους κατά τρόπο ικανοποιητικό και στο να επιτρέψουν την αξιολόγηση του επιτελούμενου έργου κατά τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό.

Όπως επιτάσσει η Ελληνική Νομοθεσία (άρθρο 137 του ν. 2190/1920), τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) έχουν διαμορφωθεί στα πλαίσια που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Ελεγκτών (International Federation of Accountants) και πρόθεση είναι να μεταβάλλονται ώστε να εξασφαλίζεται η συνεχής συμμόρφωσή τους με τα Πρότυπα αυτά, με προεξάρχοντα γνώμονα τη συμμόρφωση με τις αποφάσεις των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) συνθέτουν ένα ενιαίο και ολοκληρωμένο σώμα κανόνων, που δέπει τους διενεργούμενους από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) οικονομικούς ελέγχους στην Ελλάδα ανεξαρτήτως του αν οι έλεγχοι αυτοί είναι υποχρεωτικοί ή έχουν προαιρετικό χαρακτήρα.

Η επιλεκτική επίκληση ή εφαρμογή των κανόνων αυτών δεν είναι επιτρεπτή.

Όταν στα Ε.Ε.Π. αναφέρεται ο όρος «Ελεγκτής» νοούνται τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ.

10.2 Ο ρόλος της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.)

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) είναι νομοθετικά επιφορτισμένη, μεταξύ άλλων, με το έργο της παρακολούθησης και αξιολόγησης του έργου των Ελεγκτών. Η Ε.Λ.Τ.Ε. στοχεύει στην αναβάθμιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης στην Ελλάδα. Η επίτευξη του στόχου αυτού συνεπάγεται και την άσκηση ποιοτικού ελέγχου επί του έργου των ελεγκτών. Ο ποιοτικός αυτός έλεγχος θα είναι εποικοδομητικός και αποτελεσματικός, αν διεξάγεται κατά τρόπο αμερόληπτο και αντικειμενικό και αν είναι εδραιωμένος σε κανόνες σαφείς και προκαθορισμένους.

Μέσα στα πλαίσια της προσπάθειας αυτής εντάσσεται και η ανάπτυξη και καθιέρωση Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (Ε.Ε.Π.) καθολικής αναγνώρισης και παραδοχής. Ο στόχος της καθολικής αναγνώρισης και παραδοχής των Ελληνικών

Ελεγκτικών Προτύπων (Ε.Ε.Π) θα εξασφαλισθεί και θα διασφαλισθεί με την πλήρη εναρμόνισή τους με τους σχετικούς Κανονισμούς και τις Κατευθυντήριες Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

10.3 Η ανάγκη παρακολούθησης των εξελίξεων στο χώρο της Ευρωπαϊκής ένωσης και συμμόρφωσης προς τους Σχετικούς Κανονισμούς.

Όπως προαναφέρθηκε, η καθολική αναγνώριση και παραδοχή των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (Ε.Ε.Π.) προϋποθέτει και συνεπάγεται τη συνεχή παρακολούθηση των εξελίξεων στο διεθνή χώρο και, ιδιαίτερα, στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τη προσαρμογή των Προτύπων στις εξελίξεις αυτές.

Με το έργο αυτό και την ευθύνη της διενέργειας των αναγκαίων προσαρμογών είναι επιφορτισμένη η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), συνεικουρούμενη από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

10.4 Η ένταξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (Ε.Ε.Π.) στα πλαίσια των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.)

Η πρόθεση των οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης να προχωρήσουν στην υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.), κατά τρόπο ανάλογο των υιοθετηθέντων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), είναι ήδη προφανής.

Με τούτο ως δεδομένο, σε συνδυασμό με τις επιταγές της Ελληνικής νομοθεσίας (άρθρο 137 του ν. 2190/1920) και το γεγονός ότι τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.) συνθέτουν το μόνο ολοκληρωμένο σώμα ελεγκτικών κανόνων που τυγχάνει διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, οδήγησε την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) στην άμεση υιοθέτηση του συνόλου των γενικών αρχών επί των οποίων είναι εδρακωμένα τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.).

Πρόθεση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) είναι η σταδιακή περαιτέρω (λεπτομερειακή) ανάπτυξη των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (Ε.Ε.Π.), μέσα στα πλαίσια των σχετικών εξελίξεων στον ευρύτερο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όπως κάθε σώμα κανόνων, τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα επιδέχονται βελτιώσεις, τόσο από πλευράς του ουσιαστικού τους περιεχομένου όσο και από πλευράς φραστικής διατύπωσης και μορφολογικής παρουσίασης. Δεδομένων, όμως, των διατάξεων του άρθρου 137 του ν.2190/1920, οι επιτρεπόμενες τροποποιήσεις περιορίζονται σε εκείνες που συνάδουν με τους κανόνες που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (Δ.Ε.Π.) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC).

10.5 Η δυνατότητα Επικουρικής Επίκλησης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.)

Κατά το μεταβατικό αυτό στάδιο, στους ελεγκτές παρέχεται η δυνατότητα της επικουρικής επίκλησης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.), είτε για σκοπούς ερμηνείας είτε για σκοπούς συμπλήρωσης των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων (Ε.Ε.Π.).

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) κρίνει ότι η παροχή στους ελεγκτές της δυνατότητας της επικουρικής επίκλησης των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων (Δ.Ε.Π.) θα βοηθήσει και θα συνδράμει στη σταδιακή εξοικείωσή τους με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και, κατ' αυτόν τον τρόπο, θα προλείπει την πλήρη και ολοκληρωτική εφαρμογή τους, γεγονός που επιβάλλεται και από την υπό διαμόρφωση Οδηγία της Ε.Ε. για τους ελέγχους των οικονομικών μονάδων.

10.6 Κώδικας Δεοντολογίας

Τα παρόντα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) δεν καλύπτουν τους κανόνες δεοντολογίας των ελεγκτών. Μέχρι τη διαμόρφωση και υιοθέτηση ενός ολοκληρωμένου Κώδικα Δεοντολογίας, συνεχίζουν να ισχύουν οι κανόνες δεοντολογίας που προδιαγράφονται από τον Κανονισμό Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σ.Ο.Ε.Λ που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 364Β/7 Μαΐου 1997 κατά την έκταση που το περιεχόμενο του Κανονισμού αυτού δεν είναι αντίθετο με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα.

10.7 Ποιοτικός Έλεγχος επί της Εργασίας των Ελεγκτών

Οι κανόνες και οι διαδικασίες άσκησης ποιοτικού ελέγχου επί της εργασίας των ελεγκτών συνθέτουν αντικείμενο του Κανονισμού Ποιοτικού Ελέγχου της Εργασίας των Ελεγκτών.

10.8 Ισχύς των παρόντων Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων

Τα παρόντα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα τίθενται γενικώς σε ισχύ από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και συνεχίζουν να ισχύουν μέχρι τη διαφοροποίηση ή την ανάκλησή τους. Με την έναρξη της ισχύος τους, παύει να ισχύει οποιαδήποτε προϊσχύουσα διάταξη.

Για σκοπούς αξιολόγησης της ποιότητας των μέχρι τούδε ελεγκτικών εργασιών των ελεγκτών, εφαρμόζονται τα ισχύοντα κατά το χρόνο της εκτέλεσης της εργασίας ελεγκτικά πρότυπα.

Σε σχέση με τις σε εξέλιξη ελεγκτικές εργασίες, κατά το χρόνο θέσεως σε ισχύ των παρόντων ελεγκτικών προτύπων, δύνανται να συνεχίσουν να εφαρμόζονται τα προϊσχύοντα ελεγκτικά πρότυπα και η εφαρμογή των νέων ελεγκτικών προτύπων είναι προαιρετική. Νοείται ότι η άμεση εφαρμογή των παρόντων ελεγκτικών προτύπων όχι μόνο επιτρέπεται αλλά και ενθαρρύνεται.

Σε κάθε περίπτωση τα παρόντα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (Ε.Ε.Π.) ισχύουν και εφαρμόζονται για τους ελέγχους των διαχειριστικών χρήσεων που αρχίζουν μετά τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση τους ελέγχους οικονομικών καταστάσεων, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπου τα Ε.Ε.Π. εφαρμόζονται και για τις σε εξέλιξη ελεγκτικές εργασίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συμπερασματικά, δεδομένου του περιορισμένου των διαθέσιμων πόρων στον πλανήτη μας, η κάλυψη των απεριορίστων και συνεχώς αυξανόμενων αναγκών του ανθρώπου, επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερα σήμερα με την εντυπωσιακή ανάπτυξη στις σύγχρονες οικονομικά κοινωνίες κολοσσιαίων και πολύπλοκων οικονομικών φορέων και επιχειρήσεων.

Η ανάπτυξη τέτοιων φορέων, ενισχύθηκε από τις τεχνολογικές και πολιτικές εξελίξεις και την δυνατότητα της διάχυσης της ιδιοκτησίας τούτων, σε μεγάλο και γεωγραφικά διασκορπισμένο αριθμό φυσικών και νομικών προσώπων, χωρίς να είναι απαραίτητο να συμμετέχουν αυτά, εκ του πλησίον, τουλάχιστον – και στο βαθμό, ικανότητα και εξειδίκευση που απαιτείται για τέτοιους πολύπλοκους οργανισμούς, στη διοίκηση αυτών, πράγμα το οποίο συνέβαινε παλαιότερα με τις μικρότερες επιχειρήσεις.

Στην απρόσκοπτη και ευρεία χρηματοδότηση και δραστηριοποίηση των μεγάλων οικονομικών φορέων/ επιχειρήσεων, στηρίζεται στην εφαρμογή στους οργανισμούς αυτούς αναπτυγμένων συστημάτων οργάνωσης και διοίκησης, συμπεριλαμβανομένης και της ικανοποιητικής πληροφόρησης κάθε ενδιαφερομένου εκτός αυτών κοινωνικού εταίρου (μετόχων, προμηθευτών, εργαζόμενων, κράτους, πιστωτών), επί της οικονομικής αποτελεσματικότητας τούτων. Περισσότερο να πούμε ότι, η οικονομική βιωσιμότητα και αποτελεσματικότητα αποτελεί το πρώτο ζητούμενο σε έναν υλικό κόσμο και προπαντός στον επιχειρηματικό.

Εξάλλου, η ελεύθερη και απρόσκοπτη κυκλοφορία αξιόπιστων και αντικειμενικών οικονομικών πληροφοριών σε μία κοινωνία, συμβάλλει στην ορθολογικότερη κατανομή και εκμετάλλευση των πόρων του κοινωνικού συνόλου (μεγαλύτερη αύξηση του Εθνικού Εισοδήματος, για παράδειγμα), στο οποίο και ανήκουν, τελικά, όλοι οι πόροι, ανεξάρτητα από την προσωρινή ιδιοκτησία τούτων από μεμονωμένες ομάδες ή φορείς.

Δεδομένης, όμως, από τη μία μεριά, της σύγκρουσης των συμφερόντων διαφόρων ομάδων σε μία επιχείρηση, στα πλαίσια της οποίας τούτα μπορούν να εξυπηρετηθούν μεροληπτικά με τη βοήθεια της κατευθυνόμενης πληροφόρησης, αλλά και της πιθανότητας ακούσιων λαθών, από την άλλη, επιβάλλεται ο εξωτερικός έλεγχος αυτής της πληροφόρησης.

Η Ελεγκτική συμβάλλει, στην προσπάθεια της εξασφάλισης της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης, της οποίας η καλή και ευρεία, επίσης, κυκλοφορία συμβάλλει, όπως είπαμε, στην ορθολογικότερη επένδυση/ εκμετάλλευση των περιορισμένων πόρων μίας κοινωνίας για την ορθολογική, επίσης, κάλυψη των απεριορίστων αναγκών των μελών της.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Πρακτικός Οδηγός Αωνυμικών Εταιρειών, Δημήτρης Ι. Ηλιοκάντου, Αθήνα 1991
- Ανώνυμες Εταιρείες, Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρη, Εκδόσεις Παρίσος, Αθήνα 2004
- Γενικός Οδηγός Προγράμματος Ελέγχου, Δρ. Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές, Αθήνα 1998
- Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα και Επαγγελματική Δεοντολογία, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, Αθήνα 1999
- Εσωτερικός και Εξωτερικός Έλεγχος Αωνυμικών Εταιρειών, Θεοδώρα Παπαδάτου, Εκδόσεις Σακκούλα
- Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική, Κωνσταντίνος Κάντζος, Εκδόσεις Α. Σταμούλης
- Νόμος 2190/1920 Περί Αωνυμικών Εταιρειών, Επιμέλεια Έκδοσης Εταιρεία Δικηγόρων Απόστολος Σ. Γεωργιάδης & Συνεργάτες, Π.Ν. Σακκούλας
- Κώδικας Αωνυμικών Εταιρειών, Χρήστος Ν. Τότση
- Μέθοδοι Ελέγχου και Ελεγκτικά Πρότυπα του Συνεδρίου Ευρωπαϊκές Κοινότητες, Ελεγκτικό Συνέδριο
- The Role, Position and Liability of Statutory Auditor in the European Union, 1996, Bruxelles
- The Civil Liability of Corporate Auditors on International Perspective, International Bar Association, November 1994
- Η Επαγγελματική Ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή – Λογιστή, Τιμητικός Τόμος για την Ομότιμη Καθηγήτρια Λίτσα Νικολάου – Σμοκοβίτη, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, Τόμος Γ', Πειραιάς, Δρ. Παναγιώτης Δημ. Ταχυνάκης
- Εφημερίς Της Κυβερνήσεως (Τεύχος Δεύτερο), Αρ. Φύλλου 1589, 22 Οκτωβρίου 2004

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ

- www.rc.akeb.gr/finguideart12.php
- www.epeaek.gr/epaek/sitecontent/odigos_diaxeirisis_kefalaio_2.doc
- www.creative.gr/files/pdf/ase.pdf
- www.mnec.gr/Christ_pr_09072.aspx
- www.soel.gr/sitemap.htm
- www.ecqi.org/codes/documents/wn_010724.pdf
- www.ase.gr/content/gr/Announcements/files.pdf