



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Πτυχιακή Εργασία

**Θέμα: ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ
ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΤΟΥ**



Αντωνόπουλος Κωνσταντίνος - ΑΜ: 14674

Επιβλέπων: Συκιανάκης Νικόλαος,
Αναπληρωτής Καθηγητής ΤΕΙ Πειραιά

Αιγάλεω - Ιούνιος 2014

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ.....	6
1.1 Η Έννοια και το Αντικείμενο της Ελεγκτικής.....	6
1.1.1 Ορισμός της ελεγκτικής	
1.1.2 Σημασία ελέγχου	
1.2 Ο Ρόλος και ο Σκοπός του Ελεγκτή.....	6
1.3 Οι Διακρίσεις και τα Είδη Ελέγχου.....	7
1.3.1 Διακρίσεις στην ελεγκτική	
1.3.2 Τα είδη ελέγχου	
1.4 Ελεγχόμενες Εταιρίες.....	8
1.5 Όρια Μεγέθους για την Υπαγωγή των Α.Ε. στον Έλεγχο.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΤΟΥ	
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ.....	10
2.1 Βασικά Στοιχεία.....	10
2.2 Τα Κίνητρα Επιλογής του Επαγγέλματος.....	10
2.3 Οι Απαιτήσεις του Επαγγέλματος.....	12
2.3.1 Οι προϋποθέσεις για την εισαγωγή στο επάγγελμα	
2.3.2 Θεμελιώδεις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος	
2.4 Οι Υπηρεσίες που Προσφέρουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές.....	13
2.5 Η Διαδικασία του Ελέγχου.....	13
2.6 Η Ευθύνη των Ελεγκτών.....	14
2.6.1 Η ευθύνη σε διεθνές επίπεδο	
2.6.2 Η ευθύνη στην Ελλάδα	
2.7 Αποχώρηση από το Επάγγελμα.....	16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.....	17
3.1 Οι Διακρίσεις και η Επιρροή τους.....	17
3.2 Τα Χαρακτηριστικά των Διεθνών Ελεγκτικών Εταιρειών.....	17
3.2.1 Μεγάλες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες	
3.2.2 Υπόλοιπες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες	
3.3 Η Οργάνωση του Προσωπικού τους.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	24
4.1 Η Απαρχή και η Οργάνωση του Επαγγέλματος στην Ελλάδα.....	24
4.1.1 Ο θεσμός της ανώνυμης εταιρίας	
4.1.2 Η δημιουργία του επαγγέλματος	
4.2 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).....	27
4.2.1 Εποπτεία του επαγγέλματος	
4.2.2 Τρόπος λειτουργίας και αρμοδιότητές της ΕΛΤΕ	
4.2.3 Πειθαρχικός έλεγχος και κυρώσεις από την ΕΛΤΕ	
4.3 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).....	30
4.3.1 Ο σκοπός του Σ.Ο.Ε.Λ.	
4.3.2 Οι αρμοδιότητες του Σ.Ο.Ε.Λ.	
4.3.2 Οι βαθμίδες των μελών	
4.4 Στοιχεία για το Επάγγελμα στην Ελλάδα.....	32
4.4.1 Στοιχεία των ελεγκτικών εταιρειών	
4.4.2 Η αμοιβή των ελεγκτών	
4.4.3 Στοιχεία για ορκωτούς ελεγκτές	
4.4.4 Επαγγελματική αποκατάσταση	
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ.....	36
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ / ΠΗΓΕΣ.....	37

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Είναι πολύ συχνό φαινόμενο, η απορία που προκαλείται στους σπουδαστές των λογιστικών επιστημών όταν ενημερώνονται ότι το επάγγελμα του Λογιστή – Φοροτεχνικού και το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ακολουθούν τελείως διαφορετικές κατευθύνσεις καριέρας, παρόλο που βασίζονται στην ίδια επιστήμη. Για τους νεοεισερχόμενους στην επιστήμη της λογιστικής, υπάρχει πάντα το κρίσιμο ερώτημα «ποιο δρόμο καριέρας να ακολουθήσω», μιας και τα δύο αντικείμενα απαιτούν υψηλό επαγγελματισμό και επίπεδο γνώσεων, που οδηγούν στη λήψη σημαντικών ευθυνών ως προς την οικονομική πορεία των επιχειρήσεων. Έτσι, με αυτή την εργασία γίνεται μια προσπάθεια προσέγγισης του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για το οποίο οι σπουδαστές γνωρίζουν λιγότερα σε σχέση με εκείνο του Λογιστή – Φοροτεχνικού. Βέβαια, οι σπουδαστές οφείλουν να γνωρίζουν εξίσου το περιεχόμενο και των δύο επαγγελμάτων, καθώς όλα εκπαιδευτικά ιδρύματα λογιστικών και οικονομικών επιστημών της χώρας μας παρέχουν εμπεριστατωμένους κύκλους σπουδών που δίνουν αυτή τη δυνατότητα. Επειδή, όμως, οι σπουδαστές αντιλαμβάνονται καλύτερα την ουσία και το αντικείμενο του επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού λόγω του ότι το ζουν και στην καθημερινότητα τους, υστερούν σε γνώσεις σχετικά με το επάγγελμα του ελέγχου που ασκείται αποκλειστικά σε εταιρείες δηλαδή σε ανώνυμα πρόσωπα. Συνεπώς, δίνεται η ευκαιρία στους ενδιαφερόμενους να ενημερωθούν για το επάγγελμα του ελεγκτή σε γενικά και ορισμένα ειδικά πλαίσια.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αυτή η εργασία έχει σκοπό να αναλύσει και να προβάλει τις προϋποθέσεις οι οποίες καθίστανται απαραίτητες για να ασχοληθεί ένας λογιστής με την ελεγκτική και συγκεκριμένα με το επάγγελμα του ελεγκτή στην Ελλάδα και στο εξωτερικό. Έπειτα, να αναδείξει τις προοπτικές που υπάρχουν σε αυτό εντός και εκτός συνόρων. Συγκεκριμένα, αναπτύσσονται όλα όσα είναι απαραίτητα να γνωρίζει ένας ενδιαφερόμενος φοιτητής, απόφοιτος ή επαγγελματία που θέλει να ενημερωθεί για το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Τα σημεία στα οποία δίνεται έμφαση είναι το περιεχόμενο του επαγγέλματος, ο σκοπός, τα κίνητρα και οι προοπτικές του σε Ελλάδα και εξωτερικό, καθώς και οι ευκαιρίες εργασίας σε αυτές, ενώ παράλληλα αναδεικνύονται όλα τα δυνατά στάδια εξέλιξης του επαγγελματία και ο τρόπος με τον οποίο μπορεί πραγματοποιηθεί αυτή η εν δυνάμει εξέλιξη. Επιπλέον, παρατίθενται μερικά χρήσιμα στατιστικά στοιχεία με την βοήθεια συγκριτικών και μη πινάκων ούτως ώστε να δοθεί μια σφαιρική άποψη του επαγγέλματος στον αναγνώστη.

Χρήσιμο σε αυτό το σημείο είναι να αναφερθεί συνοπτικά την οργάνωση του θέματος της εργασίας. Η εργασία αποτελείται από 4 κεφάλαια, χωρισμένα σε θεματικές υποενότητες. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στην ελεγκτική και διασπάται σε πέντε υποενότητες με σκοπό να γίνει αντιληπτό στον αναγνώστη το περιεχόμενο του επαγγέλματος. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθενται οι προϋποθέσεις και οι απαιτήσεις του επαγγέλματος αναλυόμενα σε επτά υποενότητες. Το τρίτο κεφάλαιο αποτελείται από τρεις υποενότητες και παρουσιάζονται τα στοιχεία και τα χαρακτηριστικά των ελεγκτικών εταιριών, τους κύριους εργοδότες, δηλαδή, των ελεγκτών. Τέλος, το τέταρτο κεφάλαιο είναι αφιερωμένο σε στοιχεία και πληροφορίες για το ελεγκτικό επάγγελμα στην Ελλάδα καταναμημένο σε τέσσερις υποενότητες με σκοπό τη σαφή και ουσιαστική κατανόηση για όσα ισχύουν στην χώρα μας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

1.1. Η Έννοια και το Αντικείμενο της Ελεγκτικής

1.1.1. Ορισμός της ελεγκτικής

Η ελεγκτική είναι κλάδος της οικονομικής επιστήμης που ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων.

Οι έλεγχοι αυτοί στοχεύουν στην εξακρίβωση και επαλήθευση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχει η Λογιστική.

1.1.2. Σημασία ελέγχου

- ❖ Προσδίδει αξιοπιστία στις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.
- ❖ Δίνει ξεκάθαρη εικόνα για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης ή του οργανισμού σε μετόχους, κράτος και τράπεζες.

1.2. Ο Ρόλος και ο Σκοπός του Ελεγκτή

Ο ρόλος του ελεγκτή

Είναι η συγκέντρωση τεκμηρίων σχετικά με ορισμένες πληροφορίες, για να διαπιστωθεί ο βαθμός συμφωνίας μεταξύ των πληροφοριών αυτών και ορισμένων κριτηρίων και η διατύπωση σχετικής γνώμης μέσω της έκθεσης ελέγχου.

Σκοπός του ελεγκτή¹

Προσωπικός σκοπός του ελέγχου του είναι η διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με την ορθή ή μη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως της ελεγχόμενης μονάδας, σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές ούτως ώστε να δώσει, με τον απολογισμό (αναφορά) που θα κάνει, λογαριασμό στους έχοντες έννομο συμφέρον γι' αυτή (Μέτοχοι, Δημόσιο, Τράπεζες).

1 Κ. Κάντζος & Α. Χονδράκη, 2006, Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική, Σελ. 27, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλη

1.3 Οι Διακρίσεις και τα Είδη Ελέγχου

1.3.1 Διακρίσεις στην Ελεγκτική²

❖ Εξωτερική, ανεξάρτητη Ελεγκτική

Διενεργείται από εξωτερικούς και ειδικά εκπαιδευμένους επαγγελματίες λογιστές/ελεγκτές γνωστοί ως ορκωτοί ελεγκτές λογιστές. Ο σκοπός του ελέγχου τους είναι η σωστή απεικόνιση, χωρίς ουσιώδη λάθη και παραλήψεις, των οικονομικών καταστάσεων.

❖ Εσωτερική Ελεγκτική

Ο εσωτερικός έλεγχος όπως ορίζεται από το ευρωπαϊκό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA, 1991, Taylor and Glezen, 1991, Konrath, 1996) είναι «μία ανεξάρτητη διαδικασία που λειτουργεί μέσα στον οργανισμό για να εξετάσει και να εκτιμήσει τις διαδικασίες παρέχοντας σημαντική υπηρεσία σε αυτόν». Σκοπός του δηλαδή είναι ο περιορισμός κινδύνων, λαθών, η διασφάλιση αξιοπιστίας βιβλίων και διαφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης.

❖ Κρατική Ελεγκτική

Στον κρατικό έλεγχο περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που διενεργούνται από τους διάφορους κρατικούς και ημικρατικούς φορείς. Οι πιο σημαντικοί έλεγχοι είναι ο φορολογικός έλεγχος που αφορά την αναζήτηση του φορολογητέου εισοδήματος των υποκείμενων σε φορολογία νομικών και φυσικών προσώπων, ο έλεγχος από την τράπεζα της Ελλάδος που αφορά σε νομισματικά και πιστωτικά θέματα και ο έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους που αφορά τους λογαριασμούς στο δημόσιο τομέα.

Η κρατική Ελεγκτική είναι συνήθως αρκετά πιο συνοπτική από την εξωτερική και διαφέρει από αυτή στο ότι δεν ακολουθεί γενικώς παραδεκτά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα.

1.3.2. Τα είδη ελέγχου

❖ Χρηματοοικονομικός έλεγχος.

Έλεγχος αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος (κυρίως από ορκωτούς)

❖ Λειτουργικός έλεγχος.

Αξιολόγηση λειτουργιών (κυρίως από εσωτερικούς ελεγκτές)

2 Κ. Κάντζος & Α. Χονδράκη, ...ο.π, Σελ. 33-34.

- ❖ Έλεγχος αποδοτικότητας ή διοικητικός.

Έλεγχος αποτελεσμάτων μιας εγκαθιδρυμένης διαδικασίας (κυρίως από εσωτερικούς ελεγκτές)

- ❖ Έλεγχος συμμόρφωσης.

Διαπίστωση της συμμόρφωσης με κάποιους προκαθορισμένους όρους μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών (π.χ. συμμόρφωση προς τους όρους δανειακών συμβάσεων, συμβολαίων συνεργασίας, έλεγχος εξόφλησης τιμολογίων κ.λπ.)

- ❖ Ειδικοί έλεγχοι (Δικαστικός έλεγχος, Άρθρ. 40/ Ν. 2190/1920 «προστασία μειοψηφίας»)

1.4 Ελεγχόμενες Εταιρίες

Σύμφωνα με το νομοθέτη σε έλεγχο από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές υπόκεινται συγκεκριμένα είδη εταιριών και όχι όλες.

Η υποχρέωση στον έλεγχο απορρέει από το Άρθρο 3 - ΠΔ226/1992 που αναφέρει ότι:

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

- Των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων. (Με το άρθρο 163 του ν. 3463/2006 ελέγχονται υποχρεωτικά και οι Δήμοι).
- Των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή απολαύουν ιδιαίτερων προνομίων, βάσει ειδικής διατάξεως νόμου ή κατ' εξουσιοδότηση τούτου.
- Των τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιρειών, των εταιρειών επενδύσεων – χαρτοφυλακίου, των εταιρειών διαχείρισεως αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων.
- Των ανωνύμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρυθμων κατά μετοχές εταιρειών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 42 α του Κ.Ν. 2190/1920, και των κοινοπραξιών αυτών.
- Των ενοποιημένων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) του άρθρου 100 παρ. 1 του Κ.Ν 2190/1920 των συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

- Των ανωνύμων εταιρειών, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και των ανωνύμων εταιρειών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο, εν λόγω ή εν μέρει, έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή.
- Των εταιρειών ή οργανισμών ή και δραστηριοτήτων γενικά που με βάση διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

1.5 Όρια Μεγέθους για την Υπαγωγή των Α.Ε. στον Έλεγχο

Στην εξής ενότητα παρατίθενται τα όρια μεγέθους μιας Ανώνυμης Εταιρείας (Α.Ε.) για την υπαγωγή της στον υποχρεωτικό έλεγχο από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Σύμφωνα με το άρθρο 42α (παρ. 6) του Κ.Ν. 2190/1920, όπως ίσχυε μέχρι το έτος 2007 μια Α.Ε. υπόκειται σε έλεγχο από Ορκωτούς Λογιστές όταν για δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερέβαινε δύο από τα παρακάτω κριτήρια:

- Σύνολο ενεργητικού 1,5 εκ €
- Σύνολο κύκλου εργασιών 3 εκ €
- Μέσος όρος προσωπικού 50 άτομα

Με την τροποποίηση του Κ.Ν. 2190/1920 με νόμο 3604/2007 τα δύο πρώτα ανωτέρω όρια αυξήθηκαν σε 2,5 εκ € και 5 εκ € αντίστοιχα

Οι ΑΕ που δεν υπόκεινται σε έλεγχο από Ορκωτούς Λογιστές, υπόκεινται σε έλεγχο από μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος, δηλαδή φοροτέχνες λογιστές (άρθρο 36α του Κ.Ν.2190)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ

2.1 Βασικά Στοιχεία

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

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

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

Στη χώρα μας οποιοσδήποτε προτίθεται να ασκήσει το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή πρέπει να γίνει μέλος στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) αφού πρώτα περάσει επιτυχώς τις εξετάσεις που απαιτούνται.

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 Πρότυπα³.

2.2 Τα Κίνητρα Επιλογής του Επαγγέλματος του Ο.Ε.Λ.

Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι επάγγελμα καριέρας με αυξημένες απαιτήσεις σε επίπεδο γνώσεων αλλά και με δυνατότητες εξέλιξης.

Λόγοι για να επιλέξεις το επάγγελμα:

- ✓ Εύρος Αντικειμένου

Η πλειοψηφία των ελεγκτικών εταιρειών παρέχει στα μέλη της τη δυνατότητα συμμετοχής σε projects διαφορετικού αντικειμένου και έκτασης αποφεύγοντας την συστηματικοποίηση της εργασίας και δίνοντας κίνητρα για περαιτέρω κατάρτιση.

- ✓ Ανάλυση Ευθυνών

Οι μεγάλες απαιτήσεις των εργασιών του Ελεγκτή, δημιουργούν ένα άτομο υπεύθυνο και ενεργό και προσδίδουν μια δυναμικότητα στο χαρακτήρα

- ✓ Γνωριμίες και άμεση επαφή με το επαγγελματικό περιβάλλον

Η καθημερινή επαφή του Ελεγκτή με πολυάριθμους συνεργάτες και πελάτες δημιουργούν ένα κλοιό γνωριμιών που μπορούν να του αποφέρουν σημαντικά οφέλη στην ζωή του

- ✓ Υψηλές αμοιβές

Αδιαμφισβήτητα το επάγγελμα του Ο.Ε.Λ. είναι ένα επάγγελμα με αρκετά ικανοποιητικές αμοιβές λόγω των πολλών ωρών απασχόλησης και τις υψηλές γνώσεις που απαιτούνται

- ✓ Βέβαιη επαγγελματική αποκατάσταση

Σίγουρα, είναι ένα από τα ελάχιστα επαγγέλματα στις μέρες μας όπου η κρίση και η ανεργία δείχνει να μην το επηρεάζουν. Ενδεικτικά παρατίθεται το εξής άρθρο

«Αύξηση παρατηρείτε στην ζήτηση Λογιστών,

Σύμφωνα με τελευταία στοιχεία η ζήτηση για επαγγελματίες που ασχολούνται με την λογιστική έχει αυξηθεί ιδιαίτερα σε παγκόσμιο επίπεδο.

Από στατιστικά του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ACCA) παρατηρήθηκε αύξηση στα νέα μέλη αλλά και στους συμμετέχοντες στα εκπαιδευτικά προγράμματα του ACCA.

Καθώς η ζήτηση για νέα στελέχη στο τομέα της λογιστικής παρουσιάζει αύξηση και παρά τις δυσμενείς οικονομικές συνθήκες που επικρατούν σε παγκόσμιο επίπεδο, το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ACCA) παρουσίασε αύξηση 10,4 % στον αριθμό των σπουδαστών του και από 366,000 έφτασε τις 404.000.

Όπως δήλωσε η κ. Helen Brand (Chief executive, ACCA) το γεγονός ότι στην περίοδο που διανύουμε παρατηρείτε αύξηση στις θέσεις εργασίας για λογιστές, αποδεικνύει ότι η Λογιστική είναι ένας ελκυστικός τομέας για να ξεκινήσει κάποιος την καριέρα του.»⁴

2.3 Οι Απαιτήσεις του Επαγγέλματος

2.3.1 Οι προϋποθέσεις για την εισαγωγή στο επάγγελμα

Για να εισέλθει κάποιος στο επάγγελμα του Ελεγκτή απαιτείται πανεπιστημιακό πτυχίο στον ευρύτερο χώρο της διοίκησης επιχειρήσεων ή των οικονομικών και να έχει διδαχτεί επαρκώς τη Λογιστική.⁵

Στην Ελλάδα πέρα από τα παραπάνω, απαιτείται άριστη γνώση της αγγλικής γλώσσας και κυρίως των οικονομικών και διοικητικών όρων. Επιπλέον, για τους απόφοιτους σχολών διοίκησης και οικονομίας των ΤΕΙ συνιστάται η παρακολούθηση κάποιου εξειδικευμένου μεταπτυχιακού προγράμματος λόγω του ανταγωνισμού που υπάρχει με τους απόφοιτους των ΑΕΙ. Για καλύτερη επαγγελματική μεταπτυχιακή κατάρτιση και επιμόρφωση, στους ανωτέρω πτυχιούχους προσφέρεται το διετές μεταπτυχιακό πρόγραμμα του Ινστιτούτου Εκπαίδευσης Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΙΕΣΟΕΛ).

Σε ανθρώπους ανά τον κόσμο που επιδιώκουν μια ανταποδοτική σταδιοδρομία στη λογιστική, τα χρηματοοικονομικά και τη διοίκηση ο σπουδαιότερος τίτλος πιστοποίησης προσόντων είναι αυτός που προσφέρει ο παγκόσμιος φορέας επαγγελματιών λογιστών ACCA (διάρκεια απόκτησης περίπου δύο χρόνια).

Οι προϋποθέσεις μεταβάλλονται από χώρα σε χώρα. Για παράδειγμα, στις ΗΠΑ απαιτείται κατεύθυνση Λογιστικής και ένας ελάχιστος αριθμός μαθημάτων (credits) στην λογιστική.

2.3.2 Θεμελιώδεις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος

Οι θεμελιώδεις αρχές του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως προσδιορίζονται στις διακηρύξεις και τα Ελεγκτικά Πρότυπα της Δ.Ο.Λ. έχουν ως εξής:⁶

- ✓ Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να είναι πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα. Τα αυξημένα επαγγελματικά προσόντα ορίζονται από την Οδηγία 8η 84/253 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προς την οποία προσαρμόστηκε πλήρως η Ελληνική νομοθεσία, με την έγκριση της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την αποδοχή του Συμβουλίου της Επικράτειας.
- ✓ Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας.

5 Καραμάνης Κων/νος, 2008, Σύγχρονη Ελεγκτική, 1.5 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΣΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΠΑΓΓΕΛΜΑ, Σελ. 65, Έκδοση Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών. Εταιρεία Ο.Π.Α. Α.Ε.

6 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.
- ✓ Το ελεγκτικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ασκείται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και την ισχύουσα εσωτερική και Κοινοτική νομοθεσία [Π.Δ.226/1992].

2.4 Οι Υπηρεσίες που Προσφέρουν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές⁷

Συνοπτικά οι εργασίες που προσφέρει το λογιστικό επάγγελμα σύμφωνα με την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών:

- ❖ Υπηρεσίες διασφάλισης (assurance services)
Περιλαμβάνονται ο έλεγχος ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, η επισκόπηση ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών και λοιπές υπηρεσίες διασφάλισης
- ❖ Συγγενείς υπηρεσίες (related services)
Προσυμφωνημένες διαδικασίες και συντακτικές υπηρεσίες
- ❖ Συμβουλές διοίκησης, διαχειριστικής, οργανωτικής, φορολογικής φύσης και προετοιμασία φορολογικών δηλώσεων κλπ.

2.5 Η Διαδικασία του Ελέγχου⁸

Στο σημείο αυτό παρουσιάζονται οι βασικές κατηγορίες των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργούνται από τους ελεγκτές για την ανάληψη, εκπόνηση και ολοκλήρωση του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας εταιρίας.

Αυτές οι διαδικασίες, λοιπόν, κατά σειρά είναι:

- Αναζήτηση και αναδοχή πελάτη
- Κατανόηση του περιβάλλοντος του πελάτη και των στρατηγικών κινδύνων
- Μελέτη και αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων διεύθυνσης
- Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών του συστήματος εσωτερικών δικλίδων

7 Καραμάνης Κων/νος, ... ο.π., Κεφάλαιο 2. Οι υπηρεσίες που προσφέρουν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, Σελ. 79

8 Καραμάνης Κων/νος, ... ο.π. Κεφάλαιο 20. Διαδικασίες ολοκλήρωσης του ελέγχου, Σελ. 735

- Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών για τον εντοπισμό σφαλμάτων σε συναλλαγές, υπόλοιπα λογαριασμών και προσαρτήματα (γνωστοποιήσεις)
- Ολοκλήρωση ελεγκτικών διαδικασιών
- Τελική αξιολόγηση τεκμηρίων και έκδοση της έκθεσης ελέγχου (η γνώμη του ελεγκτή)

2.6 Η Ευθύνη των Ελεγκτών

2.6.1 Η ευθύνη σε διεθνές επίπεδο⁹

Διεθνώς, η ευθύνη αυτή μπορεί να διακριθεί σε τρία είδη:

- ◆ Αστική Ευθύνη (ευθύνη αποζημίωσης προς ζημιωθέντα πρόσωπα)
- ◆ Ποινική Ευθύνη (ευθύνη για παράβαση του ποινικού δικαίου)
- ◆ Πειθαρχική Ευθύνη (ευθύνη για παράβαση του πειθαρχικού κανονισμού που ρυθμίζει τη λειτουργία του επαγγέλματος)

Από τις τρεις μορφές ευθύνης στις περισσότερες αναπτυγμένες χώρες της οικονομίας της αγοράς (όπως Μ. Βρετανία, ΗΠΑ, Καναδάς, Αυστραλία) η πλέον σημαντική είναι η Αστική Ευθύνη, δηλαδή η ευθύνη αποζημίωσης σε περίπτωση πλημμελούς ελέγχου του ελεγκτή.

Σε ο,τι αφορά στην Ποινική Ευθύνη των ελεγκτών, το θέμα αυτό ρυθμίζεται από την νομοθεσία της κάθε χώρας, με βάση το ποινικό δίκαιο που ισχύει σε αυτήν.

Τέλος, σε ο,τι αφορά στην Πειθαρχική Ευθύνη των ελεγκτών και τον πειθαρχικό έλεγχο, παραδοσιακά αυτό ήταν στην αρμοδιότητα των επαγγελματικών ενώσεων των ορκωτών ελεγκτών. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια ύστερα από μια σειρά ελεγκτικών σκανδάλων έχει διαμορφωθεί η τάση ο πειθαρχικός έλεγχος

και γενικότερα η εποπτεία της λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος να γίνει πιο ουσιαστική και να ανατεθεί σε ανεξάρτητες αρχές.

2.6.2 Η ευθύνη στην Ελλάδα

Στη χώρα μας, η Αστική Ευθύνη και η Ποινική Ευθύνη των ελεγκτών καθορίζονται από το ελληνικό Αστικό και Ποινικό Δίκαιο όπως τα ορίζει ο νομοθέτης μέσα από τις εκάστοτε διατάξεις. Σε ότι αφορά στη Πειθαρχική Ευθύνη και το Πειθαρχικό Έλεγχο του επαγγέλματος αρμόδιος φορέας για την ρύθμισή τους είναι η Ε.Λ.Τ.Ε., αρμόδιο όργανο που εποπτεύεται από το

⁹ Καραμάνης Κων/νος, ... ο.π., Κεφάλαιο 4.3. Η ευθύνη των ελεγκτών διεθνώς, Σελ.137

Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών (η ιδιότητα και η σύσταση της Ε.Λ.Τ.Ε. αναλύεται στο δεύτερο τμήμα του κεφαλαίου 4). Επιπλέον, οι Ορκωτοί Λογιστές πέρα από τα παραπάνω είδη ευθυνών έχουν και την Ηθική Ευθύνη καθώς δρουν ως μέλη ενός επαγγελματικού συνόλου που εξυπηρετεί συγκεκριμένες ανάγκες του κοινωνικού συνόλου. Έτσι, το Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) αποφάσισε να εκδώσει τον «Κανονισμό επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών» που έχει ως σκοπό τη διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές υπηρεσιών για την προστασία τόσο του ηθικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών του, όσο και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές. Οι βασικές διατάξεις αναφέρουν ότι σε κάθε περίπτωση, ο Ορκωτός Ελεγκτής και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ., οφείλει:¹⁰

- Να συμπεριφέρεται με αξιοπρέπεια έναντι των ελεγχόμενων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. και να διαβιώνει ως τίμιος και συνετός οικογενειάρχης.
- Να μην αναλαμβάνει την οποιαδήποτε ανατιθέμενη σ' αυτόν εργασία, αν δεν είναι βέβαιος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες που προβλέπονται από το νόμο, τον παρόντα Κανονισμό, τις αποφάσεις και οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα του οποίου είναι μέλος.
- Να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του και να προβαίνει στις επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, ακολουθώντας πάντοτε τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα και οδηγίες.
- Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων.
- Να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή για την εξυπηρέτηση ιδιωτικών συμφερόντων του ιδίου ή προσκείμενου σ' αυτόν προσώπου.
- Να μην αρνείται, να μην αναβάλλει ή εγκαταλείπει χωρίς δικαιολογημένο λόγο οποιαδήποτε ανατεθείσα σ' αυτόν εργασία.

1 0 <http://www.soel.gr>

- Να μην παρέχει ανακριβή ή παραπλανητικά στοιχεία και πληροφορίες σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά ή εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Να μην δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους, ελεγκτικούς φορείς ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Να μην ανταγωνίζεται με τρόπο αθέμιτο άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. ή ελεγκτικούς φορείς και να μην επιδιώκει την προσέλκυση ή διατήρηση εργασιών με μη διαφανή μέσα.
- Να προστατεύει το κύρος του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ. και των οργάνων του, καθώς και των αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου και να μην συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του.

2.7 Αποχώρηση από το Επάγγελμα

Όπως σε όλα τα επαγγέλματα, έτσι και στο επάγγελμα του ελεγκτή υπάρχει η δυνατότητα αποχώρησης. Όμως, η επαγγελματική άδεια του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ανακαλείται προσωρινά ή οριστικά με Κανονιστική Πράξη της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου. Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στο καταστατικό του Σ.Ο.Ε.Λ. “Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που επιθυμεί να διακόψει προσωρινά την άσκηση του επαγγέλματός του υποχρεούται να ενημερώσει γραπτώς το Εποπτικό Συμβούλιο το οποίο μεριμνά για την άμεση εγγραφή του σε ειδικό μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σε αναστολή. Κατά την διάρκεια της αναστολής άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος, ο ευρισκόμενος σε αναστολή Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής μπορεί να χρησιμοποιεί τον επαγγελματικό του τίτλο με σαφή ένδειξη ότι τελεί σε αναστολή. Κατά τη διάρκεια της αναστολής δεν ισχύουν τα ασυμβίβαστα καθήκοντα για την άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που επανέρχεται στην ενεργό άσκηση του επαγγέλματος μετά την λήξη του χρόνου της αναστολής δεν μπορεί να ορισθεί ως Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής σε επιχείρηση ή Οργανισμό στον οποίο προσέφερε με οποιονδήποτε τρόπο τις υπηρεσίες του κατά την διάρκεια της αναστολή”.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΟΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

3.1 Οι Διακρίσεις και η Επιρροή τους

Στη διεθνή πρακτική, ο βασικός φορέας παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών είναι οι ελεγκτικές εταιρείες. Οι εταιρίες αυτές μπορεί να καταταγούν σε τρεις κατηγορίες με βάση το μέγεθος τους

- ❖ Μεγάλες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες (Big international accounting firms)
- ❖ Μεσαίες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες (Second-tier international accounting firms)
- ❖ Εθνικές ελεγκτικές εταιρείες (National accounting firms)

Οι μεγάλες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες ασκούν σημαντική επιρροή στο χώρο της Ελεγκτικής και της Λογιστικής. Αυτό πηγάζει από τα εξής:

- ❖ Λόγω του μεγέθους είναι σε θέση να αναπτύσσουν εξειδίκευση σχεδόν σε κάθε κατηγορία θεμάτων που απασχολούν τους πελάτες τους
- ❖ Λειτουργούν σχεδόν σε όλες τις χώρες του κόσμου και ελέγχουν την εκπροσώπησή του εθνικού ελεγκτικού επαγγέλματος στην πλειοψηφία των χωρών και κυρίως στις χώρες που παίζουν σημαντικό πόλο στις διεθνείς εξελίξεις στα ελεγκτικά και λογιστικά ζητήματα (πχ. ΗΠΑ, Μεγάλη Βρετανία κλπ.). Επιπλέον, ασκούν επιρροή σε διάφορα κέντρα εξουσίας, σε εθνικό και διεθνές επίπεδο

3.2 Τα Χαρακτηριστικά των Διεθνών Ελεγκτικών Εταιρειών

3.2.1 Μεγάλες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες¹¹

Λόγω της σπουδαιότητας του ρόλου τους διεθνώς, όπως προαναφέρθηκε, παρατίθενται τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά αυτών των εταιρειών.

Μέχρι τη δεκαετία του 1990 υπήρχαν 8 μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες, γνωστές με τον αγγλικό όρο «The Big 8». Μετά από συγχωνεύσεις και την κατάρρευση της πολυεθνικής ελεγκτικής εταιρείας «Arthur Andersen» το 2002, εξαιτίας του οικονομικού σκανδάλου της ενεργειακής εταιρείας «Enron» (έπειτα από μια σειρά αποκαλύψεων που αφορούσαν αμφιλεγόμενες λογιστικές πρακτικές που διενεργήθηκαν για μια ολόκληρη δεκαετία με την ανοχή της «Arthur Andersen»), περιορίστηκαν μέχρι σήμερα σε τέσσερις γνωστές ως «The Big 4».

Οι εταιρείες με αλφαβητική σειρά είναι:

1 1 Καραμάνης Κων/νος, ... ο.π., Σελ. 67-68

❖ Deloitte

- ο Ιδρύθηκε το 1845, στο Λονδίνο. Σημερινή έδρα Νέα Υόρκη

❖ Ernst & Young

- ο Ιδρύθηκε το 1903, στο Σικάγο. Σημερινή έδρα Νέα Υόρκη

❖ KPMG

- ο Ιδρύθηκε το 1870, στο Λονδίνο. Σημερινή έδρα Νέα Υόρκη

❖ PriceWaterhouseCoopers

- ο Ιδρύθηκε το 1850, στο Λονδίνο (Η Price Waterhouse απορρόφησε τη Coopers & Lybrand το 1998). Παραμένει έδρα το Λονδίνο

Εκτός από τη βάση τους, οι διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες λειτουργούν στις υπόλοιπες χώρες σύμφωνα με το κατά εθνικό δίκαιο νομικά ανεξάρτητες εταιρείες με τη μέθοδο της δικαιοχρησίας γνωστό ως franchising. Δηλαδή, οι τοπικές εταιρείες ανήκουν σε εταιρείες (ή μετόχους) από αυτή τη χώρα¹²(όπως ίσχυε ως το 2008) και πληρώνουν αμοιβή για το όνομα και τις τεχνογνωσίες που λαμβάνουν. Φυσικά, ακολουθούν τα πρότυπα εργασίας της αντίστοιχης πολυεθνικής εταιρείας (μητρική) και δέχονται σχετικούς ελέγχους για την τήρηση των προτύπων.

3.2.2 Υπόλοιπες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες

Παρόμοια δομή με τις Big 4 έχουν οι μεσαίες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες. Μερικές από αυτές, οι πιο γνωστές, είναι:

- Grand Thornton
- BDO Seidman
- Moore Stephens
- BKR

Υπάρχουν και μικρότερες εταιρείες που δραστηριοποιούνται στο χώρο της ελεγκτικής αλλά έχουν περιορισμένη διεθνή παρουσία

Εκτός από τις διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες, σε κάθε χώρα λειτουργούν και εθνικές ελεγκτικές εταιρείες οι οποίες δραστηριοποιούνται μόνο εντός των εθνικών συνόρων. Ωστόσο, οργανωτικά

1 2 Σύμφωνα με νέα οδηγία της Ε.Ε. 43/2006/ ΕΕ, επιτρέπεται εταίρος αναγνωρισμένος από άλλη χώρα ή και πρόσωπο που δεν έχει αναγνωρισμένο επαγγελματικό τίτλο, δηλαδή οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν χαρακτηριστικά κεφαλαιουχικών εταιρειών

ακολουθούν το μοντέλο των μεγάλων εταιρειών. Στους παρακάτω πίνακες εκτίθενται, ενδεικτικά, σημαντικά στοιχεία των διεθνών ελεγκτικών εταιριών:

**13 ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΕΤΟΥΣ 2006**

Εταιρείες	Χώρες	Προσωπικό	Έλεγχος	Φορολογικά	Συμβουλές	Σύνολο
<i>Big 4</i>						
Deloitte	140	135000	9,8	4,3	6,0	20,1
Ernst & Young	140	114000	10,5	4,7	3,2	18,4
KPMG	148	113000	8,3	3,3	5,3	16,9
PriceWaterhouse-Coopers	149	140000	11,3	5,1	4,4	20,8
Σύνολα		502000	39,9	17,4	18,9	76,2
<i>Άλλες εταιρείες</i>						
BDO Seidman	105	30000	1,6	0,8	1,5	3,9
Grand Thornton	113	25000	0,6	0,6	0,8	2,8
Moore Stephens	93	17500	Μ.Δ	Μ.Δ	Μ.Δ	1,5
Σύνολα		72500	-	-	-	8,2

Προέλευση: Ιστοσελίδες Εταιρειών

Αμοιβές από υπηρεσίες σε δολάρια

**14 ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΕΤΟΥΣ 2013**

Εταιρείες	Χώρες	Προσωπικό	Έλεγχος	Φορολογικά	Συμβουλές	Σύνολο
<i>Big 4</i>						
Deloitte	150+	200000	Μ.Δ.	Μ.Δ.	Μ.Δ.	32,4
Ernst & Young	150+	175000	10,6	6	4,3	20,9
KPMG	156	152000	10,5	4,7	7,5	22,7
PriceWaterhouse-Coopers	152	184000	14,1	7,6	7,5	29,2
Σύνολα		711000	-	-	-	103,2
<i>Άλλες εταιρείες</i>						
BDO Seidman	138	55000	3,2	1,0	1,0	5,2
Grand Thornton	100+	31000	Μ.Δ.	Μ.Δ.	Μ.Δ.	4,2
Moore Stephens	101	21000	Μ.Δ.	Μ.Δ.	Μ.Δ.	2,9
Σύνολα		107000	-	-	-	12,3

Προέλευση: Ιστοσελίδες Εταιρειών

Αμοιβές από υπηρεσίες σε δολάρια \$

15 ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΤΟ 2011 ΣΤΟ 2012 ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΑΩΝ

Σειρά (2012)	Όνομα της εταιρείας	UK Fee Εισοδήματος(£ εκ.)	% Μεταβολή	Στο τέλος του έτους	UK εταίροι	Τέλη ανά εταίρο(£ εκ.)
1	PwC	2,621	+7.00	30/06/12	872	2.62
2	Deloitte	2,329	+11.00	31/05/12	1011	2.30
3	KPMG	1,774	+4.00	30/09/12	578	2.95
4	Ernst & Young	1,630	+11.00	30/06/12	549	2.97

3.3 Η Οργάνωση του Προσωπικού τους

Το ελεγκτικό προσωπικό των διεθνών ελεγκτικών εταιρειών διακρίνεται συνήθως σε 4 βαθμίδες:

- Βοηθός (staff accounting, junior accounting)
- Προϊστάμενος (senior accounting, supervisor)
- Διευθυντής (manager)
- Εταίρος (partner)

Ο βοηθός εκτελεί όλη την ελεγκτική εργασία ρουτίνας. Ο χρόνος παραμονής σε αυτή τη θέση είναι δύο χρόνια κατ' ελάχιστον.

Ο προϊστάμενος είναι επικεφαλής της συλλογής και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων στις εγκαταστάσεις του ελεγχόμενου πελάτη. Επίσης, είναι αρμόδιος για το σχεδιασμό ελέγχου, κατεύθυνσης και εποπτείας της εργασίας των βοηθών. Επιπροσθέτως, αναλαμβάνει την ευθύνη για την ολοκλήρωση του ελέγχου εντός του προϋπολογισμένου χρόνου και βοηθά στη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. Ωστόσο, ο προϊστάμενος δεν ασχολείται με δύσκολα θέματα σχεδιασμού και επίβλεψης. Για την προαγωγή του απαιτείται προϋπηρεσία τουλάχιστον 5 έτη

Ο διευθυντής επικουρεί, κατευθύνει και επιβλέπει την εργασία των προϊσταμένων. Έτσι, συνδράμει τον προϊστάμενο στην εκπόνηση του προγράμματος ελέγχου, για το οποίο έχει την τελική ευθύνη και επισκοπεί τα φύλλα εργασίας. Είναι υπεύθυνος για την εκτέλεση όλου ελεγκτικού έργου και μπορεί να ασχολείται ταυτόχρονα με περισσότερους από έναν ελέγχους. Επιπλέον, ο διευθυντής είναι απαραίτητο να έχει ευρύτερες γνώσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, της φορολογίας και των νόμων ή κανονισμών που ισχύουν σε κάθε περίπτωση.

Ο εταίρος είναι ο (συν)ιδιοκτήτης της ελεγκτικής εταιρείας. Η προαγωγή εδώ αποφασίζεται από τους υπόλοιπους εταίρους της εταιρείας, ανάλογα με τις ικανότητες των υποψηφίων, το κυκλοφορούν ενεργητικό της, την πολιτική της κλπ. Συνήθως, ο απαιτούμενος χρόνος εμπειρίας είναι άνω των δέκα ετών. Ο εταίρος φέρει τη συνολική ευθύνη απέναντι στο νόμο για τους ελέγχους που λαμβάνει. Ο βαθμός εμπλοκής του ποικίλει ανάλογα με το βαθμό δυσκολίας και τη φύση του ελεγκτικού έργου. Ασχολείται ενεργά με δύσκολες περιπτώσεις που απαιτούν αυξημένη κρίση. Από εμπορική σκοπιά, βασικό έργο του είναι η δημιουργία και διατήρηση καλών σχέσεων με τους πελάτες της εταιρείας, η εύρεση νέων πελατών και η απασχόληση με τα διοικητικά καθήκοντα (π.χ. προσλήψεις, προαγωγές, χάραξη πολιτικής).

Για να γίνει κάποιος εταίρος πρέπει να έχει τον επαγγελματικό τίτλο του «Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή» στην Ελλάδα, «Chartered Accountant» στην Μεγάλη Βρετανία, «Certified Public Accountant» στις ΗΠΑ. Ελάχιστος χρόνος για να πάρει κανείς το τίτλο είναι τρία (3) χρόνια.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

4.1 Η Απαρχή και η Οργάνωση του Επαγγέλματος στην Ελλάδα¹⁶

4.1.1 Ο θεσμός της ανώνυμης εταιρίας

Η ιστορία του ελέγχου στον ιδιωτικό τομέα της οικονομίας στη σύγχρονη Ελλάδα συνδέεται, όπως σε όλες τις χώρες, με το θεσμό της Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.). Η Ανώνυμη Εταιρία, ως όχημα επιχειρηματικής δραστηριότητας, προβλέφθηκε για πρώτη φορά από τον Ναπολέοντειο Εμπορικό Κώδικα που εισήχθη αυτούσιος στο υπό σύσταση ελληνικό κράτος, το 1822. Ο κώδικας αυτός μεταφράστηκε στα ελληνικά το έτος 1835 και πήρε την επίσημη μορφή του Ελληνικού Εμπορικού Κώδικα (ΕΕΚ).

Σε σχέση με την Α.Ε., ο ΕΕΚ περιλάμβανε μόνο στοιχειώδεις ρυθμίσεις. Η Α.Ε. δεν εμφανίστηκε στην Ελλάδα ως ανάγκη της αγοράς, αλλά ως επιταγή της νομοθεσίας καθώς η ανάπτυξη του θεσμού συνδέεται με την Βιομηχανική Επανάσταση κάτι που δεν έβαλε χώρα στην Ελλάδα του 19ου αιώνα, αλλά αργότερα. Οι πρώτες Α.Ε. που ιδρύθηκαν ήταν μόνο τραπεζικές και ασφαλιστικές.

¹⁷Πίνακας 4: Αριθμός ιδρύσεων ανώνυμων εταιρειών, 1822-1930

<i>Περίοδος</i>	<i>Αριθμός εταιρειών</i>
1822-1860	32
1861-1900	185
1901-1910	76
1911-1920	167
1921-1930	763
Σύνολο	1223

Με την πρόοδο της εκβιομηχάνισης στις αρχές του 20ού αιώνα ο αριθμός των Α.Ε. αυξήθηκε σημαντικά. Ωστόσο, λόγω αυτής της αύξησης και κυρίως λόγω των σκανδάλων ξεκίνησε σταδιακά η ρυθμιστική παρέμβαση του κράτους. Η πρώτη επέμβαση ήταν με τον νόμο 1348/1918 που είχε ως βασικό στόχο την προστασία από την κερδοσκοπία και την απάτη και έφερε όλες τις

1 6 Καραμάνης Κων/νος, ... ο.π. Κεφάλαιο 3. Η ιστορία και η οργάνωση του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος, Σελ. 99-117

1 7 Καραμάνης Κων/νος, ... ο.π. Κεφάλαιο 3.1. Η απαρχή του ελέγχου στην Ελλάδα, Σελ. 99

Α.Ε. κάτω από στενή κρατική εποπτεία. Επιπλέον, ο νόμος αυτός λειτούργησε ως προοίμιο ενός νέου, πληρέστερου νομοθετήματος περί ανώνυμων εταιριών, του νόμου 2190/1920. Ο νέος αυτός νόμος ρυθμίζει και σήμερα τη λειτουργία της Α.Ε. και εμπεριέχει τις βασικές λογιστικές ρυθμίσεις ευρύτερης εφαρμογής.

4.1.2 Η δημιουργία του επαγγέλματος

Στη δεκαετία του 1920 μια νέα σειρά καταρρεύσεων τραπεζών και άλλων επιχειρήσεων οφειλόμενη από τη μια πλευρά σε κακοδιαχείριση και απάτες και από την άλλη στις ιδιαίτερα άσχημες οικονομικές συνθήκες που ακολούθησαν τη μικρασιατική καταστροφή, αποκάλυψε την αδυναμία του συστήματος του ελέγχου. Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές διορίζονταν με βάση την υπακοή τους στις εταιρίες που έλεγχαν και όχι με βάση τις ικανότητές τους. Επιπλέον, δεν είχαν τις απαιτούμενες τεχνικές γνώσεις και έτσι το 1931, ύστερα από εντονότατη κριτική καθηγητών και πολιτικών προσώπων, η ελληνική κυβέρνηση με πρωθυπουργό τον Ελευθέριο Βενιζέλο παρεμβαίνει με το νόμο 5076/1931. Ο νόμος αυτός, εκτός από αλλαγές στο σύστημα κρατικής εποπτείας των Ανώνυμων Εταιριών, προέβλεπε τη δημιουργία του Σώματος Ορκωτών Λογιστών που θα λειτουργούσε υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας. Σκοπός ήταν η δημιουργία ενός κλειστού επαγγέλματος υπό κρατική κηδεμονία. Ωστόσο, το 1932 η κυβέρνηση άλλαξε χέρια και ο νέος αυτός θεσμός δεν στηρίχθηκε. Ο διορισμός ελεγκτών από το ΣΟΛ ήταν προαιρετικός και ουσιαστικά το σώμα αυτό δεν λειτούργησε ποτέ.

Η γερμανική κατοχή 1940 - 1944 και ο εμφύλιος πόλεμος 1945 - 1949 που ακολούθησε, κατέστρεψαν σχεδόν ολοκληρωτικά τις κάθε είδους υποδομές του κράτους. Αρχικά, με την αποχώρηση των γερμανικών στρατευμάτων το 1944, οι Βρετανοί ανέλαβαν, όχι μόνο την πολιτικό-στρατιωτική στήριξη των κεντροδεξιών πολιτικών δυνάμεων, αλλά και την οικονομική και διοικητική στήριξη του κράτους. Στα πλαίσια αυτά είχε εγκατασταθεί από το 1946 στην Αθήνα ομάδα Βρετανών ορκωτών λογιστών για να βοηθήσουν προσφέροντας λογιστικές υπηρεσίες στη διαχείριση της βοήθειας και στη βελτίωση των διοικητικών δομών του κράτους.

Όταν λόγω οικονομικών και άλλων προβλημάτων οι Βρετανοί παραχώρησαν τη θέση τους στις ΗΠΑ το 1947, η ανοικοδόμηση της χώρας έγινε δυνατή με την αμερικάνικη χρηματοδότηση από το σχέδιο Μάρσαλ (Marshall plan), στα πλαίσια της πολιτικής Τρούμαν (Truman Doctrine) για τον περιορισμό της επιρροής της Σοβιετικής Ένωσης. Προϋπόθεση για την ομαλή ροή της βοήθειας και των δανείων ήταν η εφαρμογή αυστηρών (λογιστικών και άλλων) ελέγχων στους οργανισμούς και τις ιδιωτικές εταιρείες που λάμβαναν τα σχετικά ποσά. Για το σκοπό αυτό, με βάση μια συμφωνία του 1948 με το ελληνικό κράτος, οι Αμερικανοί συνέχισαν να χρησιμοποιούν τους Βρετανούς ορκωτούς λογιστές. Επιπλέον, προβλέφθηκε ότι οι Βρετανοί ελεγκτές θα

βοηθούσαν στη δημιουργία ενός Σώματος Ορκωτών Λογιστών, η λειτουργία του οποίου θεωρείτο απαραίτητη, καθώς και στην εκπαίδευση νέων λογιστών και ελεγκτών, ώστε να αποκτήσουν αυτοί τις απαιτούμενες γνώσεις και ικανότητες.

Το έτος 1949 η ελληνική κυβέρνηση συνέστησε επιτροπή με σκοπό την υποβολή προτάσεων για τη δημιουργία Σώματος Ορκωτών Λογιστών. Στην επιτροπή συμμετείχε η ομάδα των Βρετανών ορκωτών λογιστών και Έλληνες ανώτεροι κρατικοί λειτουργοί. Ωστόσο, η επιτροπή είχε δυσκολία να καταλήξει σε κοινές προτάσεις, καθώς οι Βρετανοί σύμβουλοι πρότειναν το Σώμα αυτό να δημιουργηθεί με βάση το αγγλο-σαξονικό μοντέλο της ελεύθερης αγοράς, ενώ οι Έλληνες τεχνοκράτες προτιμούσαν το επάγγελμα να είναι υπό κρατική εποπτεία, δεδομένης και της αποτυχίας προηγούμενων προσπαθειών. Οι συμβιβαστικές προτάσεις που τελικά υπέβαλε η επιτροπή τον Μάρτιο του 1952 δεν κρίθηκαν αρκετά φιλελεύθερες από το νέο Υπουργό Συντονισμού, Σ. Μαρκεζίνη, ο οποίος ζήτησε από τους Βρετανούς να υποβάλουν ξεχωριστά τις δικές τους προτάσεις. Πράγματι, οι Βρετανοί υπέβαλαν νέες προτάσεις τον Ιανουάριο του 1953 για τη δημιουργία ενός αυτοδιοικούμενου Σώματος ελεύθερου από κρατική εποπτεία (free market model). Με βάση τις προτάσεις αυτές προετοιμάστηκε σχετικό νομοσχέδιο τον Ιούλιο του 1954. Ωστόσο, στα τέλη του ίδιου έτους, ο Σ. Μαρκεζίνης αντικαταστάθηκε στο Υπουργείο Συντονισμού από τον Παναγή Παπαληγούρα. Ο νέος υπουργός, αλλά και άλλα συναρμόδια μέλη της κυβέρνησης, διαφωνούσαν με το νομοσχέδιο, καθώς προτιμούσαν το Σώμα να είναι υπό κρατική εποπτεία. Οι απόψεις αυτές τελικά υπερίσχυσαν και στις 21 Απριλίου 1955 ψηφίστηκε από τη Βουλή το Νομοθετικό Διάταγμα 3329/1955 με το οποίο γεννήθηκε το ελληνικό ελεγκτικό επάγγελμα.

Μια εξήγηση για την τελική υπερίσχυση της άποψης υπέρ του κρατικού ελέγχου του ελεγκτικού επαγγέλματος κατά την ίδρυση του ΣΟΛ είναι ότι η μορφή αυτή διευκόλυνε το κράτος στην εξυπηρέτηση των στρατηγικών του στόχων και πολιτικών. Μ' έναν ημικρατικό ελεγκτικό φορέα για τις ιδιωτικές εταιρείες, το κράτος μπορούσε να αντιμετωπίσει καλύτερα τα οξύτατα δημοσιονομικά προβλήματα και υψηλά επίπεδα φοροδιαφυγής. Μια δεύτερη εξήγηση είναι ότι οι μεγάλες δυνάμεις της εποχής, η Βρετανία και κυρίως οι ΗΠΑ, δε ζήτησαν από την Ελλάδα να ακολουθήσει το δικό τους μοντέλο στην οργάνωση του επαγγέλματος. Αυτό με τη σειρά του μπορεί να οφείλεται σε δύο λόγους. Ο ένας είναι ότι πιθανόν να έκριναν ότι το ελεγκτικό επάγγελμα υπό κρατική κηδεμονία και έλεγχο θα ήταν πιο αποτελεσματικό στις συνθήκες στις οποίες βρισκόταν η Ελλάδα την εποχή εκείνη. Ο άλλος, συμπληρωματικός, λόγος είναι ότι το διεθνές λογιστικό-ελεγκτικό επάγγελμα στις δεκαετίες του 1940 και 1950 δεν είχε διεθνοποιηθεί ούτε είχε τη δύναμη που σταδιακά απόκτησε στις επόμενες δεκαετίες για να μπορεί να επηρεάζει εθνικές κυβερνήσεις για την προώθηση των συμφερόντων του στο διεθνές σκηνικό. Και

πράγματι, σχετική ιστορική έρευνα δεν εντόπισε στοιχεία περί αναμίξεως επαγγελματικών ενώσεων ελεγκτών της Μ. Βρετανίας ή των ΗΠΑ προς υποστήριξη του μοντέλου οργάνωσης του ελληνικού επαγγέλματος που πρότειναν οι Βρετανοί ορκωτοί λογιστές-σύμβουλοι της ελληνικής κυβέρνησης.

Είναι γεγονός ότι ο ιδρυτικός νόμος του ΣΟΛ (άρθρο 6) προέβλεπε τη σταδιακή μετατροπή του ΣΟΛ σ' έναν αυτοδιοικούμενο οργανισμό, με τη συμμετοχή περισσότερων ορκωτών λογιστών στο Εποπτικό Συμβούλιο (ΕΣ). Επίσης, με το νόμο 4107/1960 (άρθρο 7) προβλέφθηκε σαφώς η προοπτική απελευθέρωσης του επαγγέλματος με την παροχή δυνατότητας για δημιουργία ανεξάρτητων γραφείων ορκωτών λογιστών. Και οι δύο όμως ρυθμίσεις που εισήχθησαν με επίμονες προσπάθειες των Βρετανών συμβούλων μέχρι τις αρχές της δεκαετίας του 1990 δεν υλοποιήθηκαν από τις εκάστοτε κυβερνήσεις, με δεδομένη την αρνητική στάση των μελών της ηγεσίας του ΣΟΛ.

4.2 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)¹⁸

Στην χώρα μας υπάρχει μια εθνική εποπτική αρχή του Λογιστικού και Ελεγκτικού επαγγέλματος και αυτή είναι η ΕΛΤΕ. Εποπτεύει τον Λογιστικό Θεσμό μέσω του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), τον Ελεγκτικό Θεσμό μέσω του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ) και το επάγγελμα στο σύνολό του μέσω της Επιτροπής Επαγγελματικών Εξετάσεων (ΕΕΕ). Λειτουργεί κατ' εφαρμογή της κοινοτικής νομοθεσίας¹⁹ και διέπεται από τον ν3693/2008 (εναρμόνιση της νομοθεσίας περί υποχρεωτικών ελέγχων με την οδηγία 2006/43ΕΚ), τον ν3142/2003 (Ιδρυτικό νόμο) και το Π.Δ. 74/2009 (οργανισμός της ΕΛΤΕ). Είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου και η λειτουργία της εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών.

Είναι αρμόδια για την θέσπιση και την εποπτεία της ορθής και αποτελεσματικής εφαρμογής των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Επίσης, ελέγχει και τη συμμόρφωση των νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

4.2.1 Εποπτεία του επαγγέλματος

Η ΕΛΤΕ εποπτεύει όλες τις πτυχές για την άσκηση του επαγγέλματος του νόμιμου ελεγκτή (επαγγελματικές εξετάσεις, πρακτική άσκηση, χορήγηση άδειας άσκησης του επαγγέλματος, πειθαρχική διαδικασία). Επιπλέον, τηρεί το δημόσιο μητρώο των νόμιμων ελεγκτών λογιστών και

1 8 <http://elte.org.gr>

1 9 Οδηγία 2006/43ΕΚ, 8^η ελεγκτική οδηγία

των ελεγκτικών γραφείων που λειτουργούν στην Ελλάδα. Ως εθνική εποπτική αρχή, συνάπτει διμερείς και λεπτομερείς σχέσεις με άλλες εθνικές και διεθνείς εποπτικές αρχές για την διευκόλυνση της ανταλλαγής πληροφοριών.

4.2.2 Τρόπος λειτουργίας και αρμοδιότητές της ΕΛΤΕ

Η ΕΛΤΕ διοικείται από το Διοικητικό Συμβούλιο και ασκεί τα καθήκοντά της μέσω της Εκτελεστικής Επιτροπής και των επιμέρους εποπτικών συμβουλίων όπως προαναφέρθηκαν στην εισαγωγή του κεφαλαίου. Το Διοικητικό Συμβούλιο (ΔΣ) της ΕΛΤΕ είναι επταμελές και αποτελείται από τον Πρόεδρο, δύο Αντιπροέδρους και τέσσερα μέλη. Η θητεία είναι τριετής.

Αρμοδιότητες του:

- ❖ Χαράζει τη γενική πολιτική, στρατηγική και προτεραιότητες
- ❖ Εκδίδει Κανονιστικές Πράξεις σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία
- ❖ Συντάσσει τον προϋπολογισμό και παρακολουθεί την υλοποίησή του
- ❖ Επιβλέπει το έργο των επιμέρους συμβουλίων και υπηρεσιών
- ❖ Εισηγείται μεταβολές στην οργανωτική δομή της ΕΛΤΕ
- ❖ Επιβλέπει την αποτελεσματικότητα και διαφάνεια λειτουργίας της ΕΛΤΕ και των επιμέρους συμβουλίων της
- ❖ Αξιολογεί σε ετήσια βάση, την αποδοτικότητα και πρόοδο του έργου της ΕΛΤΕ και συντάσσει σχετική απολογιστική έκθεση επί των ετήσιων δραστηριοτήτων της

Όσον αφορά την Εκτελεστική Επιτροπή, αυτή αποτελείται από τον Πρόεδρο και δύο Αντιπροέδρους της ΕΛΤΕ.

Οι αρμοδιότητες της Εκτελεστικής Επιτροπής είναι οι εξής:

- ❖ Εκτελεί τις αποφάσεις του ΔΣ της ΕΛΤΕ
- ❖ Αναθέτει για μελέτη στο ΣΛΟΤ και στο ΣΠΕ, θέματα της αρμοδιότητάς τους
- ❖ Ασκεί διοικητική εποπτεία στο ΣΟΕΛ και τους λοιπούς επαγγελματικούς φορείς ελεγκτών και λογιστών
- ❖ Αξιολογεί τα πορίσματα της διαχείρισης του ΣΟΕΛ και των λοιπών επαγγελματικών φορέων των ελεγκτών και λογιστών

- ❖ Εκπροσωπεί την ΕΛΤΕ στη συνεργασία της με τα αρμόδια όργανα στην Ελλάδα και το εξωτερικό, για την πρόληψη και την καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες

4.2.3 Πειθαρχικός έλεγχος και κυρώσεις από την ΕΛΤΕ

Με το σχέδιο νόμου «Ενσωμάτωση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ, Θέματα κρατικών ενισχύσεων, Αναμόρφωση Οργανισμού ΝΣΚ, ΕΛΤΕ και άλλες διατάξεις» επιδιώκεται η ρύθμιση διοικητικών και οργανωτικών θεμάτων αρμοδιότητας του Υπουργείου Οικονομικών. Μεταξύ άλλων στο εν λόγω νομοσχέδιο περιέχονται διατάξεις σχετικές με την εποπτεία των ορκωτών ελεγκτών του ποιοτικούς ελέγχους αλλά και αναβάθμισης του ρόλου της ΕΛΤΕ. Επιχειρείται η αναμόρφωση της πειθαρχικής διαδικασίας των Ελεγκτών και η ενίσχυση της λειτουργικής αυτονομίας και ανεξαρτησίας της ΕΛΤΕ, προκειμένου να διασφαλιστεί η έγκαιρη και αδιακόλυτη εκπλήρωση των αρμοδιοτήτων της.

Έτσι, όταν υπάρχει παράβαση ο νόμος δίνει την αρμοδιότητα στο Δ.Σ της ΕΛΤΕ να επιβάλλει τις ακόλουθες πειθαρχικές κυρώσεις:

- Επίπληξη.
- Σύσταση λήψης συγκεκριμένων μέτρων για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης του ελεγχόμενου προσώπου με την κείμενη νομοθεσία, εντός εύλογης προθεσμίας που τάσσεται στο ελεγχόμενο πρόσωπο. Τυχόν μη συμμόρφωση του ελεγχόμενου προσώπου προς σύσταση του Δ.Σ της ΕΛΤΕ συνιστά αυτοτελές πειθαρχικό παράπτωμα.
- Προσωρινή απαγόρευση διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων επί των ατομικών ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, καθώς και άλλων οντοτήτων, όπως αυτές καθορίζονται με απόφαση του Δ.Σ της ΕΛΤΕ, για χρονικό διάστημα από έναν (1) έως δώδεκα (12) μήνες.
- Πρόστιμο ύψους έως 1.000.000 ευρώ. Σε περίπτωση υποτροπής, το Δ.Σ της ΕΛΤΕ δύναται να επιβάλλει πρόστιμο ύψους έως 2.000.000 ευρώ. Ειδικώς, στην περίπτωση επιβολής προστίμου σε νομικό πρόσωπο που έχει δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων, το επιβαλλόμενο πρόστιμο δύναται να ανέλθει έως ποσού ίσου με το δεκαπλάσιο της αμοιβής που τιμολογήθηκε στην ελεγχόμενη οντότητα κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης κατά την οποία τελέσθηκε η παράβαση και προέρχεται από κάθε είδους ελεγκτική εργασία.
- Προσωρινή αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας για χρονικό διάστημα έως δύο (2) έτη.

- Οριστική αφαίρεση της επαγγελματικής άδειας και διαγραφή από το Μητρώο Ελεγκτών

4.3 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.)²⁰

Στην χώρα μας, για να ασκήσει από κάποιος το ελεγκτικό επάγγελμα πρέπει να είναι εγγεγραμμένος στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ). Έτσι, ωφέλιμο είναι να γίνει αναφορά σε αυτό.

4.3.1 Ο σκοπός του Σ.Ο.Ε.Λ.

Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων 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 αναγνωρισμένα Ελεγκτικά Πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

4.3.2 Οι αρμοδιότητες του Σ.Ο.Ε.Λ.

Το Σ.Ο.Ε.Λ. είναι αρμόδιο για την τήρηση μητρώου ελεγκτών όλων των βαθμίδων που είναι φορείς διενέργειας του ελέγχου.

Επιπλέον, το ΣΟΕΛ με σχετική απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών έχει αναλάβει την οργάνωση και την εκτέλεση των επαγγελματικών εξετάσεων για την απόκτηση της άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή (νόμιμου Ελεγκτή). Οι εξετάσεις αυτές διενεργούνται από πενταμελή Εξεταστική Επιτροπή, διοριζόμενη με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και τελούν υπό την εποπτεία και τον έλεγχο της ΕΛΤΕ. Επίσης, με Κανονιστική πράξη της ΕΛΤΕ έχει ανατεθεί στο ΣΟΕΛ η τήρηση του δημόσιου μητρώου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Τονίζεται ότι σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο, το επάγγελμα στην Ελλάδα ασκείται μόνο υπό εταιρική μορφή. Δηλαδή, οι Ορκωτοί Λογιστές δεν μπορούν να ασκήσουν το επάγγελμα ατομικά και πρέπει να συστήσουν εταιρεία.

4.3.3 Οι βαθμίδες των μελών

Τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. κατατάσσονται σε τέσσερις (4) βαθμίδες

2 0 Καραμάνης Κων/νος, ... ο.π., Ενότητα 3.6. Οργάνωση και τρόπος λειτουργίας του Σ.Ο.Ε.Λ., Σελ. 111 και <http://www.soel.gr>

- ✓ Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
- ✓ Δόκιμος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
- ✓ Επίκουρος Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
- ✓ Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής έχει πλήρη δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του μέλους του Σ.Ο.Ε.Λ. και ασκεί ελεύθερα και υπό προσωπική ευθύνη τις ελεγκτικές εργασίες. Στο ελεγκτικό έργο ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής επικουρείται από τους Επίκουρους, Δόκιμους και Ασκούμενους. Όλα τα πρόσωπα ενεργούν πάντα επ' ονόματι, υπ' ευθύνη του και για λογαριασμό του.

Ο Ασκούμενος αποτελεί εισαγωγική βαθμίδα του επαγγέλματος. Τα κριτήρια εισαγωγής στο επάγγελμα καθορίζουν οι ίδιες οι ελεγκτικές εταιρείες. Δεδομένες απαιτήσεις είναι η κατοχή πτυχίου οικονομικών, εμπορικών ή βιομηχανικών σπουδών. Διορίζεται στην επόμενη βαθμίδα του Δόκιμου αφού ασκήσει ελεγκτικό έργο για δύο (2) χρόνια και έχει επιτύχει στις προβλεπόμενες από το Π.Δ. 226/1992 επαγγελματικές εξετάσεις. Ως Δόκιμος αφού ασκήσει ελεγκτικό έργο τουλάχιστον διετίας (2) και έχει επιτύχει στις εξετάσεις της επόμενης ενότητας προάγεται στη βαθμίδα του Επίκουρου. Στην βαθμίδα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή διορίζεται, αφού ασκήσει έργο επί τριετίας (3) και επιτύχει στις εξετάσεις της ενότητας Γ'.

Πίνακας 5: Η εξέλιξη των μελών του ΣΟΕΛ 1994-2004, με ανάλυση ανά βαθμίδα

ΒΑΘΜΙΔΕΣ	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Ασκούμενοι ΟΕΛ	36	145	206	206	403	490	747	787	733	627	564
Δόκιμοι ΕΟΛ	200	139	79	79	51	72	98	182	278	335	358
Επίκουροι ΟΕΛ	246	172	134	172	46	78	39	40	50	121	212
ΟΕΛ	268	345	407	390	486	483	520	509	511	508	508
ΣΥΝΟΛΟ	750	801	826	910	986	1.123	1.404	1.518	1.572	1.591	1.675

Πηγή: Ετήσιος Ισολογισμός ΣΟΕΛ 2004

4.4 Στοιχεία για το Επάγγελμα στην Ελλάδα

4.4.1 Στοιχεία των ελεγκτικών εταιρειών

Σύμφωνα με το Συγκεντρωτικό Μητρώο Ελεγκτικών Γραφείων που δημοσιεύεται από την ΕΛΤΕ τα ελεγκτικά γραφεία που λειτουργούν και παρέχουν υπηρεσίες στην Ελλάδα είναι αυτή τη στιγμή στο σύνολό τους σαράντα τρία (43). Από όλα αυτά τα γραφεία μόνο ένα λειτουργεί ως παράρτημα εταιρείας από τρίτη χώρα και είναι αυτό της «Grand Thornton». Οι υπόλοιπες εταιρείες, είτε είναι Ελληνικές και ιδρύθηκαν στη χώρα μας είτε είναι οι διεθνείς που λειτουργούν στην Ελλάδα μέσω του franchising (ακόμα και οι «Big 4»). Στην νομική τους μορφή, όλες οι εταιρείες πλην μίας, που λειτουργεί ως Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ksi Greece), λειτουργούν ως Ανώνυμες Εταιρείες.

4.4.2 Στοιχεία για ορκωτούς ελεγκτές

Σύμφωνα με το Μητρώο Νόμιμων Ελεγκτών που δημοσιεύεται, επίσης, από την ΕΛΤΕ το ελεγκτικό επάγγελμα στην χώρα μας ασκείται νόμιμα από 1.040 ανώνυμα πρόσωπα. Βέβαια, ο αριθμός των ελεγκτών λογιστών είναι μεγαλύτερος από αυτόν καθώς δύο ή περισσότεροι ελεγκτές προσφέρουν τις υπηρεσίες τους υπό τη σκέπη μίας ανώνυμης εταιρείας ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Δυστυχώς, αναλυτικά στοιχεία για τον αριθμό τους δεν παρέχονται από κάποιον φορέα.

4.4.3 Η αμοιβή των ελεγκτών ²¹

Οι ελεγκτές αμείβονται πάντα από την εταιρεία. Η αμοιβή ορίζεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης που τους διορίζει.

Η απόφαση αρ. Κ2-14054/ΦΕΚ 76/1-2-2000 ορίζει ότι τα ελάχιστα όρια αμοιβής για τον καθένα από τους ελεγκτές των Α.Ε. έχουν ως εξής:

- ◆ ποσοστό 0,40% επί του κύκλου εργασιών και μέχρι το ποσό των 586.940 ΕΥΡΩ
- ◆ ποσοστό 0,30% επί του κύκλου εργασιών και για το ποσό από 586.941 ΕΥΡΩ μέχρι 880.410 ΕΥΡΩ
- ◆ ποσοστό 0,25% επί του κύκλου εργασιών για το ποσό από 880.411 ΕΥΡΩ μέχρι 1.760.821 ΕΥΡΩ
- ◆ ποσοστό 0,20% επί του κύκλου εργασιών για το ποσό πέραν των 1.760.822 ΕΥΡΩ

2 1 <http://www.taxheaven.gr>

Η αμοιβή για κάθε έναν από τους ελεγκτές δεν μπορεί να είναι κατώτερη του ποσού των 147 ΕΥΡΩ.

Η υπέρ του ΟΕΕ παρακράτηση επί της αμοιβής των ελεγκτών καθορίζεται σε ποσοστό 10%.

4.4.4 Επαγγελματική αποκατάσταση

Σύμφωνα με δελτίο τύπου (το 2010) από το Παγκόσμιο Σώμα Ορκωτών Λογιστών & Ελεγκτών η επαγγελματική αποκατάσταση του επαγγέλματος του Ο.Ε.Λ. είναι αρκετά ευοίωνη. Το δελτίο τύπου αναφέρει χαρακτηριστικά:

13 Μαΐου 2010

ΔΕΛΤΙΟ ΤΥΠΟΥ

Μεγάλη ζήτηση για ορκωτούς λογιστές και ελεγκτές στην Ελλάδα παρά την οικονομική κρίση και την ανεργία

Εμφανή άνοδο στη ζήτηση για ορκωτούς λογιστές από την αγορά εργασίας παγκοσμίως έδειξε ο ετήσιος απολογισμός του ACCA (Παγκόσμια Σώμα Ορκωτών Λογιστών & Ελεγκτών). Το ACCA, συνεχίζει να βλέπει ανάπτυξη στα μέλη και τους αριθμούς σπουδαστών, γεγονός που αντανακλά την ανάγκη για επαγγελματίες λογιστές, ιδίως μέσα στο πλαίσιο των παγκόσμιων οικονομικών συνθηκών με την παγκόσμια οικονομική ύφεση και η εφαρμογή Νέων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

[...]

Αυτή τη στιγμή στην Ελλάδα υπάρχουν 276 τιτλούχοι ACCA και 2.000 φοιτητές, ενώ η ζήτηση από εταιρίες για τα τμήματα της οικονομικής διεύθυνσης, της ελεγκτικής και υψηλών τραπεζικών στελεχών είναι πολύ μεγαλύτερη. Αυτό σημαίνει ότι η ελληνική αγορά ζητάει πιστοποιημένα στελέχη για να καλύψει τις ανάγκες της και έτσι οι πιστοποιημένοι επαγγελματίες ACCA αποκτούν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και έχουν αξιοσημείωτη επαγγελματική εξέλιξη. Πάνω από 100 εταιρίες επιχορηγούν προγράμματα στελεχών τους προκειμένου να πιστοποιηθούν στα συγκεκριμένα επαγγέλματα.

Η Helen Brand, Διευθύνουσα Σύμβουλος του ACCA επισημαίνει ότι: «Αυτή η υγιής ανάπτυξη έρχεται κατά τη διάρκεια οικονομικά δύσκολων καιρών. Αυτό δείχνει ότι το χρηματοοικονομικό

επάγγελμα είναι ένας ελκυστικός τομέας για να ξεκινήσει ένας εργαζόμενος και να κάνει ακόμη και διεθνή καριέρα. Οι δεξιότητες των λογιστών είναι πιο σημαντικές από ποτέ, για να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη στην παγκόσμια οικονομία, για να βοηθηθούν οι μεγάλες και μικρές επιχειρήσεις στη διαχείριση του κόστους και στην επίτευξη αειφόρου ανάπτυξης».

ΤΕΛΟΣ²²

Καθίσταται σαφές, λοιπόν, ότι οι αριθμοί και τα στατιστικά που αναφέρθηκαν στις προηγούμενες ενότητες είναι λογικό να αυξάνονται διαρκώς με θετικό πρόσημο και επιβεβαιώνεται η αισιοδοξία για σίγουρη αποκατάσταση στο συγκεκριμένο επάγγελμα. Ίσως ένα από τα ελάχιστα επαγγέλματα στις μέρες μας που αντέχει και ακμάζει.

Τέλος, αξίζει να προστεθεί άλλο ένα πειστήριο αυτού του επιχειρήματος.

Η έκθεση αξιολόγησης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για το ελληνικό πρόγραμμα σταθερότητας κατέγραψε δεκατέσσερα επαγγέλματα (μέσα σε αυτά και το ελεγκτικό επάγγελμα) που μετά την απελευθέρωσή τους προσέλκυσαν περισσότερους εργαζόμενους με αποτέλεσμα να αυξηθεί ο αριθμός των απασχολουμένων σε αυτά κατά τη διάρκεια της κρίσης. Επικαλούμενη στοιχεία από τον σχετικό κατάλογο παρακολούθησης του υπουργείου Οικονομικών, διαπιστώνει πως την τριετία 2011-2013 και ενώ η ανεργία εκτοξεύονταν σε πρωτοφανή επίπεδα στην Ελλάδα, οι εργαζόμενοι σε μια σειρά επαγγελμάτων όπως των ενεργειακών επιθεωρητών, των εργασιακών συμβούλων, των γεωτεχνικών, των φοροτεχνικών, των λογιστών, των εκτελωνιστών, των ορκωτών εκτιμητών, των ταξιδιωτικών πρακτόρων κ.ά, αυξήθηκαν, έστω και ελάχιστα και, από 112.707 άτομα το 2011 έφτασαν στο τέλος του 2013 σε 126.539.

2 ² <http://www.mypublics.com/>

Αριθμός εργαζομένων

	2011	2012				2013			
		Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4
Ελεγκτές	983	1,049	1,050	1,050	1,050	1,012	1,037	1,037	1,037
Ελεγκτικές εταιρείες	28	39				42			
Λογιστές φοροτεχνικοί	66,072	68,212				68,849	69,507	70,293	
Ενεργειακοί επιθεωρητές	5,453	5,466	7,763	8,250	8,412	8,479	8,505	9,292	
Ενεργειακοί επιθεωρητές θέρμανση	3,598	3,598	5,339	5,708	5,822	5,872	5,892	6,033	
Ενεργειακοί επιθεωρητές κλιματισμός	3,370	3,371	5,071	5,439	5,552	5,600	5,620	5,735	
Ταξιδιωτικοί πράκτορες	4,105	4,094	4,128	4,124	4,079	4,107	4,235	4,279	4,328
Ξεναγοί	1,904	1,909	1,913	1,915	1,915	1,916	1,920	1,990	1,997
Εργασιακοί σύμβουλοι-εταιρείες	93	95	88	89	89	89	86	86	85
Εκτελωνιστές	2,369	2,211				2,108			
Κτηματομεσίτες	5,050	5,066	5,047	5,039	4,986	5,001	5,015	5,029	5,053
Αναλογιστές	74	74	77	77	77	77	81	81	81
Ορκωτοί εκτιμητές		11	11	11	11	9	81	158	201
Γεωτεχνικοί	19,597	19,518	19,705	19,844	19,952	20,089	20,198	20,296	

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Ύστερα από τα παραπάνω στοιχεία που αναλύθηκαν επακριβώς, τις αναλύσεις και τις επεξηγήσεις που διατυπώθηκαν πιστεύω ότι δόθηκε μια πολύ καλή εικόνα για τον οποιοδήποτε αναγνώστη που ενδιαφέρεται να ασχοληθεί με επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και ακόμα σε εκείνους που ενδιαφέρονται απλά να ενημερωθούν. Βεβαίως, υπάρχουν αρκετές λεπτομέρειες του επαγγέλματος όσων αφορά τον τρόπο και το εύρος των εργασιών και αρμοδιοτήτων του ελεγκτή που δεν αναφέρθηκαν επακριβώς, ωστόσο, ο αναγνώστης μπορεί εύκολα να αναζητήσει περαιτέρω ενημέρωση στις πηγές που παρατίθενται στις υποσημειώσεις. Παρόλα αυτά, όπως έχει ήδη προαναφερθεί, πιστεύω πως εκτέθηκαν τα σημαντικότερα σημεία του θέματος.

Συμπερασματικά, έχω την πεποίθηση ότι αναδείχτηκε η σπουδαιότητα ενός πολύπλοκου επαγγέλματος, με πολύ σημαντικό ρόλο στις διεθνείς εξελίξεις τις οικονομίας καθώς η αναγκαιότητα των ημερών μας για αποκατάσταση της εμπιστοσύνης στην παγκόσμια οικονομία δείχνει μεγαλύτερη από ποτέ. Έτσι, μπορούμε να πούμε ότι οι δεξιότητες των λογιστών και ειδικότερα των ελεγκτών είναι αναγκαίες για να βοηθηθούν οι μεγάλες και μικρές επιχειρήσεις στη διαχείριση του κόστους και στην επίτευξη της συνεχής ανάπτυξης κάτι που θα ωφελήσει την κοινωνία μας που στενάζει οικονομικά.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ / ΠΗΓΕΣ

- Κ. Κάντζος & Α. Χονδράκη, 2006, Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλη
- Καραμάνης Κων/νος, 2008, Σύγχρονη Ελεγκτική, Έκδοση Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών. Εταιρεία Ο.Π.Α. Α.Ε.
- <http://www.soel.gr>
- <http://www.randstad.gr>
- <http://www.findthebest.com>
- <http://www.accountancyage.com>
- <http://elte.org.gr>
- <http://www.mypublics.com/>
- <http://www.capital.gr/>
- <http://www.taxheaven.gr>