



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ:
ΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
ΤΟΥ ΘΕΣΜΟΥ ΚΑΙ ΕΚΤΑΣΗ ΤΩΝ ΕΥΘΥΝΩΝ
ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑΣ ΤΟΥΣ.»**



ΑΛΕΞΟΠΟΥΛΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΑΜ 10065

ΠΟΥΛΩΝΗ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ ΑΜ 10183

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΚΑΜΠΟΥΡΗ ΜΑΡΙΑ

ΠΑΤΡΑ 2013



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«THE PROFESSION OF AUDITOR
ACCOUNTANT: THE FRAMEWORK OF THE
MODERN OPERATION OF THE INSTITUTION
AND EXTENT OF THE JURISDICTION OF ITS
LIABILITY»**

ΑΛΕΞΟΠΟΥΛΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΑΜ 10065

ΠΟΛΥΖΩΗ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ ΑΜ 10183

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΚΑΜΠΟΥΡΗ ΜΑΡΙΑ

ΠΑΤΡΑ 2013

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με την παρούσα εργασία προσπαθήσαμε να αναδείξουμε την σημασία και τον ρόλο του ορκωτού λογιστή στην κοινωνία μας σήμερα.

Στις ημέρες μας με τα τόσο μεγάλα οικονομικά προβλήματα, ο λογιστής αλλά και ο ορκωτός λογιστής αποκτάει μεγαλύτερη σημασία τόσο για την επιχείρηση , αλλά και για την κοινωνία γενικότερα. Παράλληλα με την δημοσίευση των αποτελεσμάτων μέσα από το προσάρτημα, δίνετε η δυνατότητα σε όσους επιθυμούν να έχουν μια σαφή εικόνα για την πορεία της επιχείρησης και τον τρόπο απεικόνισης των οικονομικών της στοιχείων.

Η εργασία μας έχει χωριστεί σε δυο ενότητες όπου στην μεν πρώτη γίνεται αναφορά σε θεωρητικά θέματα σχετικά με τον ρόλο του λογιστή και της ελεγκτικής γενικότερα, ενώ στην δεύτερη έχουμε δημιουργήσει ένα ερωτηματολόγιο για να μπορέσουμε να έχουμε ποιο σαφή εικόνα για την σημασία και τον ρόλο του.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	5
ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	5
1.1 Ορισμός λογιστικής	5
1.2 Σκοποί της Λογιστικής.....	6
1.3 Διακρίσεις της Λογιστικής.....	7
1.4 Η λογιστική στην αρχαία Ελλάδα.....	7
1.5 Τα πρώτα «εμπορικά εγχειρίδια» στον ελλαδικό χώρο.....	9
1.6 Η δημιουργία της τάξης των λογιστών.....	10
1.7 Η περίοδος 1950 – 1975. η διασύνδεση λογιστικής και φορολογίας.....	10
1.8 Οι ορκωτοί λογιστές	11
1.9 Η περίοδος 1975 – 1999	14
1.10 Κατοχύρωση και εξέλιξη του λογιστικού επαγγέλματος	15
1.11 Η σημασία της Λογιστικής στην Διοίκηση των επιχειρήσεων	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	18
ΛΟΓΙΣΤΗΣ – ΑΔΕΙΕΣ – ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	18
2.1 Ορισμός Λογιστή – Φοροτεχνικού	18
2.2 Άδειες άσκησης επαγγέλματος	19
2.3 Νομοθέσια σχετικά με τον Έλληνα Λογιστή	24
2.4 Κυρώσεις σε βάρος του λογιστή.....	26
2.4.1 Ευθύνες και κυρώσεις σε βάρος του λογιστή από φορολογικές διατάξεις.....	26
2.4.2 Ευθύνες και κυρώσεις σε βάρος του λογιστή από ποινικές διατάξεις 27	
2.4.3 Ευθύνες και κυρώσεις σε βάρος του λογιστή από άλλες διατάξεις..	30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	31
ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ	31
3.1 Έννοια ελεγκτικής.....	31
3.2 Σκοπός ελεγκτικής	33
3.3 Διακρίσεις ελέγχων.....	33
3.3.1 Εξωτερικός έλεγχος	34
3.3.2 Εσωτερικός έλεγχος	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	36
ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ	36
4.1 Ο Ρόλος του ορκωτού Λογιστή	36
4.2 Θεμελιώδεις αρχές ελεγκτικού επαγγέλματος.....	38
4.3 Προσόντα του Ελεγκτή.....	39
4.4 Ο ρόλος του ορκωτού λογιστή σήμερα σε σχέση με το παρελθόν.....	40
4.5 Πλεονεκτήματα από την χρησιμοποίηση Ορκωτών Λογιστών.....	41

4.6	Έργο ορκωτών λογιστών	42
4.7	Ασυμβίβαστα - Περιορισμοί.....	44
4.8	Σκοπός του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.....	47
4.9	Η απελευθέρωση του επαγγέλματος και η ίδρυση του ΣΟΕΛ, 1992.....	48
4.10	Νομική ευθύνη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών	50
5.1	Ευθύνη των ελεγκτών στην Ελλάδα.....	53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....		55
ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΚΑΝΔΑΛΑ.....		55
5.1	Η περίπτωση της Enron	55
5.2	Η περίπτωση της WorldCom.....	57
5.3	Η περίπτωση της Global Crossing.....	60
5.4	Η περίπτωση Royal Ahold.....	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....		64
Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ		64
6.1	Γενικά στοιχεία	64
6.2	Πρωτογενή έρευνα.....	64
6.3	Επιλογή εταιρειών δείγματος.....	64
6.4	Χαρακτηριστικά δείγματος.....	65
6.5	Σχεδιασμός ερωτηματολογίου	65
6.6	Ανάλυση δεδομένων	65
6.7	Επίλογος.....	65
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.....		66
ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΜΑΣ.....		66
7.1	Εισαγωγή.....	66
7.2	Αποτελέσματα έρευνας.....	66
7.3	Γενικά συμπεράσματα έρευνας	76
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ		78
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....		80

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

1.1 Ορισμός λογιστικής

Σύμφωνα με τον A.I.C.P.A. (American Institute of Certified Public Accountants) ως λογιστική ορίζεται η τεχνική της καταχώρησης, ταξινόμησης, συνοπτικής παρουσίασης, κατά εύληπτο τρόπο και σε χρηματικές μονάδες, συναλλαγών και γεγονότων που είναι εν μέρει τουλάχιστον χρηματοοικονομικού χαρακτήρα και της επεξηγήσεως των αποτελεσμάτων από αυτά (A.I.C.P.A., 1941)

Τις προηγούμενες δεκαετίες η λογιστική εστιαζόταν κυρίως στην ανάλυση του μηχανισμού της διπλογραφικής, του τρόπου λειτουργίας, συσχετισμού και συνδεσμολογίας των διαφόρων λογαριασμών, της θέσης τους στο λογιστικό σύστημα, στη διαδικασία και τεχνική της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Η χρησιμοποίηση εξελιγμένων μηχανογραφικών μέσων, απεγκλώβισε πλέον τη λογιστική από το μηχανιστικό μέρος της και έδωσε τη δυνατότητα διεύρυνσης του πεδίου της. Σήμερα, η λογιστική έχει να κάνει με τη διατύπωση ενός σώματος γενικών αρχών και την ανάλυση εννοιών, όρων και μεθόδων.

Πρακτικούς κανόνες για τη λειτουργία του λογιστικού επαγγέλματος προσφέρουν τα λογιστικά πρότυπα που μεταβάλλονται συνεχώς, καθώς άλλα διαγράφονται και άλλα προστίθενται. Τα λογιστικά πρότυπα είναι κανόνες τους οποίους πρέπει να ακολουθεί κάθε επιχείρηση.

Σύμφωνα με τον T. Baxter, τα λογιστικά πρότυπα συνήθως αποτελούνται από τρία μέρη:

1. την περιγραφή του προβλήματος που αντιμετωπίζουν
2. την ανάλυση των πιθανών λύσεων, πιθανότατα με εξερεύνηση της βιβλιογραφίας και

3. την προτεινόμενη λύση

Το άνοιγμα των κεφαλαιαγορών σήμερα, έχει καταστήσει αναγκαία και υποχρεωτική την εφαρμογή Λογιστικών Προτύπων από όλες τις επιχειρήσεις, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι επιχειρήσεις μπορούν πλέον, λόγω του ανοίγματος των κεφαλαιαγορών και των χρηματαγορών, να καταφύγουν σε δανεισμό αναζητώντας τόσο εγχώρια όσο και ξένα κεφάλαια. Ως εκ τούτου, οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων γίνονται αντικείμενο εξέτασης σε διαφορετικές χώρες, όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες, με βάση τους οποίους γίνεται η μέτρηση της περιουσίας και του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητάς τους.

Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται από διάφορες επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εξασφαλίζουν να είναι περιορισμένο το εύρος και η ποικιλία των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές, σχετικά με το θέμα της ποσοτικοποίησης. Η καθιέρωση των διεθνών λογιστικών προτύπων αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί με τον τρόπο αυτό ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων. (<http://gosuccess.eu/2012>)

1.2 Σκοποί της Λογιστικής

Βασικοί σκοποί της Λογιστικής είναι:

- Ο προσδιορισμός της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται με την σύνταξη της απογραφής και του ισολογισμού.

- Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημιά) μιας χρονικής περιόδου. Επιτυγχάνεται με αντιπαραβολή των εσόδων και εξόδων της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.
- Παροχή χρήσιμων πληροφοριών στη διοίκηση και στον επιχειρηματία με την επεξεργασία και αξιοποίηση των συγκεντρωθέντων λογιστικών δεδομένων.
- Εξασφαλίζεται μέσω της Λογιστικής ο έλεγχος της ευθύνης της επιχείρησης έναντι των κρατικών υπηρεσιών.

1.3 Διακρίσεις της Λογιστικής

Η λογιστική διακρίνεται σε:

α) **Δημόσια και Ιδιωτική**, ανάλογα με το δημόσιο ή όχι χαρακτήρα της οικονομικής μονάδας, στην οποία εφαρμόζεται

β) **Λογιστική Ατομικών επιχειρήσεων και Λογιστική Εταιρειών**, ανάλογα με τη νομική μορφή της επιχείρησης.

γ) **Γενική** (Γενικές Αρχές της Λογιστικής) και **Ειδική**, ανάλογα με το περιεχόμενο της.

Οι γενικές αρχές της λογιστικής, με τις οποίες θα ασχοληθούμε σ' αυτό το βιβλίο, αποτελούν το σύνολο των βασικών κανόνων, που θεωρούνται απαραίτητοι για την παρακολούθηση της οικονομικής δράσης κάθε είδους οικονομικής μονάδας.

Η ειδική λογιστική μελετά ειδικά θέματα που απορρέουν από τις ιδιαιτερότητες των κλάδων των οικονομικών μονάδων και διακρίνεται σε ναυτιλιακή, τραπεζική, ξενοδοχειακή κτλ. (<http://digitalschool.minedu.gov.gr>)

1.4 Η λογιστική στην αρχαία Ελλάδα

Προ του 300 π.Χ. η Αθήνα ίδρυσε ως θεσμό επιβλέψεως των οικονομικών του κράτους το συνέδριο των « λογιστών » .

Οι λογιστές αυτοί, έλεγχαν τους λογαριασμούς των δημοσίων ταμιών . Όμως εκτός από αυτούς υπήρχε και ένα Σώμα αναθεωρητών (ελεγκτών), οι οποίοι καλούντο «εύθυνοι». «Για τη διαχείριση και λογιστική των δημοσίων οικονομικών μονάδων (πόλεων, ναών κ.λ.π.) στην αρχαία Ελλάδα, οι πληροφορίες είναι άφθονες. Για τη διαχείριση όμως και τη λογιστική των ιδιωτικών επιχειρήσεων οι πληροφορίες είναι πολύ περιορισμένες.

Από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις σχετικά περισσότερες πληροφορίες υπάρχουν για τη διαχείριση και λογιστική των τραπεζών... στα βιβλία αυτά καταχωρούσαν το ποσό των χρημάτων που ελάμβαναν ή απέδιδαν, το όνομα αυτού που έδινε ή ελάμβανε τα χρήματα, τον χρόνο λήψης ή απόδοσης και κάθε άλλη σχετική πληροφορία. Εάν π.χ. επρόκειτο για κατάθεση με τον όρο της απόδοσης σε τρίτο πρόσωπο καταχωρούσαν και το όνομα του τρίτου αυτού προσώπου.

Οι λογαριασμοί απογραφής

Από τη μελέτη των πινακίδων που βρέθηκαν σε έπαυλη στην περιοχή Αγίας Τριάδας νότια της Φαιστού, οι ειδικοί ερευνητές έχουν καταλήξει στα ακόλουθα συμπεράσματα:

Οι λογαριασμοί χαράσσονταν στις πήλινες πινακίδες όταν ο πηλός ήταν μαλακός. Η αποξήρανση του πηλού γινόταν είτε με ψήσιμο είτε με έκθεση στο ύπαιθρο.

Στη συνέχεια οι πινακίδες συνδέονταν κατά ομοιογενείς ομάδες και τοποθετούνταν στο αρχείο. Από τα κείμενα των πινακίδων συμπεραίνεται ότι αυτά ήταν λογαριασμοί εισαγωγής και εξαγωγής διαφόρων ποσοτήτων προϊόντων. Μερικοί λογαριασμοί από αυτούς είναι σύνθεση ειδικών λογαριασμών δηλαδή είναι λογαριασμοί δευτέρου βαθμού επεξεργασίας.

Επικεφαλής κάθε λογαριασμού υπάρχουν σημεία ενδεικτικά της ονομασίας του λογαριασμού. Τέλος σημειώνεται το άθροισμα των επιμέρους ποσών.... Από τα αρχαία κείμενα προκύπτει ότι «λογιστές» του δημοσίου λογιστικού και «λογιστές

– γραφείς» του ιδιωτικού τομέα τηρούσαν λογαριασμούς απογραφής.
(<http://www.taxheaven.gr>)

1.5 Τα πρώτα «εμπορικά εγχειρίδια» στον ελλαδικό χώρο

Η εξέλιξη της Λογιστικής συμβαδίζει με την ανάπτυξη του Εμπορίου και το αυτό συνέβη και στο ευρύτερα Ελλαδικό χώρο. Σημειώνεται ότι η Λογιστική/Καταστιχογραφία την περίοδο εκείνη αποτελούσε ένα τμήμα αυτού που ονομάζαμε «Εμπορικές Σπουδές ». «Καταστιχογραφία καλείτο η τέχνη της εγγραφής (καταχώρησης) των διαφόρων οικονομικών πράξεων του επιχειρηματία στα κατάστιχα (εμπορικά βιβλία) του και αποτελεί μεταφορά στα ελληνικά του γαλλικού όρου *tenue des livres*. Ο όρος αυτός άρχισε να αντικαθίσταται με τον όρο Λογιστική στις αρχές του αιώνα μας (σημ.: εννοεί τον 20ο αιώνα) », (Β. Φίλιος σελ. 102))

Στο εξαιρετικό έργο του Τριαντάφυλλου Σκλαβενίτη « Τα εμπορικά εγχειρίδια της Βενετοκρατίας και της Τουρκοκρατίας και η Εμπορική εγκυκλοπαίδεια του Νικολάου Παπαδοπούλου » , Αθήνα, Ε.Μ.Ν.Ε., 1991.) , αναφέρονται τα εξής : « Η απογραφή των εμπορικών εγχειριδίων, των βιβλίων που τυπώθηκαν για να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά από τους έλληνες εμπόρους, δείχνει ότι όλα κυκλοφόρησαν από τό τέλος του 18ου αιώνα και υστέρη. Βέβαια και νωρίτερα πραγματευτές και έμποροι υπήρχαν και αλληλογραφούσαν, λογάριαζαν, κρατούσαν τα κατάστιχα τους : έμποροι και γραμματικοί, που είχαν μαθητεύσει σε ειδικούς δασκάλους, όπως στον Χάνδακα της Κρήτης, στα μέσα του 16ου αιώνα, όπου βρίσκουμε δασκάλους του λογαριασμού και του λογιστικού βιβλίου να αναλαμβάνουν να διδάξουν ιδιωτικά σε μαθητές φράγκικα εμπορικά γράμματα, τον άμπακο (αριθμητική) του εμπορίου, τη διπλογραφική μέθοδο των εμπορικών κατάστιχων, τη συμπλήρωση των φορτωτικών και των άλλων εμπορικών βιβλίων. (<http://www.taxheaven.gr>)

1.6 Η δημιουργία της τάξης των λογιστών

«Μεταξύ των ετών 1920-1939 δημιουργήθηκε η τάξη των λογιστών, η οποία μάλιστα, κατά διάφορες εποχές, ίδρυσε διάφορα σωματεία, όπως

«Πανελλήνιος Επιστημονική Λογιστική Εταιρεία»,

«Σύλλογος Ανεγνωρισμένων Αρχιλογιστών Αθηνών-Πειραιώς»,

«Σύνδεσμος Λογιστών της Ελλάδος»,

«Πανελλήνιος Ένωσις Λογιστών» κ.ο.κ.

Επίσης, την περίοδο αυτή ο αριθμός των μεγάλων επιχειρήσεων άρχισε ν' αυξάνει με σταθερούς ρυθμούς, ενώ συγχρόνως αυξανόταν ο κίνδυνος από τις διακυμάνσεις του συναλλάγματος και ο κίνδυνος από τον ανταγωνισμό, οπότε η ανάγκη λογιστικής υπηρεσίας κατέστη επιτακτική.» (<http://www.taxheaven.gr>)

1.7 Η περίοδος 1950 – 1975. η διασύνδεση λογιστικής και φορολογίας

« Η ανάγκη για φορολογική μεταρρύθμιση στην άμεση φορολογία, απασχολεί την Πολιτεία και την επιστημονική κοινότητα, αμέσως μετά τη λήξη του Δεύτερου Παγκόσμιου Πολέμου. Προς την κατεύθυνση αυτή το 1948, με εισήγηση του αείμνηστου Γεωργίου Νέζη θεσπίζεται η υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων από τους επιτηδευματίες. Επίσης, το 1949, με υπουργό Οικονομικών τον αείμνηστο Δημήτριο Χέλμη θεσπίζεται ο ν. 942/1949, με τον οποίο επέρχονται μεταρρυθμίσεις στη φορολογία καθαρών προσόδων, οι οποίες προετοιμάζουν την εισαγωγή του ενιαίου φόρου εισοδήματος, σε αντικατάσταση της φορολογίας των αναλυτικών κατηγοριών προσόδων.»

Σχετικά με την υποχρέωση τήρησης των βιβλίων ο Νικόλαος Αλικάκος αναφέρει μεταξύ των άλλων και τα εξής : « Η λογιστική ακαταστασία και η μέχρι τούδε ανυποληψία των λογιστικών βιβλίων οφείλεται κατά πρώτον λόγον εις τας απηρχαιομένας διατάξεις του εμπορικού μας νόμου και κατά δεύτερον λόγον εις

την άσκησιν του λογιστικού επαγγέλματος υπό του πρώτου τυχόντος. Το νέον Ν. Διάταγμα του οποίου το κείμενον δημοσιεύομεν ολόκληρον εις το τέλος του παρόντος, θέτει τέρμα εις τας ερμαφρόδιτους διατάξεις του εμπορικού νόμου και επεκτείνει την υποχρεωτικήν τήρησιν των λογιστικών βιβλίων εις όλους τους επιτηδευματίας (εμπόρους, βιομηχάνους, επαγγελματίας, βιοτέχνας, ιατρούς, δικηγόρους, μηχανικούς κλπ.).

Ο νέος νόμος, διά της συστάσεως Κεντρικής Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων, προσδίδει πλήρη αποδεικτικήν δύναμιν εις τα λογιστικά βιβλία ενώπιον όλων των διοικητικών αρχών του Κράτους. Προβλέπει όμως και βαρύτατας κυρώσεις διά τας λογιστικάς αταξίας ή παραλείψεις και ακόμη βαρυτέρας διά τους μη τηρούντας λογιστικά βιβλία και δικαιολογητικά έγγραφα των συναλλαγών των». (<http://www.taxheaven.gr>)

1.8 Οι ορκωτοί λογιστές

Περί συστάσεως θεσμού Ορκωτών Λογιστών προέβλεπε ο Ν. 5078/1931 « Περί Ανωνύμων Εταιρειών και Τραπεζών», ο οποίος δεν τέθηκε σε εφαρμογή όσον αφορά το θεσμό των Ορκωτών. Οι πρώτοι Ορκωτοί Λογιστές (Βρετανοί) , ήλθαν στην Ελλάδα το 1948, στα πλαίσια της Διεθνούς Οικονομικής Συνεργασίας και στην σύμβαση που υπέγραψαν με το Ελληνικό κράτος προβλέπονταν τα εξής : « ΣΥΜΒΑΣΙΣ Αφορώσα την χρησιμοποίησιν Βρεταννών Λογιστών. Συμφώνως προς την Συμφωνίαν Οικονομικής Συνεργασίας της 2ας Ιουλίου 1948, η παρούσα Σύμβασις συνομολογείται μεταξύ της Ειδικής Αποστολής Οικονομικής Συνεργασίας, αντιπροσωπευούσης την Κυβέρνησιν των Ην. Πολιτειών της Αμερικής (εφεξής καλουμένης Αποστολή ΔΟΣ) και της Ελληνικής Κυβερνήσεως εκπροσωπούμενης υπό του Υπουργού Συντονισμού. Πρόβλημα και αντικειμενικός σκοπός. Αναγνωρίζεται γενικώς η ανάγκη όπως άπασαι αι Ελληνικαί Επιχειρήσεις χρησιμοποιώσι και εν παντί χρόνω διατηρώσι κατάλληλα λογιστικά βιβλία. Η κατάσταση ως προς την λογιστικήν εν Ελλάδι εχειροτέρευσεν συνεπεία της εχθρικής κατοχής. Επιπροσθέτως δεν υπάρχουσιν Έλληνες Δημόσιοι Λογισταί, ως ευρίσκονται τοιούτοι εις τας Ην. Πολιτείας ή την

Μεγ. Βρεταννίαν. Η επέκτασις της Ελληνικής Βιομηχανίας δια των προτεινομένων προς διάθεσιν βάσει του τετραετούς προγράμματος ΔΟΣ δανείων απαιτεί ανώτερον επίπεδον λογιστικής ή όσον άλλοτε, προς τον σκοπόν όπως καταστή δυνατός ο ακριβής υπολογισμός των οικονομικών αναγκών εκάστης βιομηχανίας και εξασφαλισθή η ορθή χρησιμοποίησις των τοιούτων δανείων, άτινα ήθελον χορηγηθή. Σχέδιον. Προς επίτευξιν ικανοποιητικής λύσεως του προβλήματος η Ελληνική Κυβέρνησις, τη εγκρίσει της ΑΔΟΣ, θέλει συμφωνήσει όπως χρησιμοποίησι ομάδα Βρεταννών Ορκωτών Λογιστών διά τους ακολούθους σκοπούς. (<http://www.taxheaven.gr>)

1.Βραχυπρόθεσμον Σχέδιον. Παροχή επαγγελματικών λογιστικών υπηρεσιών προς εξασφάλισιν της ορθής εκτιμήσεως και χρησιμοποίησεως των κεφαλαίων της ΔΟΣ. άτινα ήθελον χορηγηθή υπό τύπον δανείου εις βιομηχανικά και εμπορικά επιχειρήσεις. Τα καθήκοντα της ομάδος ταύτης θα συμπεριλαμβάνωσι, μεταξύ άλλων, και τα εξής:

Α) Καταρτισμός τυποποιημένων εντύπων διά τας βιομηχανικάς και εμπορικάς επιχειρήσεις, άτινα θα συμπληρούνται παρ' αυτών προς τον σκοπόν όπως παρασχεθώσιν επαρκείς πληροφορίαί περί της οικονομικής καταστάσεως, παραγωγής, αποθεμάτων κ.λ.π. της επιχειρήσεως. Β) Έρευνα των ως εν παρ. (α) ανωτέρω παρασχεθησομένων πληροφοριών, προς τον σκοπόν εκτιμήσεως των οικονομικών αναγκών της επιχειρήσεως και της ικανότητος αυτής προς πληρωμήν του δανείου. Γ) Καταρτισμός τυποποιημένων εντύπων διά των οποίων αι επιχειρήσεις θα δύνανται να καταδεικνύωσι κατά χρονικά διαστήματα τον τρόπον της χρησιμοποίησεως των τοιούτων δανείων. Δ) Έρευνα των παρασχεθησομένων ως εις παρ. (γ) ανωτέρω πληροφοριών. Ε) Εκπαιδεύσεις του Ελληνικού Προσωπικού το οποίον θέλει χρησιμοποιηθή παρά της ομάδος των λογιστών, η νυν χρησιμοποιουμένου παρά Τραπεζιτικών Ιδρυμάτων, ίνα δυνηθή τούτο να αναλάβει τας ευθύνας των τοιούτων ερευνών εντός του ταχυτέρου ενδεδειγμένου χρόνου.

2. Μακροπρόθεσμον Σχέδιον. Παροχή επαγγελματικών λογιστικών υπηρεσιών και συμβουλών συμφώνως με τας κάτωθι γραμμάς, προς τον σκοπόν όπως το εν Ελλάδι επίπεδον λογιστικής υψωθή ούτως ώστε να ιδρυθή το ταχύτερον Σώμα Ελλήνων Δημοσίων Λογιστών. Α) Διά της εξυψώσεως του επιπέδου των εξετάσεων εις τας Ανωτέρας Σχολάς πανεπιστημιακής βαθμίδος, διά της καθιερώσεως ειδικών μαθημάτων λογιστικής και της απονομής εις τους μαθητάς διπλώματος λογιστικής κατόπιν επιτυχών εξετάσεων.

Β) Διά της συνεργασίας μετά της Ελληνικής Κυβερνήσεως, των Πανεπιστημίων και ετέρων αρμοδίων, εν τω καθορισμώ του τρόπου διά του οποίου οι κατέχοντες ήδη μεγάλην λογιστικήν πείραν, θα δύνανται να υποβληθώσιν εις τας εξετάσεις ταύτας, κατόπιν σπουδών συντομωτέρων των απαιτουμένων από τους νέους μαθητάς. Γ) Διά βοηθείας διά την καθιέρωσιν μαθημάτων, εξετάσεων και διπλωμάτων εις ετέρας μεγάλας πόλεις της Ελλάδος. Δ) Διά της οργανώσεως διαλέξεων περί Λογιστικής, υπό Ελλήνων ή ξένων ειδικών εις κατάλληλα κέντρα, προς τον σκοπόν εκαπιδεύσεως βιομηχανικών και εμπορικών λογιστών εις την σύγχρονον οικονομολογικήν τεχνικήν. Ε) Διά βοηθείας εις την ίδρυσιν έδρας λογιστικής εν τινι καταλλήλω ιδρύματι πανεπιστημιακής βαθμίδος και εις την επίτευξιν της συνεργασίας και υποστηρίξεως των Πανεπιστημίων ή Σωμάτων Δημοσίων Λογιστών των Ηνωμένων Πολιτειών ή του Ηνωμένου Βασιλείου. Στ) Διά βοηθείας παρεχομένης εις την Ελληνικήν Κυβέρνησιν διά την ίδρυσιν εν καταλλήλω χρόνω Σώματος Ελλήνων Δημοσίων Λογιστών.

3. Γενικά Να αναλάβη ειδικάς οικονομολογικάς, κοστολογικάς ή ετέρας σχετικάς λογιστικάς έρευνας, τας οποίας ήθελον τυχόν συμφωνήσει εγγράφως η Ελληνική Κυβέρνησις μετά της αποστολής Δ.Ο.Σ. Η ως άνω ομάς Λογιστών θα είναι υπεύθυνος έναντι του Υπουργού Συντονισμού όστις θα ορίση πρόσωπον μέσω του οποίου η ομάς των Λογιστών θα συνδέεται μετά των διαφόρων Υπουργείων της Ελληνικής Κυβερνήσεως, των Τραπεζών κ.λ.π. Ομοίως, ο Αρχηγός της Αποστολής Δ.Ο.Σ. θα ορίση πρόσωπον το οποίον θα εκδίδη τας υπό της παρούσης παραγράφου απαιτουμένας εγγράφους οδηγίας και μέσω του οποίου θα

συνδέεται η ομάδα των Λογιστών μετά της Αποστολής Δ.Ο.Σ... Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ) ιδρύθηκε με τον Ν 3329/1955 « περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών»

«Λόγω των σπουδαίων καθηκόντων τα οποία η Πολιτεία ενεπιστεύθη εις το νεοσύστατον θεσμόν κατεβλήθη ιδιαίτερα φροντίς όπως οι Ορκωτοί Λογισταί επιλεγώσι μεταξύ των προσώπων εκείνων τα οποία διέθετον αρτιωτάτην θεωρητικήν και πρακτικήν λογιστικήν κατάρτισιν και πείραν , ευρυτέραν γνώσιν των προβλημάτων και αναγκών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων, της φορολογικής και εργατικής νομοθεσίας , και πρωτίστως ανώτερον χαρακτήρα και ανεπίληπτον ήθος. Επί πλέον το Εποπτικόν Συμβούλιον του Σώματος , αποδίδον ιδιαίτεράν σημασίαν εις την συνεχή εξέλιξιν των μελών , οργανώνει ειδικάς διαλέξεις και Σεμινάρια , τα οποία διευθύνουν ειδικοί περί τα θέματα της ελεγκτικής – οργανωτικής καθηγηταί ημεδαπών και ξένων Πανεπιστημίων κλπ. Δοθέντος ότι το Σώμα Ορκωτών Λογιστών οργανώθει επί του προτύπου καθ'ο λειτουργεί ο θεσμός ούτος εις τας οικονομικές ανεπτυγμένας χώρας και ιδία εν Αγγλία, ήτις είναι η πατρίς του θεσμού τούτου , η Πολιτεία δεν εφείσθη των αναγκαίων δαπανών και έθεσεν εις την διάθεσιν του Σώματος ως Τεχνικούς Συμβούλους δια την οργάνωσιν, αλλά και δια την μετέπειτα λειτουργίαν του , Βρετανούς Ορκωτούς Λογιστάς ,οι οποίοι θεωρούνται διεθνώς ως οι πλέον καταρτησμένοι και ειδικοί.» (<http://www.taxheaven.gr>)

1.9 Η περίοδος 1975 – 1999

«Στην υποτυπώδη λογιστική τυποποίηση έχει συμβάλει και ο νόμος για τις ανώνυμες εταιρείες, ιδίως μετά το 1962, όταν με το ν.δ. 4237 καθιερώθηκαν τυποποιημένες μορφές ισολογισμού και λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Αμέσως μόλις η ιδέα της λογιστικής τυποποιήσεως άρχισε να γενικεύεται διεθνώς και ιδιαίτερα στον ευρωπαϊκό χώρο, διάφοροι Έλληνες συγγραφείς, ιδίως ο πρότανης και θεμελιωτής στη χώρα μας της επιστήμης της Ιδιωτικής Οικονομικής και της Λογιστικής, ο δάσκαλος αυτός τόσων σειρών επιστημόνων, καθηγητής κ. Μάριος Τσιμάρας, άρχισαν να κηρύσσουν τη σπουδαιότητα της λογιστικής

τυποποιήσεως και να διδάσκουν την έννοια του λογιστικού σχεδίου. Στο μεταξύ άλλος σκαπανέας τη Ιδιωτικής Οικονομικής και Λογιστικής, ο αείμνηστος Στράτος Παπαϊωάννου, Διευθυντής της Ανώτατης Σχολής Βιομηχανικών Σπουδών Πειραιώς, είχε την πρωτοβουλία να παρουσιάσει, με το περιοδικό της Σχολής «ΣΠΟΥΔΑΙ», διάφορα λογιστικά σχέδια. Ανάτυπα των σχεδίων αυτών, κυκλοφόρησαν μετέπειτα με το γενικό τίτλο «Τα Λογιστικά Πλάνα».....

Σοβαρή είναι η συμβολή στην ιδέα της λογιστικής τυποποιήσεων των τ. καθηγητών κ.κ. Ιωάννη Χρυσοκέρη της Ανώτατης Σχολής Οικονομικών και Εμπορικών Επιστημών, Δημ. Παπαδημητρίου (σημ. : γεν. 1920)της Ανώτατης Βιομηχανικής Σχολής Πειραιώς και Δημ. Αδαμόπουλου της Ανώτατης Βιομηχανικής Σχολής Θεσσαλονίκης, οι οποίοι με τα σοβαρά συγγράμματά τους ανέπτυξαν το θέμα και το δίδαξαν επί πολλά χρόνια στους σπουδαστές των ανώτατων αυτών ιδρυμάτων. Το 1972, με πρωτοβουλία του των Μάριου Τσιμάρα και Σπύρου Λιζάρδου, συστήθηκε νέα Επιτροπή με Πρόεδρο τον Σπύρο Λιζάρδο και συμμετοχή των κ.κ. Μάριου Τσιμάρα και Σπύρου Βασιλείου. Οι προσπάθειες της Επιτροπής αυτής ναυάγησαν λόγω της πολιτικής ανωμαλίας της περιόδου αυτής..... Το Φεβρουάριο 1978, περίληψη της όλης δομής και των βασικών αρχών του Ε.ΓΛΣ, καθώς και τα σχέδια νόμου και εισηγητικής εκθέσεως για την καθιέρωση στη χώρα μας των θεσμών του Ε.ΓΛΣ του ΕΣΛ, διαβιβάστηκαν σε πέντε καθηγητές των Ανώτατων Οικονομικών Εκπαιδευτικών μας Ιδρυμάτων, την κυρία Έλλη Βασιλάτου-Θανοπούλου της Α.Σ.Ο. & Ε.Ε. και τους κ.κ Αθανάσιο Σταθόπουλο της Α.Σ.Ο. & Ε.Ε. Βασίλειο Σαρσέντη της Α.Β.Σ. Πειραιώς, Γεώργιο Καφούση της Παντείου ΑΣΠΕ και Αριστ. Ιγνατιάδη της Α.Β.Σ. Θεσσαλονίκης.

(<http://www.taxheaven.gr>)

1.10 Κατοχύρωση και εξέλιξη του λογιστικού επαγγέλματος

Μέχρι το έτος 1976 δεν υπήρχε περιορισμός ως προς την άσκηση του επαγγέλματος και ο καθένας μπορούσε να το ασκήσει είτε ήταν πτυχιούχος, είτε όχι. Με το άρθρο 42 παρ.4 του Π.Δ.99/77 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ) τίθενται για πρώτη φορά περιορισμοί στην δυνατότητα υπογραφής

των Ισολογισμών, από τους Λογιστές . Στην περίοδο 1990-1999, επιχειρείται μια πιο συστηματική οργάνωση και κατοχύρωση του Λογιστικού επαγγέλματος με σημαντικές Νομοθετικές παρεμβάσεις. « Η νομοθετική κατοχύρωση του πολυπληθούς επαγγέλματος ήταν άλλωστε πρόσφατη(σημ. η ίδρυση του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας (ΟΕΕ)) και η εν συνεχεία καθιέρωση (4) των αδειών ασκήσεως επαγγέλματος επικεντρώθηκε γύρω από το θέμα της υπογραφής των φορολογικών δηλώσεων. (5), (4) ΠΔ 475/1991 «Περί Οικονομολογικού Επαγγέλματος και της αδείας ασκήσεώς του» (ΦΕΚ Α΄ 176/1991) και Ν 2515/1997 «Άσκηση επαγγέλματος Λογιστή Φοροτεχνικού» (ΦΕΚ Α΄ 154/1997) και ΠΔ 340/1998 «Περί του επαγγέλματος του Λογιστή - Φοροτεχνικού και της αδείας ασκήσεώς του» (ΦΕΚ Α΄ 228/1998). (5) Σύμφωνα με το ΠΔ 340/1998 , όπως τροποποιήθηκε με τον Ν 2771/1999 , «Έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών, η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων, η ενημέρωση και η τήρηση των φορολογικών βιβλίων, η κατάρτιση και η υπογραφή οικονομικών καταστάσεων, ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσεως επιχειρήσεων και οργανισμών, η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων προς τις Δημόσιες Υπηρεσίες καθώς και μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας.» (*Κ. Μαρκάζος, Ο ρόλος του λογιστή στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον, Περιοδικό : « Επιχείρηση », Μάρτιος, 2006*) .

1.11 Η σημασία της Λογιστικής στην Διοίκηση των επιχειρήσεων

Η λογιστική έχει παύσει προ πολλού να είναι μία μυστηριώδης και πολύπλοκη τεχνική. Έχει προσλάβει επιστημονικό χαρακτήρα και βρίσκει προτίμηση από μεγάλο αριθμό ενδιαφερομένων, που επιθυμούν να την ασκήσουν ως επάγγελμα. Η χρησιμότητά της για τις επιχειρήσεις είναι πολύτιμη διότι παρέχει τις

απαιτούμενες πληροφορίες που επιτρέπουν στον επιχειρηματία να λάβει ορθές αποφάσεις για την πορεία της επιχείρησης.

Το έργο των λογιστών σε μια επιχείρηση είναι πολύ σημαντικό, διότι χωρίς την καταγραφή λογιστικών δεδομένων δεν υφίσταται μια επιχείρηση, ανεξάρτητα με το μέγεθος και την ιδιότητά της. Γίνεται ορθή εφαρμογή λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων, ενημερώνονται και τηρούνται τα φορολογικά βιβλία της επιχείρησης, γίνεται κατάρτιση και απογραφή των οικονομικών καταστάσεων για να μπορούμε να έχουμε τον πλήρη έλεγχο εσόδων εξόδων του οργανισμού καθώς και των αγορών και πωλήσεων αυτής.

Οι οικονομικές μονάδες και ιδιαίτερα οι επιχειρήσεις δρουν και αναπτύσσονται σε ένα κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον, το οποίο επηρεάζεται από λογιστικά γεγονότα. Τα λογιστικά αυτά γεγονότα συγκεντρώνουν, καταγράφουν, συσχετίζουν και επηρεάζουν τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων.

Οι λογιστικές πληροφορίες μιας επιχείρησης θα πρέπει να είναι:

- Αξιόπιστες
- Συγκρίσιμες
- Επαληθεύσιμες
- Πλήρεις
- Ουσιώδης
- Σχετικές
- Κατανοητές

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΗΣ – ΑΔΕΙΕΣ – ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

2.1 Ορισμός Λογιστή – Φοροτεχνικού

Λογιστής - Φοροτεχνικός είναι ο κάτοχος ειδικής άδειας ασκήσεως του επαγγέλματος, ο οποίος ασχολείται κατ' επάγγελμα ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας με λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών ή και άλλων φυσικών προσώπων.

Έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών, η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων, η ενημέρωση και η τήρηση των φορολογικών βιβλίων, η κατάρτιση και η υπογραφή οικονομικών καταστάσεων, ισολογισμών και αποτελεσμάτων χρήσεως επιχειρήσεων και οργανισμών, η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων προς τις Δημόσιες Υπηρεσίες καθώς και μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας. (www.oe-e.gr)

Για την άσκηση του επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού απαιτείται ειδική άδεια η οποία χορηγείται από την Κεντρική Διοίκηση του Ο.Ε.Ε. ή την αρμόδια Τοπική Διοίκηση Περιφερειακού Τμήματος του Ο.Ε.Ε. Στους κατόχους της ως άνω αδειας χορηγείται δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας, το οποίο ανανεώνεται κατ' έτος. Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα.

Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού διακρίνεται σε άδεια Λογιστή – Φοροτεχνικού Α', Β', Γ' και Δ' τάξεως.

Η εν λόγω άδεια είναι σε ισχύ εφόσον ανανεώνεται ετησίως το δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας. (www.oe-e.gr)

2.2 Άδειες άσκησης επαγγέλματος

Η Άδεια άσκησης επαγγέλματος του Λογιστή – Φοροτεχνικού διακρίνεται σε άδεια Λογιστή – Φοροτεχνικού Α΄, Β΄, Γ΄ και Δ΄ τάξεως.

Η εν λόγω άδεια είναι σε ισχύ εφόσον ανανεώνεται ετησίως το δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας.

Ειδικότερα:

1. Α΄ Τάξη

Άδεια Α΄ Τάξης χορηγείται από το Ο.Ε.Ε.:

α) στους πτυχιούχους οικονομικών πανεπιστημίων που είναι μέλη του Ο.Ε.Ε και κάτοχοι άδειας άσκησης οικονομολογικού επαγγέλματος καθώς και άδειας άσκησης επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Β΄ τάξης, εφόσον αποδεικνύουν **τριετή άσκηση** του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Β΄ τάξης και παρακολουθήσουν επιτυχώς τα αντίστοιχα επιμορφωτικά σεμινάρια που διοργανώνει το Ο.Ε.Ε. για την αναβάθμιση της άδειας. (www.oe-e.gr)

β) στους πτυχιούχους του τμήματος Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των **Τ.Ε.Ι.** που είναι κάτοχοι άδειας άσκησης επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού **Β΄ τάξης**, εφόσον αποδεικνύουν **τετραετή άσκηση** του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Β΄ τάξης και παρακολουθήσουν επιτυχώς τα αντίστοιχα επιμορφωτικά σεμινάρια που διοργανώνει το Ο.Ε.Ε. για την αναβάθμιση της άδειας. (www.oe-e.gr)

Μεταβατικές διαταξεις

Άδεια Α΄ τάξης χορηγείται και:

1. στα μέλη του Ο.Ε.Ε. που έχουν άδεια άσκησης του οικονομολογικού επαγγέλματος και κατά τη δημοσίευση του Ν. 2515/1997 (25.7.1997) ασκούσαν επί πέντε (5) έτη το επάγγελμα του Λογιστή ή βοηθού Λογιστή ως μισθωτοί ή

ελεύθεροι επαγγελματίες ή έχουν επί πέντε (5) έτη προϋπηρεσία σε λογιστικό-οικονομικό κλάδο του Δημόσιου ή του Ιδιωτικού τομέα

2. στους πτυχιούχους του τμήματος Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των **Τ.Ε.Ι.**, οι οποίοι κατά τη δημοσίευση του Ν. 2515/1997 (25.7.1997) **ασκούσαν επί πέντε (5) έτη** από τη λήψη του πτυχίου τους το επάγγελμα του Λογιστή ή του βοηθού Λογιστή ως μισθωτοί ή ελεύθεροι επαγγελματίες ή έχουν πέντε (5) έτη προϋπηρεσία σε λογιστικό-οικονομικό κλάδο του Δημόσιου ή του Ιδιωτικού τομέα,

3. στους μη πτυχιούχους, οι οποίοι αποδεδειγμένα από το έτος 1965 μέχρι και την 30η Απριλίου 1977 έχουν υπογράψει ισολογισμούς επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα τουλάχιστον τριών χρήσεων. (*www.oe-e.gr*)

2. Β΄ Τάξη

Άδεια **Β΄ Τάξης** χορηγείται από το Ο.Ε.Ε.:

α) στους πτυχιούχους οικονομικών πανεπιστημίων που είναι μέλη του Ο.Ε.Ε και κάτοχοι άδειας ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος καθώς και άδειας ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού **Γ΄ τάξης**, εφόσον αποδεικνύουν διετή άσκηση του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Γ΄ τάξης και παρακολουθήσουν επιτυχώς τα αντίστοιχα επιμορφωτικά σεμινάρια που διοργανώνει το Ο.Ε.Ε. για την αναβάθμιση της άδειας. (*www.oe-e.gr*)

β) στους πτυχιούχους του Τμήματος Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι. που είναι κάτοχοι άδειας ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Γ΄ τάξης, εφόσον αποδεικνύουν τετραετή άσκηση του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Γ΄ τάξης και παρακολουθήσουν επιτυχώς τα αντίστοιχα επιμορφωτικά σεμινάρια που διοργανώνει το Ο.Ε.Ε. για την αναβάθμιση της άδειας.

γ) στους πτυχιούχους των Τμημάτων Εμπορίας και Διαφήμισης, Διοίκησης Επιχειρήσεων και Τουριστικών Επιχειρήσεων της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι. που είναι κάτοχοι άδειας ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Γ΄ τάξης, εφόσον αποδεικνύουν τριετή άσκηση του επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Γ΄ τάξης και παρακολουθήσουν επιτυχώς τα αντίστοιχα επιμορφωτικά σεμινάρια που διοργανώνει το Ο.Ε.Ε. για την αναβάθμιση της άδειας. (www.oe-e.gr)

Μεταβατικές διαταξεις

Άδεια Β΄ τάξης χορηγείται και:

α) στα μέλη του Ο.Ε.Ε. που έχουν άδεια ασκήσεως του οικονομολογικού επαγγέλματος και κατά τη δημοσίευση του Ν. 2515/1997 (25.7.1997) ασκούσαν το επάγγελμα του Λογιστή ή του βοηθού Λογιστή ως μισθωτοί σε λογιστικές-οικονομικές εργασίες του ιδιωτικού τομέα ή ως ελεύθεροι επαγγελματίες ενώ με την συμπλήρωση συνολικής προϋπηρεσίας πέντε ετών τους χορηγείται από το Ο.Ε.Ε. αυτοδίκαια άδεια Α΄ Τάξης

β) αυτοδίκαια με την συμπλήρωση συνολικής προϋπηρεσίας πέντε ετών, στους πτυχιούχους του Τμήματος Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι. που κατά την δημοσίευση του Ν. 2515/1997 (25.7.1997) δεν είχαν συμπληρώσει πέντε έτη προϋπηρεσία από τη λήψη του πτυχίου τους στο επάγγελμα του Λογιστή ή του βοηθού Λογιστή ως μισθωτοί σε λογιστικές – οικονομικές εργασίες του ιδιωτικού τομέα ή ως ελεύθεροι επαγγελματίες ή δεν έχουν συμπληρώσει πενταετή προϋπηρεσία από τη λήψη του πτυχίου τους σε λογιστικές - οικονομικές εργασίες στον ιδιωτικό τομέα,

γ) αυτοδίκαια με την συμπλήρωση συνολικής προϋπηρεσίας επτά ετών στους πτυχιούχους των Τμημάτων Εμπορίας και Διαφήμισης, Διοίκησης Επιχειρήσεων και Τουριστικών Επιχειρήσεων της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι., οι οποίοι κατά τη δημοσίευση του Ν. 2515/1997 (25.7.1997) ασκούσαν επί τέσσερα έτη από τη λήψη του πτυχίου τους το επάγγελμα του Λογιστή ή του

βοηθού Λογιστή ως μισθωτοί σε λογιστικές – οικονομικές εργασίες του Ιδιωτικού Τομέα ή ως ελεύθεροι επαγγελματίες ή έχουν τέσσερα έτη προϋπηρεσία από τη λήψη του πτυχίου τους σε λογιστικές – οικονομικές εργασίες του Ιδιωτικού Τομέα. (www.oe-e.gr)

3. Γ΄ Τάξη

Άδεια Γ΄ Τάξης χορηγείται από το Ο.Ε.Ε.:

α) στους πτυχιούχους οικονομικών πανεπιστημίων που απέκτησαν το πτυχίο τους μετά τη δημοσίευση του Ν. 2515/1997 (25.7.1997) είναι μέλη του ΟΕΕ και έχουν άδεια ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος.

β) στους πτυχιούχους του Τμήματος Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι. (δεν απαιτείται πλέον διετής προϋπηρεσία από τη λήψη του πτυχίου για την χορήγηση της άδειας λογιστή φοροτεχνικού Γ΄ τάξης)

γ) στους πτυχιούχους των Τμημάτων Εμπορίας και Διαφήμισης, Διοίκησης Επιχειρήσεων και Τουριστικών Επιχειρήσεων της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι., οι οποίοι ασκούν επί τετραετία από τη λήψη του πτυχίου τους το επάγγελμα του Λογιστή ή του βοηθού λογιστή. (www.oe-e.gr)

Μεταβατικές διατάξεις

Άδεια Γ΄ τάξης χορηγείται και στους μη πτυχιούχους, οι οποίοι κατά τη δημοσίευση του Ν. 2515/1997 (25.7.1997) ασκούσαν το επάγγελμα του Λογιστή ή του βοηθού λογιστή ως μισθωτοί σε λογιστικές – οικονομικές εργασίες του ιδιωτικού τομέα. Όσοι από αυτούς αποδεδειγμένα μέχρι τη δημοσίευση του Ν.2515/1997 έχουν υπογράψει ισολογισμούς τουλάχιστον τριών χρήσεων δικαιούνται άδεια Γ΄ Τάξης με δικαίωμα τήρησης **βιβλίων Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.** μέχρι του ποσού των **900.000 ΕΥΡΩ**. (www.oe-e.gr)

Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω μη πτυχιούχοι δεν έχουν τη δυνατότητα να αποκτήσουν άδεια ανώτερης τάξης **εκτός της Γ΄ τάξης**.

4. Δ΄ Τάξη

Άδεια Δ΄ Τάξης χορηγείται από το Ο.Ε.Ε.

- α) στους κατόχους απολυτηρίου Γενικού Λυκείου, οι οποίοι ασκούν επί δώδεκα (12) έτη από τη λήψη του απολυτηρίου τους το επάγγελμα του βοηθού λογιστή,
- β) στους κατόχους απολυτηρίου Επαγγελματικού Λυκείου ή Ενιαίου Πολυκλαδικού Λυκείου – κλάδου Οικονομίας, οι οποίοι ασκούν επί δέκα (10) έτη από τη λήψη του απολυτηρίου τους το επάγγελμα του βοηθού λογιστή,
- γ) στους κατόχους πτυχίου Ινστιτούτου Επαγγελματικής Κατάρτισης (Ι.Ε.Κ.) Λογιστικής, οι οποίοι ασκούν επί οκτώ (8) έτη το επάγγελμα του βοηθού λογιστή,
- δ) αποφοίτους των μακροχρόνιων προγραμμάτων κατάρτισης του ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ, οι οποίοι ασκούν επί οκτώ (8) έτη το επάγγελμα του βοηθού λογιστή.

Οι κάτοχοι άδειας Δ΄ **τάξης** μπορούν μετά από πενταετή άσκηση του επαγγέλματος και επιμορφωτικά σεμινάρια να αποκτήσουν άδεια Γ΄ τάξης. Πέραν της Γ΄ τάξης δεν δικαιούται άδεια ανώτερης τάξης.

Στις ως άνω περιπτώσεις για την απόκτηση της άδειας λογιστή – φοροτεχνικού λαμβάνεται υπόψη και η προϋπηρεσία που έχει αποκτηθεί στο Δημόσιο και ευρύτερο δημόσιο τομέα (άρθρο 38 παρ. 1 του Ν. 2873/2000). (www.oe-e.gr)

Σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 2 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 5 παρ. 2 του Ν. 3453/2006:

Οι επιτηδευματίες, καθώς και οι κοινοπραξίες ή κοινωνίες επιτηδευματιών, κατά τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, οι οποίοι:

- α) τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.
- β) τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα : αα) πάνω από

293.470,27 ΕΥΡΩ, εάν πρόκειται για εμπορική ή μικτή επιχείρηση, ββ) πάνω από 146.735,14 ΕΥΡΩ, εάν πρόκειται για επιτηδευματία που ασκεί εμπορική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή είναι ελεύθερος επαγγελματίας, υποβάλλουν τις κάθε είδους δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αρχικές, συμπληρωματικές, τροποποιητικές, περιοδικές και εκκαθαριστικές, αφού προηγουμένως έχουν υπογραφεί από λογιστή φοροτεχνικό, κάτοχο της σχετικής αδειάς ασκήσεως του επαγγέλματος από το Ο.Ε.Ε. (www.oe-e.gr)

2.3 Νομοθέσια σχετικά με τον Έλληνα Λογιστή¹

Παρακάτω παρουσιάζουμε τις βασικές ευθύνες και υποχρεώσεις που έχουν οι λογιστές όπως αυτές προκύπτουν από την ελληνική νομοθεσία.

Ι. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ - ΕΥΘΥΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΗ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1.ΑΡΘΡΟ 49Ν. 2065/1992: Υπογραφή δηλώσεων φόρου εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων από λογιστή και βεβαίωση της συμφωνίας τους με τα δεδομένα των βιβλίων.

"1. Οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και απόδοσης παρακρατούμενων φόρων οποιουδήποτε επιτηδευματία φυσικού ή νομικού προσώπου υπογράφονται υποχρεωτικά και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία αυτού ή, αν δεν απασχολείται λογιστής, από το πρόσωπο που συμπράττει στη σύνταξη των δηλώσεων, οι οποίοι βεβαιώνουν ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στη δήλωση συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων και ότι το εισόδημα, που δηλώνεται, έχει προσδιοριστεί, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Κάτω από την υπογραφή του προσώπου που υπογράφει τις δηλώσεις σύμφωνα με όσα ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο, αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση αυτού και ο αριθμός της ταυτότητάς του".

¹ Αποστολου Παύλος 2005

2. ΑΡΘΡΟ 39 Ν. 2214/1994: Υπογραφή δηλώσεων Φ.Π.Α. από λογιστή και βεβαίωση της συμφωνίας της με τα δεδομένα των βιβλίων.

"Ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου 29 και οι δηλώσεις του άρθρου 31 του ν. 1642/1986, οποιουδήποτε επιτηδευματία φυσικού ή νομικού προσώπου, υπογράφονται υποχρεωτικά και από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία αυτού, ή, αν δεν απασχολείται λογιστής, από το πρόσωπο που συμπράττει στην σύνταξη αυτών. Τα παραπάνω πρόσωπα βεβαιώνουν ότι τα στοιχεία που αναγράφονται στις εν λόγω δηλώσεις συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων, τα οποία τηρούνται κατά τις διατάξεις του Π.Δ.186/1992 περί Κ.Β.Σ.".

3. ΑΡΘΡΟ 49 Ν. 2065: Ευθύνη του λογιστή κατά τον Ν.1599/1986.

"Ο προϊστάμενος του λογιστηρίου του επιτηδευματία ή άλλο πρόσωπο, που υπογράφει την παραπάνω δήλωση(φόρου εισοδήματος), έχει όλες τις ευθύνες, που προβλέπονται από το Ν.1599/1986. Η παράλειψη της υπογραφής του λογιστή πρέπει να αιτιολογείται από το φορολογούμενο με δήλωση του Ν.1599/1986".

4. Παράλληλη ισχύς των παλαιότερων διατάξεων

Οι ανωτέρω διατάξεις των νόμων 2065/1992 και 2214/1994 για την υποχρεωτική υπογραφή δηλώσεων από λογιστή δεν έχουν μέχρι σήμερα καταργηθεί και δεν εθίγησαν ούτε από τις διατάξεις του άρθρου 38 ν. 2873/2000 για την υποχρεωτική υπογραφή δηλώσεων από λογιστή - φοροτεχνικό, γεγονός που σημαίνει ότι ο Νομοθέτης θέλησε την εξακολούθηση της ισχύος αυτών και την παράλληλη εφαρμογή τους με τις αυστηρότερες διατάξεις του άρθρου 38.

5. Περιπτώσεις εφαρμογής των παλαιότερων διατάξεων

Οι προαναφερθείσες παλαιότερες διατάξεις των νόμων 2065/1992 και 2214/94 εφαρμόζονται στις περιπτώσεις εκείνες, στις οποίες δεν είναι υποχρεωτική η

υπογραφή δηλώσεων από λογιστή - φοροτεχνικό δηλαδή στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι επιχειρήσεις και επιτηδευματίες λόγω κατηγορίας τηρουμένων βιβλίων, ύψους ακαθαρίστων εσόδων και αντικειμένου επιχειρηματικής δραστηριότητας δεν έχουν κατά νόμο, υποχρέωση υπογραφής δηλώσεών τους από λογιστή - φοροτεχνικό.

2.4 Κυρώσεις σε βάρος του λογιστή²

2.4.1 Ευθύνες και κυρώσεις σε βάρος του λογιστή από φορολογικές διατάξεις

1. Στη φορολογία εισοδήματος:

ΑΡΘΡΟ 49 Ν. 2065/1992 Πρόστιμο σε βάρος του λογιστή και μη έκπτωση των αποδοχών του

"Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του".

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.):

ΑΡΘΡΟ 39 Ν. 2214/1994: "2. Οι διατάξεις των ΠΑΡΑΓΡΑΦΩΝ 2,3,4 του άρθρου 49 του ν. 2065/1992 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις του άρθρου αυτού".

Βάσει των ως άνω διατάξεων, σε περίπτωση που η δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται χωρίς την υπογραφή λογιστή:

α. Στο λογιστή που δεν υπέγραψε τη δήλωση επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του, της συγκεκριμένης χρήσης.

² Αποστολου Παύλος 2005

β. Στην επιχείρηση που υπέβαλε δήλωση χωρίς την υπογραφή του λογιστή της οι ετήσιες αποδοχές αυτού, κατά τη συγκεκριμένη χρήση, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

3. Στον Κώδικα Βιβλίων - Στοιχείων (Κ.Β.Σ.):

Άρθρο 5 παρ. 7 ν. 2523/1997: Σύμπραξη λογιστή στη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης των βιβλίων και στοιχείων:

"Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού υπόκεινται και ο διευθυντής ή οποιοσδήποτε άλλος μισθωτός των υποχρέων της παρ 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει κάθε τρίτος, ο οποίος αποδεδειγμένα συμπράττει στις πράξεις ή στις παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση".

Το εν λόγω πρόστιμο επιβάλλεται και σε βάρος του λογιστή ή λογιστή - φοροτεχνικού που αποδεδειγμένως συμπράττει στη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης, είναι αυτοτελές και ορίζεται αναλόγως προς την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων του Κ.Β.Σ. (Α', Β' και Γ') σε 3.000, 6.000 και 9.000 €. αντιστοίχως.

2.4.2 Ευθύνες και κυρώσεις σε βάρος του λογιστή από ποινικές διατάξεις

I. Κυρώσεις από αδικήματα φοροδιαφυγής.

Με το Ν.2523/1997 (Κώδικας Διοικητικών και Ποινικών Κυρώσεων) που ισχύει από 11/9/1997 για τα ακόλουθα αδικήματα φοροδιαφυγής, ο λογιστής θεωρείται, υπό τις προϋποθέσεις του νόμου, ως άμεσος συνεργός του αδικήματος.

1. Στη φορολογία εισοδήματος

ΑΡΘΡΟ 17 Ν.2523/1997: Μη υποβολή ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος (και φόρου πλοίων):

1. Αδίκημα φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος διαπράττει όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος (και φόρου πλοίων), παραλείπει να υποβάλει δήλωση ή υποβάλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος.

2. Ο δράστης του αδικήματος αυτού τιμωρείται: α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των (15.000) € και β) με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των (150.000) €.

2. Στον Φ.Π.Α. και τους παρακρατούμενους φόρους:

-ΑΡΘΡΟ 18 Ν.2523: Μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών:

"1. Αδίκημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Φόρου Κύκλου Εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών διαπράττει ο φορολογούμενος, ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές ή συμψήφισε ή εξαπατώντας τη φορολογική αρχή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., τιμωρούμενος: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίσθηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε, υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό των 3.000 € και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα 75.000 €".

3. Στον Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)

- ΑΡΘΡΟ 19 Ν.2523/1997 Έκδοση ή αποδοχή πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων:

I. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των 240.000 €, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα".

II. Άμεσος συνεργός των αδικημάτων φοροδιαφυγής ο λογιστής:

-ΑΡΘΡΟ 20Ν. 2523/1997

"Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά τον χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος".

III. Η θέση της Διοίκησης (ΠΟΛ 1317/1997 Υπουργείου Οικονομικών)

"Με τις διατάξεις τη παραγράφου 5 ως άμεσοι συνεργοί θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου ή όποιος συμπράττει με οποιοδήποτε τρόπο στη διάπραξη των αδικημάτων. Θεωρείται ότι συμπράττει και αυτός που υπογράφει τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

Περαιτέρω στην παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου τίθεται προϋπόθεση καταδίκης των πιο πάνω προσώπων και ορίζεται ότι τα πρόσωπα αυτά τιμωρούνται, εφόσον γνώριζαν ή λόγω ιδιότητας και περιστάσεων γίνεται σαφές ότι γνώριζαν για τη διάπραξη του αδικήματος, θεωρουμένου κατά μαχητό τεκμήριο ότι, κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων, τα εν λόγω πρόσωπα έχουν σχετική γνώση".

2.4.3 Ευθύνες και κυρώσεις σε βάρος του λογιστή από άλλες διατάξεις

1. Από την εργατική νομοθεσία

- ΑΡΘΡΟ 16 του ν. 2874/2000 (περί απασχόλησης κλπ.): Ευθύνη του λογιστή για την ακρίβεια των αποδοχών προσωπικού:

"Η ορθότητα και η ακρίβεια των αναγραφόμενων πάσης φύσεως αποδοχών, καθώς και των λοιπών στοιχείων, αποτελεί ευθύνη του υπεύθυνου εργοδότη ή του εξουσιοδοτημένου από αυτόν προσώπου. Ο ανωτέρω πίνακας προσωπικού προσυπογράφεται υποχρεωτικά και από τον προϊστάμενο προσωπικού ή οικονομικού ή λογιστηρίου ή τον υπεύθυνο λογιστή που συμπράττει στη σύνταξή του, οι οποίοι βεβαιώνουν την ακρίβεια των πάσης φύσεως αποδοχών και έχουν όλες τις ευθύνες που προβλέπονται από το Ν.1599/86. Τυχόν παράλειψη της υπογραφής από τον υπεύθυνο λογιστή αιτιολογείται από τον εργοδότη με δήλωση του Ν.1599/86".

2. Από την άσκηση του επαγγέλματος "λογιστής-φοροτεχνικός"

- ΑΡΘΡΟ 17 ΠΔ 340/1998. Ευθύνη του λογιστή έναντι του εργοδότη του:

"Ο λογιστής - φοροτεχνικός οφείλει να επιδεικνύει την προσήκουσα επιμέλεια περί την εκτέλεση των εργασιών που του ανατίθενται, άλλως ευθύνεται έναντι του εντολέως του για τις κάθε είδους φορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις που προέκυψαν από υπαιτιότητά του".

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

3.1 Έννοια ελεγκτικής

Η Ελεγκτική επιστήμη περιλαμβάνει στο περιεχόμενό της τόσο την έννοια του εσωτερικού, όσο και την έννοια του εξωτερικού ελέγχου. Αποτελεί κλάδο της οικονομικής των επιχειρήσεων και πραγματεύεται τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας.

Αντίστοιχα, με την έννοια του ελέγχου αναφερόμαστε στην συστηματική και με καθορισμένες διαδικασίες έρευνα επί των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με σκοπό τον προσδιορισμό της ειλικρινούς και ακριβοδίκαιης ή όχι εικόνας της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης και των δραστηριοτήτων της κατά την περίοδο την οποία αφορά ο έλεγχος μέσα στα πλαίσια της νομοθεσίας και των ιδιαίτερων συνθηκών της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται η επιχείρηση.

Το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου περιλαμβάνει τις πολιτικές και διαδικασίες που τίθενται από έναν οργανισμό ή μία επιχείρηση με σκοπό να παρέχουν λογική επιβεβαίωση ότι οι στόχοι τους θα πραγματοποιηθούν οικονομικά, αποτελεσματικά και αποδοτικά. Οι ανωτέρω πολιτικές και διαδικασίες έχουν σαν στόχο την διατήρηση της αξιοπιστίας και ακεραιότητας των πληροφοριών που κατέχουν, την συμμόρφωση με τις πολιτικές, τα σχέδια, τους νόμους και τους κανονισμούς που οφείλουν να συμμορφώνονται, την διαφύλαξη των περιουσιακών τους στοιχείων, την οικονομική και αποτελεσματική χρήση των πόρων και τέλος την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων.

Τέλος, ο Εσωτερικός Έλεγχος αποτελεί μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα η οποία χαρακτηρίζεται από την φιλοσοφία του να προσθέτει αξία στις λειτουργίες της επιχείρησης. Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει

τους οργανισμούς στην επίτευξη των στόχων τους μέσα από μία συστηματική προσέγγιση αξιολόγησης και βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και ειδικότερα αυτών της διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων, του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης.

Θεωρήσαμε απαραίτητο να αναφερθούμε στις παραπάνω έννοιες (ελεγκτική, έλεγχος, σύστημα εσωτερικού ελέγχου και εσωτερικός έλεγχος) προκειμένου να εντοπίσουμε τις διαφορές μεταξύ του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου καθώς ακόμα και σήμερα ο επιχειρηματικός κόσμος και όχι μόνο συγχέει τις δύο αυτές έννοιες. Σκοπός της εργασίας μας δεν είναι η σχετική με την ελεγκτική επιστήμη έρευνα, αλλά η σχετική με τα συστήματα και τις δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου έρευνα και τις σχετιζόμενες με αυτά δραστηριότητες όπως αποτελεί η εταιρική διακυβέρνηση και η διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων. (<http://andreakoutoupis.blogspot.gr>)

Η Ελεγκτική ως φιλοσοφία δεν ενδιαφέρεται:

- για τη νομική μορφή των μονάδων που ελέγχει, δηλαδή, το αν έχει ιδιωτικό ή δημόσιο χαρακτήρα,
- ούτε για το αντικείμενο εκμετάλλευσης,
- ούτε επίσης για τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα τους.

Η Ελεγκτική όμως αποτελεί ένα δυναμικά εξελισσόμενο κλάδο και η οριοθέτηση της είναι προτιμότερο να γίνει με βάση τις βασικές έννοιες της Ελεγκτικής Θεωρίας παρά με βάση τις αντιλήψεις μιας συγκεκριμένης εποχής που διαμορφώθηκαν από την μακροχρόνια πρακτική των Ελέγχων.

Σήμερα γίνεται όλο και περισσότερο αποδεκτή η ύπαρξη θεωρίας της ελεγκτικής, ενός αριθμού δηλαδή βασικών παραδοχών και εννοιών, ενός συνόλου ιδεών, η κατανόηση των οποίων θα είναι μεγάλης σημασίας για την παραπέρα ανάπτυξη και πρακτική εφαρμογή της ελεγκτικής. (*Παπαδάτου Θεοδώρα, 2005*)

3.2 Σκοπός ελεγκτικής

Η ελεγκτική μέσω της διερεύνησης και της αξιολόγησης των λειτουργιών αποκτά έδαφος αποδοχής και εφαρμογής σε κάθε επιχειρηματική μονάδα, φορέα και κοινωνία. Ταυτόχρονα προσφέρει εξασφάλιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφορίας. Αυτή η οικονομική πληροφόρηση συμβάλλει στην ορθολογικότερη επένδυση και στην εκμετάλλευση των πλουτοπαραγωγικών πόρων μιας κοινωνίας

Οι στόχοι της ελεγκτικής απαριθμούνται παρακάτω:

- η εξασφάλιση της σωστής διοίκησης,
- η επίτευξη των στόχων των φορέων και των διοικήσεων των οργανισμών,
- η διασφάλιση των μετόχων και
- η γενικότερη «κοινωνική συνοχή» της επιχείρησης.

Καθώς η σημασία των επιχειρήσεων ως μοχλού οικονομικής ανάπτυξης μιας κοινωνίας αυξάνει με την απελευθέρωση των αγορών και τον περιορισμό της οικονομικής δραστηριότητας του κράτους, ανοίγει το πεδίο για αυξημένο ρόλο της Ελεγκτικής και των ελεγκτών, ως ιδιαίτερα σημαντικού θεσμικού παράγοντα λειτουργία της ελεύθερης οικονομίας. Δεν αποτελεί υπερβολή ότι καμιά απολύτως πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση σημαντικού μεγέθους επιχείρησης δεν πραγματοποιείται, εάν δεν έχει προηγηθεί ειδική διερεύνηση της οικονομικής της κατάστασης από ελεγκτές. Το ίδιο ισχύει και για τα προγράμματα αποκρατικοποιήσεων που έχουν εφαρμοστεί σε διάφορες χώρες τα τελευταία χρόνια. Ουσιαστικά δηλαδή και για διάφορους λόγους, ο έλεγχος λειτουργεί ως καταλύτης για τη λειτουργία του παγκόσμιου οικονομικού συστήματος.

3.3 Διακρίσεις ελέγχων

Μία βασική διάκριση της Ελεγκτικής ή του ελέγχου των χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι μεταξύ εξωτερικού, εσωτερικού και κρατικού.

3.3.1 Εξωτερικός έλεγχος

«Ο εξωτερικός έλεγχος ή Εξωτερική ελεγκτική αναφέρεται στον έλεγχο που διενεργείται από έναν ανεξάρτητο ως προς την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα επαγγελματία». Οι ειδικά εκπαιδευμένοι για τη διενέργεια εξωτερικών ελέγχων λογιστές / ελεγκτές, οι οποίοι αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές ή ορκωτοί λογιστές δεν είναι υπάλληλοι της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας στην οποία προσφέρουν τις υπηρεσίες τους. Πολύ βασικό είναι ένας τέτοιου είδους επαγγελματίας να πληροί το κριτήριο της ανεξαρτησίας, να είναι δηλαδή ανεπηρέαστος, αμερόληπτος και αντικειμενικός όσον αφορά τη δουλειά την οποία καλείται να βγάλει εις πέρας.

3.3.2 Εσωτερικός έλεγχος

Από την άλλη μεριά έχουμε τον **εσωτερικό έλεγχο ή Εσωτερική Ελεγκτική** που αφορά τον έλεγχο τον οποίο διενεργούν ειδικοί επαγγελματίες οι οποίοι, σε αντίθεση με τους προηγούμενους, είναι υπάλληλοι της οικονομικής μονάδας. Ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται αποκλειστικά και μόνο για λογαριασμό της διοίκησης της οικονομικής μονάδας και υπάρχει σε κάποια μορφή σε όλες τις επιχειρήσεις. Ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια ξεχωριστή και ανεξάρτητη υποτίθεται, μεν, αλλά εσωτερική της μονάδας, δε, λειτουργία, η οποία είναι επιφορτισμένη με το συνεχή έλεγχο και αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας της μονάδας (συμπεριλαμβανομένου και του λογιστικού συστήματος) και η οποία λειτουργία εντάσσεται στο ευρύτερο MIS (Management Information System) της μονάδας.

Η Εσωτερική Ελεγκτική (βασικοί της στόχοι) ασχολείται με: τη λειτουργία των επιμέρους τμημάτων της μονάδας βάσει της εσωτερικής οργάνωσης, τη διαπίστωση απάτης, σφαλμάτων, ατασθαλιών και αδυναμιών σε οργάνωση και λειτουργία, που οδηγούν πιθανόν σε κακή διαχείριση και μεταχείριση των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας ή ακόμα και σε φθορά ή απώλειά τους, στην εκτίμηση της αποτελεσματικότητας και επάρκειας των συστημάτων οργάνωσης

και διοίκησης της μονάδας, και τέλος με την αναφορά των διαπιστώσεων του ελέγχου στη διοίκηση της μονάδας και την εισήγηση μέτρων διόρθωσης ή βελτίωσης όπου αυτό κρίνεται απαραίτητο. Τόσο ο εξωτερικός όσο και ο εσωτερικός έλεγχος κρίνονται εξίσου απαραίτητοι και χρήσιμοι για τον ξεχωριστό ρόλο που ο καθένας παίζει μακροοικονομικά και μικροοικονομικά αντίστοιχα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΤΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ

4.1 Ο Ρόλος του ορκωτού Λογιστή

Στην πορεία των εργασιών, κάθε επιχείρηση αναλαμβάνει διάφορες δεσμεύσεις και υποχρεώσεις προς τρίτους π.χ. μετόχους της, πιστωτές, εργαζόμενους, επενδυτικό και καταναλωτικό κοινό κ.α. Για παράδειγμα, αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαχειριστεί κατά τρόπο αποδοτικό τα κεφάλαια που της εμπιστεύονται οι μέτοχοι και οι δανειστές, να παράγει προϊόντα και να προσφέρει υπηρεσίες που ικανοποιούν τις ανάγκες του κοινωνικού συνόλου και να λειτουργεί μέσα στα πλαίσια που ορίζουν οι σχετικοί νόμοι και τα συναλλακτικά ήθη και έθιμα.

Εννοείται ότι οι τρίτοι επιζητούν να γνωρίζουν πόσο ικανοποιητική είναι η εκπλήρωση των υποχρεώσεων κάθε επιχείρησης προς αυτούς. Για το λόγο αυτό, επιδιώκουν να έχουν τακτική και έγκυρη ενημέρωση σχετικά με την πορεία των εργασιών της αλλά και των προοπτικών της.

Στην πράξη, οι επιχειρήσεις ενημερώνουν τους τρίτους σε τακτά χρονικά διαστήματα και τουλάχιστον μια φορά το χρόνο, καταρτίζοντας και δημοσιοποιώντας εκθέσεις – απολογισμούς, οι πιο γνωστές από τις οποίες είναι οι λογιστικές καταστάσεις. Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της, τις προοπτικές της και την ικανότητα της να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις και να τηρεί τις δεσμεύσεις της έναντι των τρίτων.

Είναι όμως αξιόπιστες οι πληροφορίες που περιέχουν οι λογιστικές καταστάσεις; Μήπως οι ισχυρισμοί της διοίκησης δεν είναι ειλικρινείς; Μήπως η επιχείρηση επέτυχε τους σκοπούς της θέτοντας σε κίνδυνο τις προοπτικές ανάπτυξης της ή και ακόμη τη δυνατότητα να επιβιώσει στο άμεσο μέλλον; Μήπως η βελτιωμένη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης είναι αποτέλεσμα παράνομων

ενεργειών της; Μήπως η όλη λειτουργία της αντιβαίνει προς το κοινωνικό συμφέρον;

Απάντηση σε όλα αυτά τα ερωτήματα καλείται να δώσει ο ορκωτός Λογιστής. Ο τελευταίος διενεργεί τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων και εκφέρει γνώμη για το βαθμό της αξιοπιστίας τους, την ειλικρίνεια των ισχυρισμών των μελών της διοίκησης και για τις προοπτικές της επιχείρησης.

Η εκ μέρους του ορκωτού Λογιστή επαλήθευση ή διάψευση των ισχυρισμών της διοίκησης συμβάλλει ουσιαστικά στην προστασία των συμφερόντων:

α) Του κοινωνικού συνόλου, γιατί δημοσιοποιεί περιπτώσεις παράβασης νόμων, μόλυνσης του περιβάλλοντος, παραπλάνησης του καταναλωτικού κοινού κ.λπ.,

β) Του Δημοσίου, γιατί εντοπίζει απόκρυψη φορολογητέων κερδών, μη απόδοση των παρακρατηθέντων φόρων κ.λπ.,

γ) Του προσωπικού της καθώς ενημερώνει τους ενδιαφερόμενους για τη μη καταβολή έστω και των κατώτατων μισθών και ημερομισθίων, τη μη απόδοση των κρατήσεων των εργαζομένων στους ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λπ.,

δ) Των μετόχων, των δανειστών και των προμηθευτών καθώς δημοσιοποιεί αποκλίσεις των στοιχείων των λογιστικών καταστάσεων από την πραγματικότητα και επιτρέπει την άντληση αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με τη ρευστότητα και την αποδοτικότητα της επιχείρησης,

ε) Των μελλοντικών επενδυτών, γιατί τους ενημερώνει εκτός των άλλων και για τις δεσμεύσεις της επιχείρησης που δεν αναγράφονται στις λογιστικές καταστάσεις της, παρόλο ότι η έκβαση τους επηρεάζει σημαντικά τις προοπτικές της.

4.2 Θεμελιώδεις αρχές ελεγκτικού επαγγέλματος

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

1. 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.
2. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας [Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992].
3. 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].
4. 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]. (<http://www.soel.gr>)

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.

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 8η 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.

4.3 Προσόντα του Ελεγκτή

Τα ελάχιστα προσόντα που πρέπει να έχει ο εξωτερικός ελεγκτής για να είναι σε θέση να ασκήσει το έργο του στις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορίζονται από την Όγδοη Οδηγία του Συμβουλίου της. Αυτά συνοψίζονται

α)στη θεωρητική και επιστημονική κατάρτιση του φυσικού προσώπου (υποψήφιου ελεγκτή),

β) στην ικανότητα του να εφαρμόζει τις θεωρητικές του γνώσεις κατά τρόπο ορθολογικό κατά την άσκηση του ελέγχου και

γ) στο ανεπίληπτο ήθος του.

Η αναγνώριση αυτών των προσόντων επιβεβαιώνεται με τη χορήγηση από την Πολιτεία άδειας ελέγχου. Στη χώρα μας, άδεια διενέργειας εξωτερικού ελέγχου χορηγείται σε όσους έχουν τα προσόντα του ορκωτού ελεγκτή. Είναι δηλαδή μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.).

Ένα φυσικό πρόσωπο για να γίνει ορκωτός ελεγκτής θα πρέπει να έχει άρτια

θεωρητική και επαγγελματική κατάρτιση, αξιόλογη επιμόρφωση, πλούσια πείρα, αναμφισβήτητη αναγνώριση της ακεραιότητας του χαρακτήρα του και να είναι ενήμερος των πρόσφατων εξελίξεων στους τομείς της αρμοδιότητας του. Ορισμένα προσόντα επαληθεύονται με εξετάσεις, ενώ άλλα αξιολογούνται από τους ανώτερους στην ιεραρχία ελεγκτές.

4.4 Ο ρόλος του ορκωτού λογιστή σήμερα σε σχέση με το παρελθόν

Στις προηγούμενες ενότητες αναφέραμε την σημασία και το ρόλο του ορκωτού λογιστή για την επιχείρηση και όχι μόνο. Η εξέλιξη του επαγγέλματος είναι παρά πολύ μεγάλη στην πορεία των χρόνων.

Στο παρελθόν ο αριθμός των εταιρειών που ήταν υποχρεωμένες να προβούν σε έλεγχο ο ορκωτό λογιστή ήταν πολύ μικρότερος σε σχέση με την σημερινή κατάσταση . Η κοινωνία δεν είχε την γνώση και την θέληση θα μπορούσαμε να πούμε να ασχοληθεί με την επένδυση χρημάτων μέσα από μια εταιρεία . Παράλληλα θα μπορούσαμε να πούμε ότι και οι ίδιες οι εταιρείες δεν είχαν συνειδητοποιήσει το ποσό σημαντικό ρολό έπαιζε για αυτές η μεγαλύτερη συμμετοχή πολλών στην εταιρεία τους .

Σαν βασικό στοιχείο που άλλαξε κατά την γνώμη μας την σημασία και τον ρόλο του ορκωτού λογιστή, ήταν η μεγάλη ανάπτυξη του χρηματιστηρίου και η ενασχόληση όλο και περισσότερων ανθρώπων με την επένδυση χρημάτων μέσα από επιχειρήσεις

Με δεδομένο ότι μια από τις βασικές πηγές πληροφόρησης των εν δυνάμει μετοχών είναι οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι εταιρίες (ισολογισμός , ΚΑΧ, Κατάσταση Διάθεσης κερδών), η σημασία της πληροφόρησης που δίνεται από τους ορκωτούς λογιστές μέσα από το προσάρτημα που υποβάλλεται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις , είναι πολύ μεγάλη . Μέσα από αυτό μπορούν να πληροφορηθούν , για την γενική πορεία της επιχείρησης , αλλά και το ποιο σημαντικό ίσως να δουν αν τα στοιχεία που εμφανίζονται είναι ορθά , η υπάρχει παραποίηση οικονομικών καταστάσεων.

Κατά συνέπεια ο ορκωτός λογιστής σήμερα , πρέπει να είναι αμερόληπτος και ίσως και «ψυχρός» στην απεικόνιση των παρατηρήσεων του σε σχέση με την πορεία μια εταιρείας. Στις επόμενες ενότητες παρουσιάζουμε τις βασικές ευθύνες του επαγγέλματος , καθώς επίσης και τις σημαντικές αλλαγές που έχουν γίνει τα τελευταία χρόνια .

4.5 Πλεονεκτήματα από την χρησιμοποίηση Ορκωτών Λογιστών

Τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών είναι:

1. Ανώνυμες εταιρείες που προσλαμβάνουν τους Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, απολαύουν των κατά το άρθρο 37α του Κ.Ν 2190/1920, «περί Ανωνύμων Εταιρειών», πλεονεκτημάτων.
2. Ο κατά τα άρθρα 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920 διατασσόμενος έλεγχος διαχείρισεως των ανωνύμων εταιρειών ανατίθεται υποχρεωτικώς σε Ορκωτό ή Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή λογιστή εκ του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Σε κάθε άλλη περίπτωση έχουν πλήρη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 40α έως 40ε του Κ.Ν 2190/1920.
3. Για τις επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικώς ή προαιρετικώς χρησιμοποιούν Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, το μετά τον έλεγχο δυνάμενο να εκδοθεί ειδικό πιστοποιητικό που αναφέρεται στο ποσό των καταβληθέντων μισθών και ημερομισθίων και στις αποδοχές εν γένει του απασχοληθέντος προσωπικού, απαλλάσσει τις επιχειρήσεις οιαδήποτε επανελέγχου επί του σημείου τούτου εκ μέρους ασφαλιστικού οργανισμού.
4. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών, προκειμένου να καθορίσει τη φορολογική υποχρέωση των ανωνύμων εταιρειών, μπορεί να περιορισθεί και να λάβει υπ' όψη του αποκλειστικώς το παρά του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή 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.

5. Στη περίπτωση αυτή, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής οφείλει να παράσχει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ κάθε πληροφορία ή εξήγηση, την οποία το τελευταίος ήθελε ζητήσει σε σχέση με τον τρόπο τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τις εγγραφές που έγιναν σ' αυτά και γενικώς κάθε αναγκαίο στοιχείο ή διευκρίνιση, για τον προσδιορισμό της φορολογικής ύλης.

6. «Οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες που δεν υπόκεινται στον υποχρεωτικό έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μπορούν να εκλέγουν τους τακτικούς ελεγκτές λογιστές τους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18. Στην περίπτωση αυτή, η εκλεγόμενη εταιρεία ή κοινοπραξία ελεγκτών μπορεί να διορίζει ένα μόνο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή προς διενέργεια του τακτικού ελέγχου, αντί των προβλεπόμενων δύο τουλάχιστον τακτικών ελεγκτών λογιστών.

7. Οι διατάξεις των άρθρων 16 και 18 του παρόντος εφαρμόζονται αναλόγως και σε κάθε περίπτωση που η ελεγχόμενη μονάδα χρησιμοποιεί προαιρετικά τις υπηρεσίες Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή για τη διενέργεια τακτικού ελέγχου επί της οικονομικής διαχείρισεως και των οικονομικών καταστάσεων της.»
(<http://www.soel.gr>)

4.6 Έργο ορκωτών λογιστών

1. Οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, ανάλογα με τη φύση τους, διενεργούνται σύμφωνα με:

- Τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (International Standards on Auditing),
- Τα Διεθνή Πρότυπα Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements),
- Τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Εργασιών (International Standards on Related Services).

2. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να εγκαταστήσουν και να διατηρούν εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, που διενεργούνται σύμφωνα με τα πρότυπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου. Το εσωτερικό σύστημα διασφάλισης της ποιότητας των εργασιών, θα πρέπει να είναι εναρμονισμένο με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου Ποιότητας (International Standards on Quality Control).

Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορούν να επιβάλλονται πρόσθετες υποχρεώσεις σε σχέση με αυτές που ορίζονται από τα Διεθνή Πρότυπα των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

3. Η § 1 του άρθρου 47 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), αντικαθίσταται ως εξής:

- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές που διενεργούν με βάση τις αρχές και κανόνες ελεγκτικής του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, τον τακτικό έλεγχο ανωνύμων εταιριών σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν 2190/1920 όπως ισχύει κάθε φορά ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν στα οικεία πιστοποιητικά ελέγχου τις ουσιώδεις επιδράσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο τους».

- Επίσης βλ. άρθρο 14 § 25 Ν. 2166/1993 (ΦΕΚ τ. Α' 137/1993): «25. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές, οι οποίοι κατά νόμο ασκούν τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και των οικονομικών καταστάσεων των πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και των εποπτευόμενων από την Τράπεζα της Ελλάδος χρηματοδοτικών ιδρυμάτων, υποχρεούνται κατά τη διάρκεια των ελέγχων, να γνωστοποιούν αμέσως στην Τράπεζα της Ελλάδος κάθε στοιχείο ή πληροφορία που περιέρχεται σε γνώση τους και είτε έχει σημαντικές επιπτώσεις στη φερεγγυότητα και την εν γένει κεφαλαιακή επάρκεια των ιδρυμάτων αυτών είτε είναι δυνατόν να επηρεάσει την αξιολόγηση από την Τράπεζα της Ελλάδος της αποτελεσματικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της

καταλληλότητας των μετόχων που κατέχουν ειδική συμμετοχή και των προσώπων που ασκούν τη διοίκηση των πιστωτικών ή χρηματοδοτικών ιδρυμάτων. Οι έννοιες πιστωτικό ίδρυμα, χρηματοδοτικό ίδρυμα και ειδική συμμετοχή προσδιορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 2076/1992». (<http://www.soel.gr>)

4.7 Ασυμβίβαστα - Περιορισμοί

- Δεν επιτρέπεται η πρόσληψη Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή ως συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρεία που ελέγχθηκε από αυτόν κατά την τελευταία διετία πριν από την πρόσληψή του. Η απαγόρευση αίρεται εάν προηγηθεί και ολοκληρωθεί ποιοτικός έλεγχος, χωρίς επιβαρυντικό αποτέλεσμα για αυτόν που πρόκειται να προσληφθεί. Η δαπάνη βαρύνει την εταιρεία που προσλαμβάνει.
- Απαγορεύεται η ανάθεση ελέγχου στις επιχειρήσεις της παραγράφου 3 σε Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία εφόσον παρείχαν τις υπηρεσίες που προβλέπονται στην παράγραφο 3 κατά την προηγούμενη του ελέγχου, διετία.
- Δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρεία, στην οποία ανήκει ο Ορκωτός Ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο σε επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή σε θυγατρικές εταιρείες αυτών, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας ή η δημιουργία οποιασδήποτε σχέσης με τις επιχειρήσεις αυτές από την οποία προξενείτε αμοιβαιότητα συμφερόντων, όπως:
 - ο εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές,
 - ο συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρείας,
 - ο συμμετοχή σε εταιρείες, κοινοπραξίες, εργολαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών συμφερόντων με την επιχείρηση,
 - ο προώθηση προϊόντων της επιχείρησης,
 - ο τήρηση λογιστικών βιβλίων,
 - ο λογιστικές υπηρεσίες,

- εκπροσώπηση προς φορολογικές ή δικαστικές αρχές, υπηρεσίες ή εργασίες εσωτερικού ελεγκτή,
- εκπόνηση μελετών, αναλογιστικών μελετών, αποτιμήσεων ή εκτιμήσεων, τα αποτελέσματα των οποίων εισάγονται κατ' ευθείαν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας ως εγγραφές ή ενσωματώνονται στις λογιστικές καταστάσεις,
- ανάπτυξη ή παραμετροποίηση και συντήρηση λογισμικού,
- εξεύρεση στελεχών για θέσεις ευθύνης,
- κατάρτιση οργανωτικών μελετών και ανάπτυξη διαδικασιών, με εξαίρεση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου,
- διαχείριση προγραμμάτων και έργων,
- χρηματοοικονομικές προβλέψεις,
- αποτιμήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων για εισφορά, πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση,
- υπηρεσίες διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων,
- υπηρεσίες συμβούλου επενδύσεων,
- υπηρεσίες εκκαθαριστεί,
- υπηρεσίες εκτάκτου οικονομικού ελέγχου σε περίπτωση εισαγωγής της εταιρείας στο Χ.Α.Α.
- Η ισχύς των παραγράφων 1, 2 και 3 αρχίζει μετά δύο έτη από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

1.Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν την ανεξαρτησία τους έναντι των ελεγχόμενων από αυτούς οντοτήτων και φέρουν το βάρος της απόδειξης ότι ενεργούν κατά την εκτέλεση της εργασίας τους κατά τρόπο ανεξάρτητο. Κύριο κριτήριο για την ύπαρξη της ανεξαρτησίας τους είναι η μη συμμετοχή τους, με οποιονδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη λήψη αποφάσεων, που αναφέρονται στη δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας.

- 2.Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου, όταν μεταξύ του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ή του δικτύου στο οποίο ανήκει και της ελεγχόμενης οντότητας υπάρχει οποιαδήποτε οικονομική, επαγγελματική ή άλλη σχέση, η οποία θα οδηγούσε έναν ενημερωμένο, αντικειμενικό και συνετό τρίτο να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι διακυβεύεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου. Σχέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι διακυβεύουν την ανεξαρτησία, είναι ιδιαίτερα η παροχή συμπληρωματικών μη ελεγκτικών υπηρεσιών.
- 3.Όταν η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου απειλείται από καταστάσεις αυτοελέγχου, ιδίου συμφέροντος, ιδιότητας συνηγόρου, οικειότητας, εκφοβισμού και διατάραξης της εμπιστοσύνης κατά την εκτέλεση της εργασίας, ο ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να λάβουν πρόσφορα μέτρα για τον περιορισμό του κινδύνου υπονόμησης της ανεξαρτησίας σε ανεκτό βαθμό. Σε περίπτωση που τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να περιορίσουν σε ανεκτό βαθμό τον κίνδυνο υπονόμησης της ανεξαρτησίας, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου.
- 4.Στις περιπτώσεις υποχρεωτικού ελέγχου σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί την παροχή των υπηρεσιών του, εάν υφίστανται συνθήκες αυτοελέγχου ή ιδίου συμφέροντος.
- 5.Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να απευθύνονται εγγράφως στην ΕΛΤΕ, εκθέτοντας τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ως κατάσταση που θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του, καθώς και τα πρόσφορα μέτρα τα οποία προτίθεται να λάβει για τον περιορισμό του κινδύνου σε ανεκτό βαθμό, για τη λήψη μη δεσμευτικής γνωμάτευσης και καθοδήγησης επί του πρακτέου, δεδομένου ότι η τελική κρίση περί της ανεξαρτησίας γίνεται

κατά το στάδιο του ποιοτικού ελέγχου, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου.

6.Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να περιγράψει αναλυτικά, στα Φύλλα Εργασίας, όλους τους κινδύνους για την ανεξαρτησία του, καθώς και τα μέτρα που λαμβάνει για τον περιορισμό των κινδύνων σε ανεκτό βαθμό.

7.Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορεί να ρυθμίζονται, εξειδικεύονται και ερμηνεύονται:

- ο θέματα που αναφέρονται στους κινδύνους και τα πρόσφορα μέτρα των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου,
- ο καταστάσεις κατά τις οποίες τεκμαίρεται η υπονόμηση της ανεξαρτησίας,

καταστάσεις και συγκεκριμένα πρόσφορα μέτρα τα οποία, εφόσον ληφθούν και υλοποιηθούν, είναι δυνατόν να άρουν την απαγόρευση, που τίθεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου. (<http://www.soel.gr>)

4.8 Σκοπός του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΠΔ 226/1992, η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποβλέπει στην:

- άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής (ιδρύματος, εταιρίας 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 διενεργούμενων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική νομοθεσία.

- Προαγωγή της Λογιστικής και Ελεγκτικής Επιστήμης.

4.9 Η απελευθέρωση του επαγγέλματος και η ίδρυση του ΣΟΕΛ, 1992

Σύντομα μετά την ίδρυση του ΣΟΛ, και συγκεκριμένα στα μέσα της δεκαετίας του 1960, ξεκίνησε μια όλο και εντονότερη διαμάχη για την αγορά των υποχρεωτικών ελέγχων. Στη διαμάχη αυτή, εκτός από το ΣΟΛ, δύο άλλες επαγγελματικές ενώσεις έλαβαν μέρος. Αρχικά το ΕΠΕΛ και στη συνέχεια το ΣΕΛΕ, το οποίο διαδραμάτισε τον κύριο ρόλο στην ενδοεπαγγελματική διαμάχη. Το ΕΠΕΛ ιδρύθηκε το 1968 και ήταν το προσωπικό δημιούργημα ενός πρώην μέλους του ΣΟΛ. Αντίθετα το ΣΕΛΕ ιδρύθηκε το 1979 από εταίρους ελεγκτικών εταιρειών συνδεδεμένων με τις μεγάλες πολυεθνικές ελεγκτικές εταιρείες (Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Peat Marwick κ.λπ.) Οι ελεγκτικές αυτές εταιρείες είχαν εγκατασταθεί στην Ελλάδα από τη δεκαετία του 1960, ακολουθώντας τη σημαντική εισροή ξένων επενδύσεων στη χώρα την εποχή εκείνη. Τόσο τα μέλη του ΕΠΕΛ, όσο και τα μέλη του ΣΕΛΕ ασχολούνταν με την παροχή γενικών λογιστικών, συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών προς τους πελάτες τους, κυρίως ελληνικές θυγατρικές ξένων πολυεθνικών επιχειρήσεων. Οι δύο λοιπόν αυτές οργανώσεις επιθυμούσαν διακαώς την απελευθέρωση του ελεγκτικού επαγγέλματος για να μπουν στην αγορά των εκ του νόμου υποχρεωτικών ελέγχων.

Για να επιτύχουν το σκοπό τους, οι αντιμαχόμενες επαγγελματικές ομάδες χρησιμοποίησαν, τόσο πολιτικά (σε εσωτερικό και εξωτερικό), όσο και νομικά όπλα. Στα πολιτικά μέσα συμπεριλαμβάνονταν η πίεση στην κυβέρνηση, κινητοποίηση άλλων πολιτικών δυνάμεων (πολιτικών κομμάτων) και κοινωνικών εταίρων (οργανώσεις εργοδοτών, όπως ο ΣΕΒ και εργαζομένων, όπως η ΓΣΕΕ, το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος και άλλοι συνδικαλιστικοί φορείς), ανακοινώσεις στον Τύπο, παραστάσεις στα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε άλλους διεθνείς οργανισμούς ή και ξένες κυβερνήσεις κ.λπ. Στο νομικό πεδίο, οι ανταγωνιζόμενες επαγγελματικές ομάδες προσέφυγαν στη ελληνική δικαιοσύνη, αλλά και στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο.

Στις δεκαετίες του 1970 και 1980 το ΣΟΛ κατάφερε, όχι μόνο να αντεπεξέλθει στις επιθέσεις των ανταγωνιστών του και να ξεπεράσει τη σκόπελο της

ενσωμάτωσης της Όγδοης Ευρωπαϊκής Οδηγίας, αλλά και να αυξήσει τη δικαιοδοσία του. Όμως, στα τέλη της δεκαετίας του 1980 άρχισε να επηρεάζει την πολιτική των ελληνικών κυβερνήσεων η διεθνής κίνηση για την απελευθέρωση των αγορών που εμφανίστηκε ήδη από τις αρχές της δεκαετίας του 1980 στις ΗΠΑ και τη Μεγάλη Βρετανία. Οι ιδέες αυτές για την απελευθέρωση των αγορών κατέστησαν η κυρίαρχη αντίληψη τη δεκαετία του 1990, όπως και παραμένουν σε παγκόσμιο επίπεδο σήμερα. Τότε λοιπόν, στη δεκαετία του 1990, βρέθηκε η κατάλληλη συγκυρία για την απελευθέρωση του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος και την ευθυγράμμιση της λειτουργίας του με τον τρόπο οργάνωσης του διεθνούς ελεγκτικού επαγγέλματος.

Ύστερα από έντονη αντιπαράθεση στη Βουλή και στον Τύπο, τελικά το Σεπτέμβριο του 1991 ψηφίστηκε από τη Βουλή ο νόμος 1969/1991, το άρθρο 75 του οποίου προέβλεπε την κατάργηση του ΣΟΛ και την ίδρυση μιας νέας επαγγελματικής οργάνωσης, του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ). Κατ

Τα βασικά χαρακτηριστικά των αλλαγών που επήλθαν στη δομή και την οργάνωση του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος ύστερα από τις παρεμβάσεις της δεκαετίας του 1990 μπορεί να συνοψισθούν ως εξής:

α) Τα μέλη του ΣΕΛΕ πέτυχαν επαγγελματική αναγνώριση, δηλαδή το δικαίωμα να διενεργούν τους υποχρεωτικούς εκ του νόμου τακτικούς ελέγχους των επιχειρήσεων.

β) Όλοι οι αναγνωρισμένοι ελεγκτές είναι μέλη μιας επαγγελματικής ένωσης, του ΣΟΕΛ και μπορούν να παρέχουν ελεγκτικό έργο, είτε ατομικά, ως φυσικά πρόσωπα ή, όπως είναι ο κανόνας, οργανωμένοι σε ελεγκτικές εταιρείες ή κοινοπραξίες.

γ) Η αμοιβή του ελέγχου ουσιαστικά προσδιορίζεται με συμφωνία ελεγκτή και ελεγχόμενου, αν και ο νόμος προβλέπει την υποβολή προσφορών και τυπικά απαγορεύει τη διαπραγμάτευση.

δ) Οι ελεγχόμενες επιχειρήσει έχουν πλήρη ελευθερία στην επιλογή του ορκωτού ελεγκτή. (<http://www.soel.gr>)

4.10 Νομική ευθύνη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Η Νομική Ευθύνη των Ελεγκτών διακρίνεται σε τρεις υποκατηγορίες και αυτές είναι:

Αστική Ευθύνη

Γενικά η αστική ευθύνη, αφορά την ευθύνη αποζημίωσης προς ζημιωθέντα πρόσωπα. Θεωρείται ως η πλέον σημαντική μορφή ευθύνης κυρίως στις περισσότερο ανεπτυγμένες χώρες και ιδιαίτερα στη Μ. Βρετανία, στις Η.Π.Α., στον Καναδά και στην Αυστραλία. Στις περισσότερες χώρες εξακολουθεί να είναι εις ολόκληρο και σε πολλές από αυτές απεριόριστη. Με τον όρο «εις ολόκληρο ευθύνη» εννοούμε, πως όταν για μία ζημία ευθύνονται δύο ή περισσότερα πρόσωπα τότε ο ζημιωθείς έχει την δυνατότητα διεκδίκησης της αποζημίωσης από οποιονδήποτε από τους ευθυνόμενους και άσχετα από την εμπλοκή του καθενός.

Το θέμα της ευθύνης των Ελεγκτών το κατοχυρώνει το άρθρο 37 του νόμου 2190/192060, βάσει του οποίου οι ελεγκτές ευθύνονται κατά την άσκηση των καθηκόντων τους για οποιοδήποτε πταίσμα και υποχρεούνται αποζημίωσης στην εταιρία. Αυτή η ευθύνη δεν μπορεί να αποκλεισθεί ή να τροποποιηθεί. Η αξίωση της εταιρίας για αποζημίωση, όμως παραγράφεται μετά από το πέρας δύο ετών.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι η ευθύνη των ελεγκτών είναι ατομική και όχι συλλογική, ακόμη και αν τον έλεγχο τον διενήργησαν δύο ή και περισσότεροι ελεγκτές. Ευθύνη παρόλα αυτά καταλογίζεται στον εκάστοτε ελεγκτή μόνο όταν υπάρχει παράβαση καθήκοντος, πταίσμα και ζημία. Παράβαση θεωρούμε ότι υφίσταται, όταν ο Ελεγκτής δεν εκπληρώνει ή εκπληρώνει πλημμελώς την υποχρέωση την οποία έχει αναλάβει απέναντι στην ελεγχόμενη εταιρία, να διεξάγει δηλαδή τον έλεγχο των οικονομικών της καταστάσεων με επιμέλεια.

Γίνεται αποδεκτό, ότι ένας Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ασκεί με επιμέλεια τα καθήκοντα του, εάν:

- Επιδεικνύει την επιδεξιότητα και την κατάρτιση που θα επιδείκνυε οποιοσδήποτε άλλος εξίσου ικανός ελεγκτής κατά την άσκηση του συγκεκριμένου ελέγχου.
- Ακολουθεί τα ελεγκτικά πρότυπα, τους κανόνες και τις οδηγίες του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.
- Διερευνά εμπειριστατωμένα τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγει, και αξιολογεί με ιδιαίτερη προσοχή την αποδεικτική τους ισχύ.
- Δεν δέχεται να αναλάβει τον έλεγχο, γιατί φρονεί ότι τα προσόντα του και η γενική εμπειρία του δεν επαρκούν για το έργο αυτό.
- Φροντίζει ώστε οι συνεργάτες του να επιδεικνύουν εύλογη επιμέλεια.

Ο Ελεγκτής όμως, ευθύνεται και έναντι των τρίτων των οποίων τα συμφέροντα έβλαψε με την παράβαση των ελεγκτικών του καθηκόντων και ιδίως του καθήκοντος της εχεμύθειας και των παρεπόμενων υποχρεώσεων του. Για παράδειγμα, αξίωση για αποζημίωση από τον ελεγκτή μπορεί να έχουν οι επενδυτές που προέβησαν σε επίσημες επενδύσεις βασιζόμενοι σε ψευδή έκθεση.

Ακολούθως το ίδιο μπορούν να πράξουν οι μέτοχοι και οι ομολογιούχοι οι οποίοι ζημιώθηκαν από την παράβαση του ελεγκτή για απόλυτη εχεμύθεια. Ο ελεγκτής ευθύνεται για αποζημίωση τρίτων, μετόχων, πιστωτών, επενδυτών των οποίων τα συμφέροντα έβλαψε με έλλειψη επιμέλειας και εχεμύθειας, όπως αναφέραμε και παραπάνω. Με βάση τα άρθρα 914 και 919 του Αστικού Κώδικα, ορίζεται ότι «ο παρά τον νόμον ζημιώσας άλλον υπαιτίως υποχρεούται εις αποζημίωση».

Ποινική Ευθύνη

Με βάση τα άρθρα 63β και 63γ του νόμου 2190/1920, οροθετείται η ποινική ευθύνη του ελεγκτή όταν αυτός παραβαίνει το καθήκον της μη παράνομης

θεώρησης των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, της εχεμύθειας και της δήλωσης κολλημάτος διορισμού του ως ελεγκτή.

Συγκεκριμένα με το άρθρο 63β του νόμου 2190 ορίζεται ότι:

«Ελεγκτές ανωνύμων εταιριών...αν από αμέλεια ως νομίμως έχοντα, ισολογισμό που καταρτίστηκε παρά τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού, τιμωρούνται με φυλάκιση μέχρι τριών μηνών και με χρηματική ποινή.....ευρώ ή με μία από τις ποινές αυτές. Σε περίπτωση όμως δόλου τιμωρούνται με βάση τις ποινές του άρθρου 57»

Με το άρθρο 63γ του νόμου 2190/1920 ορίζεται ότι:

«Τιμωρείται διά φυλακίσεως μέχρι τριών μηνών πας ελεγκτής ανωνύμων εταιρειών, όστις δεν ήθελε τηρήσει απόλυτον εχεμύθεια, περί των παρ' αυτού παρατηρηθέντων εν τη λειτουργία της εταιρίας..»

Αναφορά σχετικά με την ποινική ευθύνη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών γίνεται και στο Π.+ 226/92 το οποίο ορίζει ότι:

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

Όπως αναφέρει και ο Παππάς στο βιβλίο του «Εισαγωγή στην ελεγκτική», ο ελεγκτής έχει σοβαρή υποχρέωση να είναι εχέμυθος σχετικά με τα όσα παρατηρεί κατά την άσκηση του ελέγχου. Πολλές από τις πληροφορίες που συλλέγει είναι ζωτικής σημασίας για την επιβίωση της επιχείρησης και τυχόν κοινοποίηση τους θα είχε σοβαρές επιπτώσεις στην ανταγωνιστικότητα της.

Τέλος ο ελεγκτής φέρει ποινική ευθύνη όταν δεν δηλώσει κώλυμα διορισμού του, δηλαδή όταν αποσιωπήσει λόγω εξαίρεσης του, για παράδειγμα είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή υπάλληλος της υπό έλεγχο επιχείρησης.

Πειθαρχική Ευθύνη

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του Π.+ 226/9264, υπάρχει πειθαρχική ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή όταν αυτός:

α. Ασκει πλημμελώς τα καθήκοντα του.

β. Επιδεικνύει ανάρμοστη συμπεριφορά, στην οποία περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση της αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου.

γ. Προβεί σε παράβαση νόμου, κανονιστικής διάταξης ή δεοντολογικών κανόνων που αναφέρονται στην επαγγελματική του κατάσταση και στις υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτή.

Ο ελεγκτής που έχει υποπέσει σε πειθαρχικό παράπτωμα παραπέμπεται με απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου στο Πειθαρχικό Συμβούλιο του Σώματος.

5.1 Ευθύνη των ελεγκτών στην Ελλάδα

Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Π.+226/9268, ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ευθύνεται για κάθε ελεγκτικά πρότυπα », ζημιά από ενέργεια ή παράλειψη του κατά τη διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση της εκθέσεως ελέγχου, εφόσον η ενέργεια ή η παράλειψη αυτή οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια. Ως προϋπόθεση για την στοιχειοθέτηση ευθύνης αποζημίωσης ο νόμος απαιτεί η ζημιά αυτή να προκλήθηκε από τη χρήση της εκθέσεως ελέγχου.

Ως ανώτατο όριο αποζημίωσης, το παραπάνω άρθρο θέτει το πενταπλάσιο του εκάστοτε ετησίων αποδοχών του Προέδρου του Αρείου Πάγου ή του συνόλου των αμοιβών του συγκεκριμένου Ορκωτού Ελεγκτή κατά το προηγούμενο έτος, εφόσον το δεύτερο ποσό είναι μεγαλύτερο.

Ακόμη το άρθρο 19, καθιστά υποχρεωτική την ασφαλιστική κάλυψη των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών σε ασφαλιστική επιχείρηση. Το ποσό της ασφαλιστικής κάλυψης ορίστηκε ως ελάχιστο όριο στο 150% του

συνόλου των αμοιβών τις οποίες ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρία ή η κοινοπραξία ελεγκτών έλαβαν κατά την προηγούμενη χρήση.

Τέλος, όταν οι ζημίες που προκλήθηκαν οφείλονται σε ελαφρά αμέλεια του ελεγκτή, τότε τα πρόσωπα τα οποία ζημιώθηκαν μπορούν να προσφύγουν επικαλούμενα τις διατάξεις του άρθρου 914 του Αστικού Κώδικα. Με βάση το άρθρο 914, δημιουργείται ευθύνη αποζημίωσης για ζημία που προκλήθηκε παράνομα και υπαίτια, ακόμα και από ελαφρά αμέλεια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΑΓΚΟΣΜΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΣΚΑΝΔΑΛΑ

5.1 Η περίπτωση της Enron³

Το Σκάνδαλο της Enron είναι οικονομικό σκάνδαλο που αναδείχθηκε το 2001 και αφορούσε την ενεργειακή εταιρεία Enron και την ελεγκτική Arthur Andersen. Έπειτα από μια σειρά αποκαλύψεων που αφορούσαν αμφιλεγόμενες λογιστικές πρακτικές που διενεργήθηκαν κατά τη δεκαετία του 1990, η Enron βρέθηκε στο χείλος της χρεοκοπίας το Νοέμβριο του 2001. Μια απόπειρα διάσωσης λευκού ιππότη από μία παρόμοια αλλά μικρότερη ενεργειακή εταιρεία, την Dynegy δεν κατέστη βιώσιμη. Η Enron κήρυξε πτώχευση στις 2 Δεκεμβρίου του 2001.

Καθώς το σκάνδαλο αποκαλυπτόταν, οι μετοχές της Enron σημείωσαν κατακόρυφη πτώση από τα \$90.00 ανά μετοχή σε λιγότερο από 50¢ ανά μετοχή. Κι ενώ η εταιρεία συγκαταλεγόταν μεταξύ των καλύτερων εταιρειών σχετικά με την αξιοπιστία της στο χρηματιστήριο, αυτή η απρόσμενη εξέλιξη είχε μεγάλο αντίκτυπο στην αγορά. Η βουτιά της Enron σημειώθηκε μετά από την αποκάλυψη ότι πολλά από τα κέρδη και τα έσοδα ήταν αποτέλεσμα συμφωνιών με οντότητες ειδικού σκοπού, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που ήλεγχε. Απόρροια των ανωτέρω ήταν πολλά από τα χρέη και οι απώλειες της εταιρείας να μην εμφανιστούν στις οικονομικές της καταστάσεις.

Αργότερα, έγιναν επίσημες έρευνες, με επικεφαλείς το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, το υπουργείο Δικαιοσύνης και το Κογκρέσο. Τα ακριβή αίτια και οι λεπτομέρειες της καταστροφής δεν έγιναν γνωστά για αρκετό καιρό. Επιπροσθέτως, το σκάνδαλο προκάλεσε τη διάλυση της Arthur Andersen, η οποία αποτελούσε μέχρι εκείνη την περίοδο μία εκ των πέντε κορυφαίων ελεγκτικών εταιρειών.

³ C. W. Thomas (2002), “The Rise and Fall of Enron”, Journal of Accountancy

Ιδιαίτερα ζημιωμένα βγήκαν τα μέλη ποικίλων ομάδων ενδιαφερομένων, όπως μέτοχοι, κράτος, πιστωτές, εργαζόμενοι κ.α.

Το Μάρτιο του 2002, καταδικάστηκε για παρακώλυση δικαιοσύνης. Το δικαστήριο υποστήριξε ότι η Andersen κατέστρεψε έγγραφα που αφορούσαν την Enron όσο η τελευταία τελούσε υπό έρευνα από κρατικούς φορείς (SEC). Μέχρι το τέλος του 2002, είχε διακόψει τις εργασίες της και το μόνο που είχε απομείνει ήταν οι χιλιάδες απολυμένοι υπάλληλοι, σύμβουλοι και προσωπικό υποστήριξης. Η Andersen είχε γίνει το σύμβολο του αντιδεοντολογικού περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργούσαν οι ελεγκτικές εταιρείες σε βάρος του επενδυτικού κοινού. Στο τέλος της δικαστικής διαμάχης, το Ανώτατο Δικαστήριο απεφάνθη ότι δεν υπήρξαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία – ότι δηλαδή η καταστροφή των εγγράφων ήταν σκόπιμη και είχε στόχο την παρακώλυση της έρευνας – για την ενοχή της Andersen, κι έτσι της επιβλήθηκε μόνο ένα πρόστιμο \$500.000. Η απόφαση βέβαια του δικαστηρίου ήρθε πολύ αργά, το 2005, όταν η εταιρεία πλέον από 28.000 εργαζόμενους, μετρούσε μόνο 200.

Η Ευθύνη των Εξωτερικών Ελεγκτών

Η ελεγκτική εταιρεία έχει νομική ευθύνη αλλά και ευθύνη έναντι τρίτων για συνεργεία σε απάτη και για ψευδή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Η ίδια η εταιρεία που υποτίθεται ότι έλεγχε τις οικονομικές καταστάσεις της Enron, παράλληλα την συμβούλευε πως θα φανεί περισσότερο ελκυστική στους επενδυτές, με όχι και τόσο θεμιτά μέσα.

Η Arthur Andersen, κατηγορήθηκε για εφαρμογή χαλαρών προτύπων ελέγχου εξαιτίας της σύγκρουσης ενδιαφέροντος που προερχόταν από τις αμοιβές που δέχονταν για την πραγματοποίηση των ελέγχων αυτών.

Το σκάνδαλο της εταιρείας Enron παρέσυρε και την Arthur Andersen, η οποία κατέρρευσε, και προκάλεσε μεγάλες αλλαγές στον κλάδο των ελεγκτικών εταιρειών. Η Arthur Andersen ήταν μία από τις πέντε μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες στον κόσμο. Κατηγορήθηκε για εγκατάλειψη καθήκοντος και για απάτη.

Επίσης, το ομοσπονδιακό δικαστήριο απήγγειλε κατηγορίες εναντίον της λογιστικής εταιρείας για παρεμπόδιση του έργου της δικαιοσύνης, διότι είχε διατάξει την καταστροφή χιλιάδων εγγράφων που σχετίζονταν με τον οικονομικό έλεγχο του ενεργειακού κολοσσού, ρίχνοντας στο σκοτάδι τις έρευνες για τη μεγαλύτερη εταιρική χρεοκοπία της χώρας.

Η καταδίκη της ελεγκτικής εταιρείας Arthur Andersen, στις 14 Μαρτίου 2002, για παρεμπόδιση της δικαιοσύνης, ήταν το πρώτο σημάδι ότι οι ομοσπονδιακές αρχές των Ηνωμένων Πολιτειών έχουν βάλει στόχο την αναμόρφωση των εταιρειών αυτών. Με άλλα λόγια, μετά την περίπτωση της Enron, το μήνυμα που εστάλη σε όλους όσους εμπλέκονται στον κλάδο των εταιρειών λογιστικής ήταν σαφές: Τυχόν χαλαρότητα δεν δικαιολογείται και το βάρος πέφτει σε εκείνους που πραγματικά μπορούν να επιφέρουν αλλαγές στο χώρο, δηλαδή στους ίδιους τους λογιστές.

5.2 Η περίπτωση της WorldCom⁴

Το δεύτερο μεγαλύτερο οικονομικό σκάνδαλο γίνεται από την αμερικανική εταιρεία τηλεπικοινωνιών λίγους μήνες μετά τη «βόμβα» της Enron, και κλονίζει τον θεμέλιο λίθο του αμερικανικού, και όχι μόνον, καπιταλιστικού συστήματος, δηλαδή την έννοια της «εμπιστοσύνης». Το καπιταλιστικό σύστημα και κατ' επέκταση η επενδυτική δραστηριότητα στηρίζεται στην εμπιστοσύνη, που προϋποθέτει τη διαφάνεια, τη διαφύλαξη του κύρους των επιχειρήσεων και των στελεχών και την ακεραιότητα των ελεγκτικών μηχανισμών.

Το 2002, στη Νέα Υόρκη, η αποκάλυψη της λογιστικής απάτης από τον οικονομικό διευθυντή της WorldCom, θα μπορούσε, σύμφωνα με ορισμένες εκτιμήσεις, να στιγματίσει τη λεγόμενη Νέα Οικονομία ως μία εποχή γρήγορου χρήματος, λογιστικών «τρικ» και διευθυντικών στελεχών εκτός ελέγχου.

⁴ Pulliam S., Solomon D. (2002), "Uncooking the Books—How Three Unlikely Sleuths Discovered Fraud at WorldCom", Wall Street Journal

Η απόκρυψη λειτουργικών δαπανών ύψους 3,9 δισ. δολαρίων από τα αποτελέσματα ενός κολοσσού και η καταγραφή τους στα οικονομικά αποτελέσματα των τελευταίων πέντε τριμήνων της ως κεφαλαιουχικές δαπάνες, έδωσαν ώθηση στη ρευστότητα και στα περιθώρια της WorldCom. Ουσιαστικά η εταιρεία φέρεται να κατέγραφε στα αποτελέσματά της μεγάλες δαπάνες ως επενδύσεις, με αποτέλεσμα την μεγάλη αλλοίωση της εικόνας των μεγεθών της.

Τους λογιστικούς ελέγχους διενεργούσε η γνωστή από το σκάνδαλο της Enron, εταιρεία λογιστών Arthur Andersen. Ούτε αυτή τη φορά οι ελεγκτές της πέτυχαν να εντοπίσουν τις παρατυπίες της WorldCom. Η Arthur Andersen εξέδωσε την επομένη ανακοίνωση, αναφέροντας ότι ο οικονομικός διευθυντής της WorldCom δεν είχε ενημερώσει τα στελέχη της σχετικά με τις «λογιστικές πρακτικές» που ακολουθούσε. Μετά την εμφάνιση του σκανδάλου, χρέη ορκωτών λογιστών ανέλαβε για τη WorldCom η εταιρεία KPMG και όπως ανακοίνωσε, η εταιρεία τηλεπικοινωνιών ζήτησε από την τελευταία να διενεργήσει συνολικούς ελέγχους των ισολογισμών της του 2001 και 2002.

Η εταιρεία ανακοίνωσε κέρδη ύψους 1,4 δισ. δολαρίων για το σύνολο του 2001 και 130 εκατ. δολαρίων στο πρώτο τρίμηνο του 2002. Ωστόσο, χωρίς τις λογιστικές μεταφορές θα ανακοίνωνε καθαρές ζημίες στο 2001 και στο πρώτο τρίμηνο του 2002.

Η Ευθύνη των Εξωτερικών Ελεγκτών

Τις ψεύτικες λογιστικές εγγραφές της WorldCom ανακάλυψε η αντιπρόεδρος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου κα Cooper με τον συνεργάτη της κο Morse²³. Ελέγχοντας, κρυφά από τους ανώτερους τους, εκατοντάδες χιλιάδες λογιστικές εγγραφές, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία τηρούσε τα λογιστικά βιβλία με βάση λανθασμένες λογιστικές μεθόδους, που απλά τη βοηθούσαν να κρύψει τις ζημίες.

Η Arthur Andersen, ο εξωτερικός ελεγκτής της WorldCom, αρνήθηκε να απαντήσει σε μερικές από τις ερωτήσεις κα Cooper και της είπε ότι η εταιρεία

είχε εγκρίνει κάποιες από τις μεθόδους λογιστικής που ερωτήθηκαν. Ο κ. Sullivan, στη συνέχεια, CFO της εταιρείας, ζήτησε από την κα Cooper να καθυστερήσει την έρευνα της μέχρι το επόμενο τρίμηνο.

Η πρώτη επιβεβαίωση της κα Cooper ότι κάτι δεν πήγαινε καλά με την WorldCom ήρθε στο Μάρτιο του 2002, όταν ο John Stupka, επικεφαλής της ασύρματης στις επιχειρήσεις της WorldCom, ήταν θυμωμένος γιατί ήταν έτοιμος να χάσει 400 εκατομμύρια δολάρια που είχε σαν αποθεματικό κατά το τρίτο τρίμηνο του 2001. Το σχέδιό του ήταν να χρησιμοποιήσει τα χρήματα για να αναπληρώσει τις ελλείψεις εάν οι πελάτες δεν πλήρωναν τους λογαριασμούς τους. Ωστόσο, ο κ. Sullivan αποφάσισε αντ' αυτού να πάρει τα \$400 εκατομμύρια από τον τομέα του κ. Stupka και να τα χρησιμοποιήσει για την ενίσχυση των κερδών της WorldCom. Ο κ. Stupka ήταν δυσαρεστημένος γιατί χωρίς τα χρήματα, η μονάδα του θα έπρεπε πιθανότατα να αναφέρει μια μεγάλη απώλεια στο επόμενο τρίμηνο.

Η ομάδα του κ. Stupka είχε ήδη παραπονεθεί σε δύο ελεγκτές της Arthur Andersen, τους Melvin Dick και Kenny Avery, οι οποίοι τάχθηκαν υπέρ του κ. Sullivan. Η κα Cooper αποφάσισε να θέσει το ζήτημα και πάλι στην ελεγκτική εταιρεία. Αλλά όταν κάλεσε την εταιρεία, ο κ. Avery κατέστησε σαφές ότι δεχόταν εντολές μόνο από τον κ. Sullivan. Αργότερα στις ανακρίσεις, ο Patrick Dorton, ένας εκπρόσωπος της Arthur Andersen, είπε η εταιρεία του πίστευε ότι τα \$400 εκατομμύρια αποθεματικό δεν ήταν απαραίτητα στον συγκεκριμένο τομέα.

Στη περίπτωση αυτή που δεν έγινε εφαρμογή των νόμων περί κάλυψης απάτης, συνέργειας σε απάτη, αμέλειας ή αδιαφορίας του ορκωτού, η ελεγκτική εταιρεία έχει νομική ευθύνη για τα πιστοποιητικά ελέγχου που εξέδωσε, ευθύνη έναντι των τρίτων αλλά και προς το κοινωνικό σύνολο.

5.3 Η περίπτωση της Global Crossing⁵

Η Global Crossing (μια από τις μεγαλύτερες εταιρείες παροχής υπηρεσιών internet) ιδρύθηκε το 1997. Στα τέλη της προηγούμενης δεκαετίας και στη νέα χιλιετία ξεκίνησε να συμμετέχει σε ανταλλαγές με διάφορες εταιρείες και σε ανταλλαγές IRU (αναπαλλοτριώτα δικαιώματα χρήσης) με τις εταιρείες τηλεπικοινωνιών. Σύμφωνα με τον Frank Partnoy, σε μια συμφωνία ανταλλαγής IRU, δύο εταιρείες τηλεπικοινωνιών συμφώνησαν να ανταλλάξουν τα δικαιώματα για τη χρήση εύρους ζώνης των δικτύων οπτικών ινών τους σε διάφορα μέρη. Οι κανόνες λογιστικής αναμφισβήτητα οδήγησαν τις εταιρείες να αντιμετωπίσουν τα δύο σκέλη της συναλλαγής με διαφορετικό τρόπο: το πρώτο σκέλος ως έσοδα ενώ το δεύτερο σκέλος ως έξοδα. Η Global Crossing και άλλα εταιρείες χρησιμοποιούσαν ένα τμήμα του Δελτίου για να δικαιολογήσουν τα έσοδα, ενώ με τη χρήση του άλλου τμήματος του δελτίου για να δικαιολογήσουν τα έξοδα. Έτσι ένας μεγάλος αριθμός αυτών των ανταλλαγών έγινε για να επιτευχθούν τα έσοδα του τριμήνου και ο στόχος τους για κέρδη, ενώ δεν είχαν κανένα επιχειρηματικό λόγο.

Οι χειριστές των οικονομικών καταστάσεων ήταν οι λογιστές της Global Crossing και οι εξωτερικοί λογιστές της ελεγκτικής Arthur Andersen, η οποία τους εισήγαγε σε αυτήν την τεχνική με τις ανταλλαγές SWAPS. Ο Roy Olofson, αντιπρόεδρος των χρηματοοικονομικών, δεν ενέκρινε την τεχνική αυτή που πρότεινε η ελεγκτική και υποστήριξε ότι και τα δύο σκέλη θα πρέπει να αντιμετωπίζονται «ισότιμα».

Ωστόσο, η στάση αυτή δεν θα επέτρεπε την Global Crossing να αυξήσει τα έσοδά της. Έτσι, το Μάιο του 2000, η εταιρεία προσλαμβάνει τον Joseph P. Perrone, πρώην εργοδότη της Arthur Andersen ο οποίος είχε ελέγξει την Global Crossing

⁵ R. Duska (2005), “The Good Auditor – Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle”, Journal of Business Ethics, pp. 17-29

και στον οποίο δόθηκε ένα «τεράστιο εγγυημένο μόνους και 500.000 μετοχές αξίας εκατομμυρίων δολαρίων» για να εργαστεί στην Global Crossing. Το 2000, ενώ ήταν ο Perrone στην Global Crossing, πλήρωσαν την Arthur Andersen «2,3 εκατομμύρια δολάρια για αμοιβή ελεγκτικών υπηρεσιών και 12 εκατομμύρια δολάρια για αμοιβή μη ελεγκτικών υπηρεσιών». Τον Μάρτιο του 2001, ενώ ο Olofson βρισκόταν σε αναρρωτική άδεια και ο Perrone και ήταν υπεύθυνος, τα στελέχη πρότειναν να χρησιμοποιήσουν IRU swaps για να εξασφαλίσουν έσοδα στο πρώτο τρίμηνο και τα κέρδη να ανταποκρίνονται στις προσδοκίες των αναλυτών της.

Τελικά, ένα τέτοιο «σπίτι από τραπουλόχαρτα» ήταν καταδικασμένο να καταρρεύσει τη στιγμή που δεν υπήρχαν πραγματικά κέρδη. Μόλις τρεις μήνες μετά το σκάνδαλο της Enron, η Global Crossing δήλωσε πτώχευση, ύστερα από όλη την παραπλάνηση αναφορικά με τα έσοδά της. Ακόμη, και ο πρόεδρος της φαίνεται να πούλησε μετοχές αξίας \$734 εκατ. ακριβώς πριν η αξία της μετοχής πέσει κατακόρυφα.

Η Ευθύνη των Εξωτερικών Ελεγκτών

Στην περίπτωση της Arthur Andersen γίνεται ξεκάθαρο ότι τα πρότυπα και οι αρχές δεοντολογίας δεν τηρήθηκαν όπως έπρεπε.

Οι ορκωτοί λογιστές υπόκεινται στην εφαρμογή σχετικών νόμων και έχουν νομική ευθύνη για τους ελέγχους και τις αναφορές – εκθέσεις ή πιστοποιητικά ελέγχου που εκδίδουν.

Οι ελεγκτές της Andersen είχαν υποπέσει σε αστικό αδίκημα αφού πρότειναν λογιστικές εγγραφές που δεν συμφωνούσαν με το νόμιμο λογιστικό σύστημα και ο λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσεως έδειχνε κέρδη που στην πραγματικότητα δεν υπήρχαν.

Ταυτόχρονα είχαν υποπέσει και σε ποινικό αδίκημα, εφόσον αποδέχθηκαν ως σωστό ισολογισμό που δεν καταρτίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και προέβησαν σε κάλυψη απάτης.

Επίσης, η ελεγκτική εταιρεία βαρύνεται και από την ευθύνη έναντι τρίτων και ευθύνεται συγκεκριμένα για κάθε ζημία που προκλήθηκε από τη χρήση του πιστοποιητικού ελέγχου.

Τέλος, στην περίπτωση της Global Crossing, δεν τηρήθηκαν οι αρχές δεοντολογίας. Συγκεκριμένα η ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή, η αντικειμενικότητα και ακεραιότητα του, η λήψη αμοιβής πέραν της επαγγελματικής και η αποφυγή οποιαδήποτε οικονομικής ανάμειξης με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Επίσης, δεν τηρήθηκε η αρχή σύμφωνα με την οποία δεν θα πρέπει ο ελεγκτής να έχει καμία σχέση εργασίας με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα από το παρελθόν.

5.4 Η περίπτωση Royal Ahold

Το 2005 η ολλανδική αλυσίδα λιανικών πωλήσεων Royal Ahold, μία από τις μεγαλύτερες στον κόσμο, παραδέχτηκε ότι είχε προχωρήσει την τελευταία διετία σε λογιστικές «παρατυπίες», οι οποίες «φούσκωσαν» τα κέρδη της κατά 500 εκατ. δολάρια τουλάχιστον.

Η εταιρεία ανακοίνωσε ότι τα κέρδη της ετήσιας χρήσης που τελείωσε στις 29 Δεκεμβρίου 2002 ήταν αξιοσημείωτα χαμηλότερα απ' ό,τι είχε προβλέψει, λόγω των λανθασμένων υπολογισμών της κερδοφορίας κυρίως της αμερικανικής θυγατρικής Foodservice. Μετά την αποκάλυψη του σκανδάλου, τις παραιτήσεις τους υπέβαλαν ο διευθύνων σύμβουλος και ο οικονομικός διευθυντής της εταιρείας.

Η ολλανδική εταιρεία, σε ηλεκτρονικό μήνυμά της, ανέφερε ότι ερευνά τις λογιστικές «παρατυπίες» στην αμερικανική θυγατρική της και τη νομιμότητα των συναλλαγών στη μονάδα της στην Αργεντινή, Disco. Τα λειτουργικά κέρδη για το

2001 και το 2002 ίσως έχουν παραποιηθεί κατά 500 εκατ. δολάρια τουλάχιστον, σύμφωνα με την εταιρεία.

Το σκάνδαλο της Ahold ήταν ένα από τα μεγαλύτερα σκάνδαλα που έγιναν στην Ευρώπη μετά από τα οποία τα ασφάλιστρα των ελεγκτών αυξήθηκαν σημαντικά σε όλες τις χώρες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Η ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

6.1 Γενικά στοιχεία

Το βασικότερο μέρος της εργασίας είναι η διεξαγωγή μίας έρευνας σε πρωτογενή και δευτερογενή επίπεδο , πάνω στο θέμα της πτυχιακής μας σχετικά με το επάγγελμα του ορκωτού λογιστή .

Στα προηγούμενα κεφάλαια αναφερθήκαμε στο θεωρητικό κομμάτι της πτυχιακής μας εργασίας , προσπαθώντας να αναδείξουμε τον ρόλο του ορκωτού λογιστή και την σημασία της ελεγκτικής. Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζουμε την μεθοδολογία της έρευνας μας , ενώ στο επόμενο θα παρουσιάσουμε αναλυτικά τα αποτελέσματα της έρευνας μας που έχει βασιστεί στο ερωτηματολόγιο που έχουμε δημιουργήσει και υπάρχει στο παράρτημα της εργασίας μας.

6.2 Πρωτογενή έρευνα

Η πρωτογενή μας έρευνα έχει βασισθεί σε ερωτηματολόγιο το οποίο έχουμε δημιουργήσει με σκοπό την εξαγωγή συμπερασμάτων για τον τρόπο που βλέπουν τον ρόλο του ορκωτού λογιστή και πως μπορεί να επηρεάσει τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης.

6.3 Επιλογή εταιρειών δείγματος

Η επιλογή των επιχειρήσεων έγινε από πληροφορίες που αντλήσαμε από το internet , σχετικά με τις μεγαλύτερες εταιρίες του κλάδου. Παράλληλα επειδή θέλαμε να έχουμε ποιο αμεσότητα με την εταιρεία που συμπλήρωσε το ερωτηματολόγιο , επιλέξαμε και κάποιες εταιρίες που δραστηριοποιούνται στην ευρύτερη περιοχή του Νομού Αχαΐας.

6.4 Χαρακτηριστικά δείγματος

Ο συνολικός αριθμός των ερωτηματολογίων που αποστείλαμε η μοιράσαμε , ήταν συνολικά 45 ερωτηματολόγια , εκ των οποίων τελικά συγκεντρώσαμε 27, κάτι που θεωρούμε ότι μπορεί να αποδώσει την σημασία και τον ρόλο του ορκωτού λογιστή.

6.5 Σχεδιασμός ερωτηματολογίου

Ο συνολικός σχεδιασμός του ερωτηματολογίου μας έγινε με κύριο γνώμονα , να μπορεί να δοθεί απάντηση στα βασικά ερωτήματα που θέλαμε να απαντηθούν.

Τα **προσδοκώμενα αποτελέσματα** από την εργασία μας , είναι να γίνει αντιληπτό πόσο αναγκαίο και σπουδαίο είναι για μια επιχείρηση και όχι μόνο ο ρόλος του ορκωτού λογιστή και εάν τελικά μπορεί να επηρεάσει την πορεία της

6.6 Ανάλυση δεδομένων

Η ανάλυση των δεδομένων από τα ερωτηματολόγια μας έγινε με την χρήση του excel , όπου αφού κατηγοριοποιήθηκαν οι απαντήσεις , δημιουργήσαμε πίνακες με τα αποτελέσματα .

6.7 Επίλογος

Σαν γενικό επίλογο θα μπορούσαμε να πούμε ότι η συλλογή των ερωτηματολογίων ήταν κάτι που μας δυσκόλεψε αρκετά , μιας και γενικότερα θεωρούμε ότι υπάρχει μια σχετική αναβλητικότητα από τις εταιρίες να απαντούν σε ερωτηματολόγια. Για να αποφύγουμε αυτήν την «άρνηση» , είχαμε και τηλεφωνική επικοινωνία με τις επιχειρήσεις που είχαμε αποστείλει τα ερωτηματολόγια.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΜΑΣ

7.1 Εισαγωγή

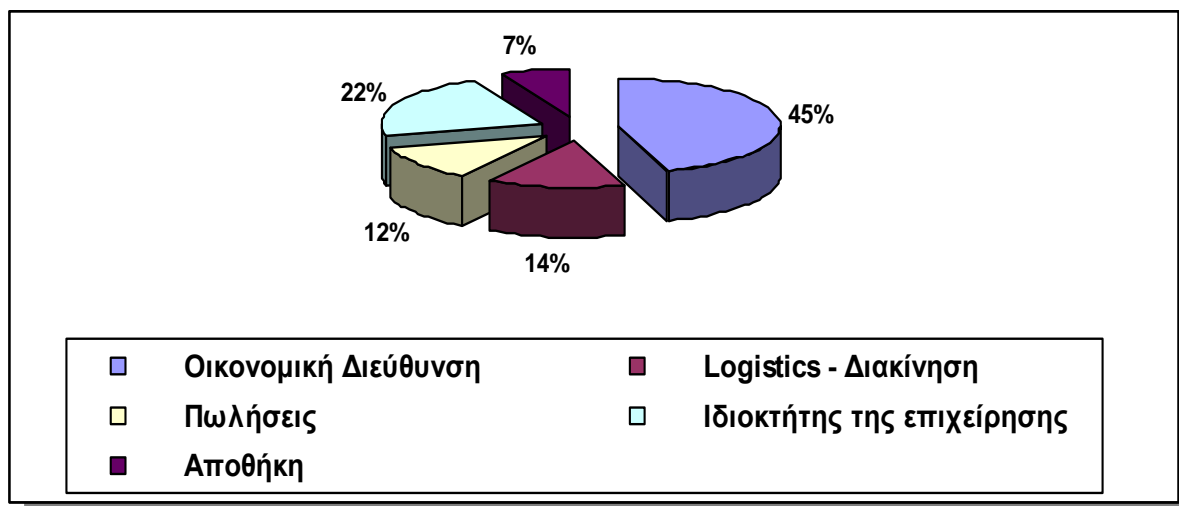
Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιάσουμε τα αποτελέσματα της έρευνας μας , που προέκυψαν από τις απαντήσεις των στελεχών των επιχειρήσεων που δώσαμε το ερωτηματολόγιο μας.

7.2 Αποτελέσματα έρευνας

Παρακάτω παραθέτουμε τα αποτελέσματα ανά ερώτηση

Ερώτηση 1

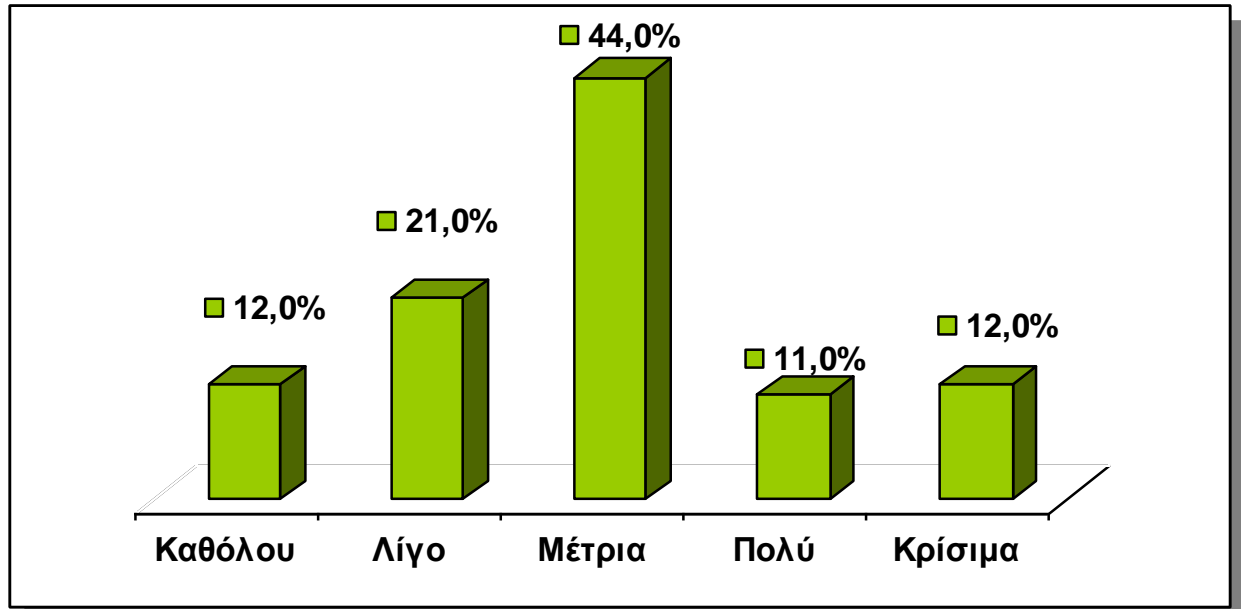
Ποια είναι το τμήμα που εργάζεσθε στην επιχείρησή σας



Τα ερωτηματολόγια που τελικά συγκεντρώσαμε αφορούν κατά 45% στελέχη που εργάζονται στην οικονομική διεύθυνση, 22% δηλώνουν ιδιοκτήτες, ενώ το μικρότερο ποσοστό έχουν τα άτομα που εργάζονται στην αποθήκη.

Ερώτηση 2

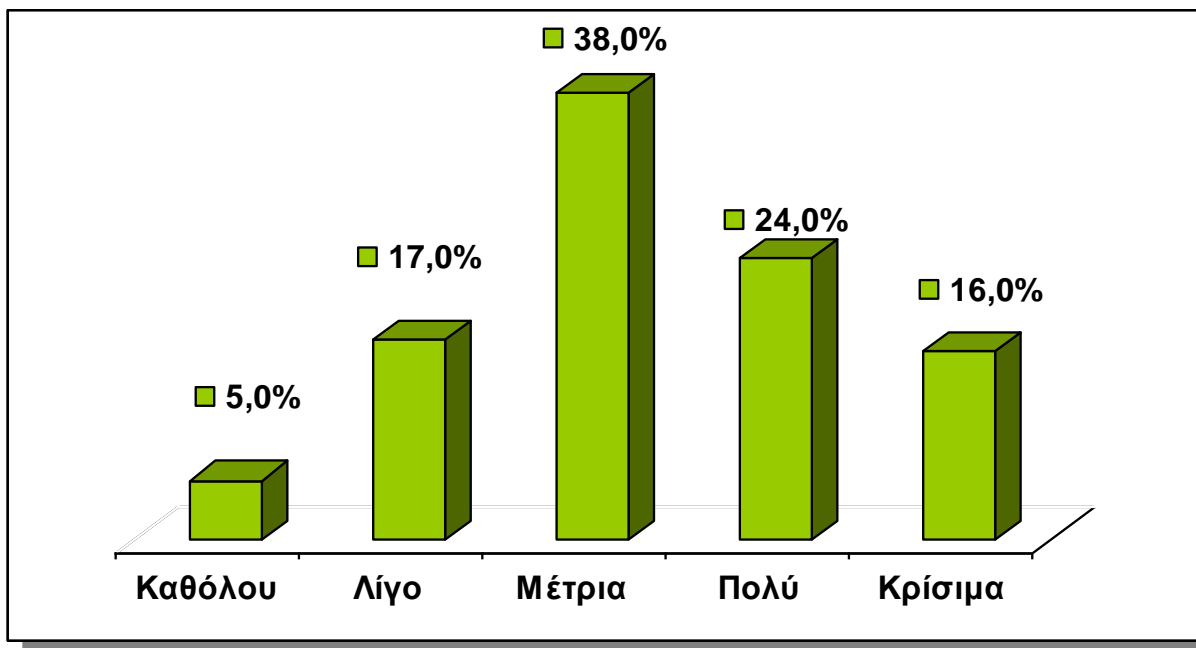
Πόσο σημαντικό θεωρείται τις υπηρεσίες που προσφέρει ο ορκωτός λογιστής



Στην ερώτηση αυτή οι απαντήσεις είναι σχεδόν μοιρασμένες, μιας και το 67% δηλώνει ότι ο ρόλος του ορκωτού λογιστή είναι σημαντικός από μέτρια έως κρίσιμα, ενώ υπάρχει και ένα 37% που δηλώνει ότι ο ρόλος δεν είναι τόσο σημαντικός. Σίγουρα όμως το μεγαλύτερο ποσοστό δείχνει το ποσό σημαντικός είναι ο ρόλος και την μεγάλη σημασία που έχει.

Ερώτηση 3

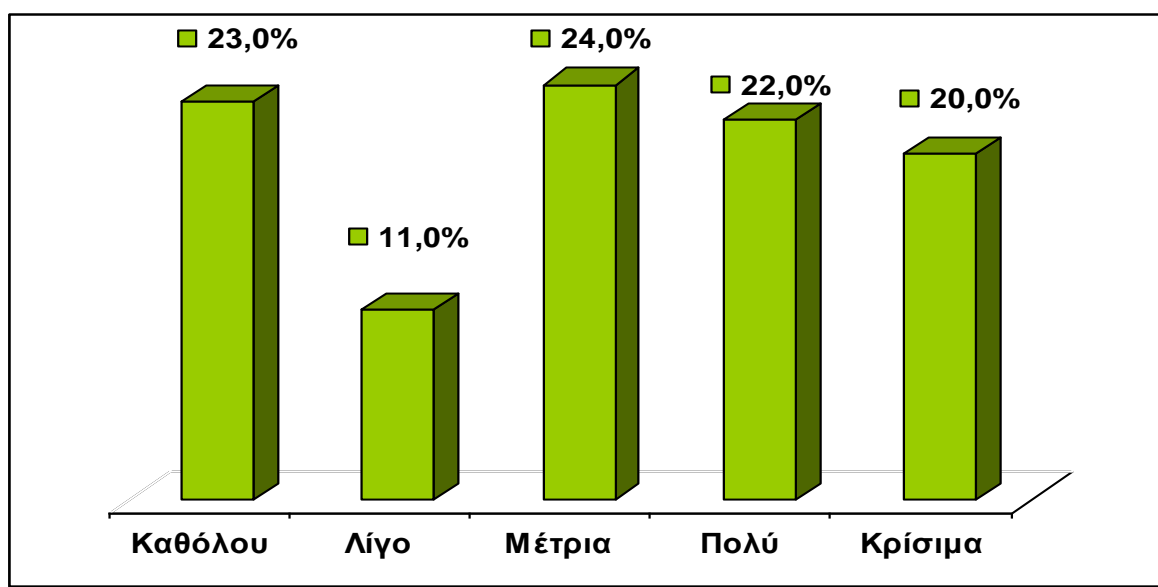
Πιστεύεται ότι υπάρχει συνεισφορά του ορκωτού Λογιστή στην γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης



Στην ερώτηση αυτή τα αποτελέσματα είναι ποιο ξεκάθαρα. Ο ορκωτός λογιστής αποτυπώνεται με ποσοστό 78%, ότι έχει σημαντική συνεισφορά στην γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης από μέτρια (38%) έως και κρίσιμα (16%). Διαφορετική άποψη έχει το 22% των ερωτηθέντων, που θεωρεί ότι ο ορκωτός λογιστής δεν μπορεί να επηρεάσει την γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης.

Ερώτηση 4

Ποσό έχει επηρεάσει την λειτουργία των τμημάτων της επιχείρησης ο ορκωτός λογιστής

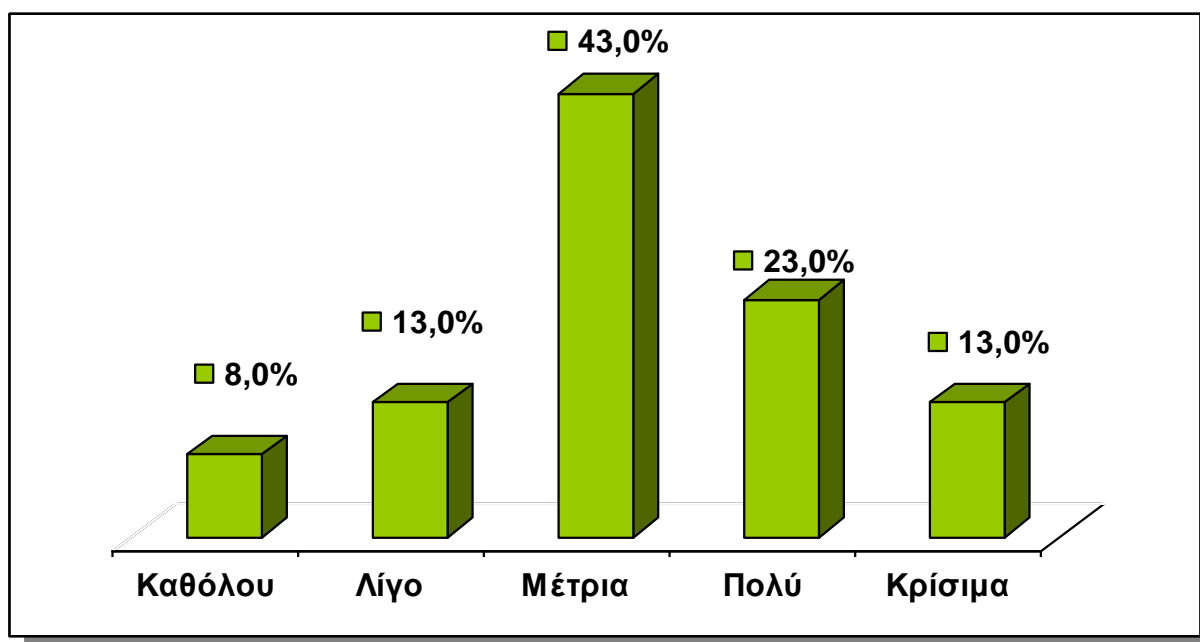


Στην ερώτηση αυτή σχεδόν όλες οι απαντήσεις είναι μοιρασμένες εκτός από την απάντηση με σημασία μικρή που σκοράρει με ποσοστό 11%.

Σαν γενικότερο συμπέρασμα θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι ο ρόλος του ορκωτού λογιστή δεν επηρεάζει τελικά κάποιο συγκεκριμένο τμήμα, αλλά αν αυτό γίνεται επηρεάζεται η γενικότερη εικόνα της.

Ερώτηση 5

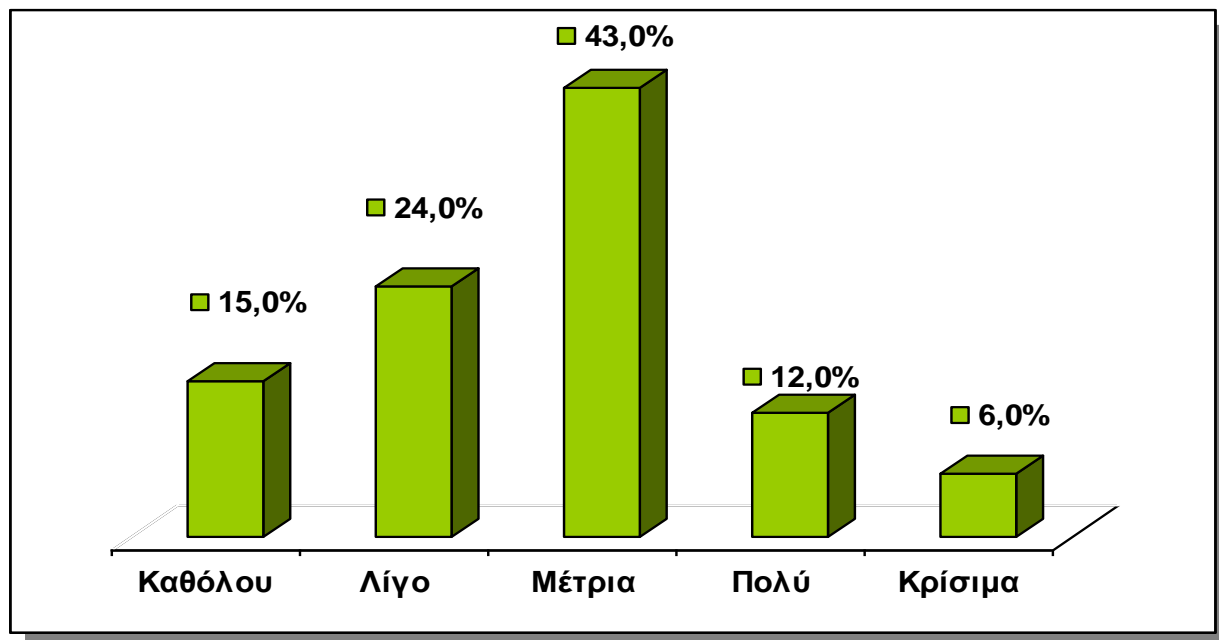
Πιστεύετε ότι ο ρόλος του ορκωτού λογιστή μπορεί να επηρεάσει θετικά κάποιον μελλοντικό επενδυτή κεφαλαίων στην επιχείρησή σας



Η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί ίσως την βασική πηγή πληροφόρησης για κάποιον πιθανό επενδυτή που θέλει να επενδύσει τα χρήματά του σε κάποια επιχείρηση. Στην ερώτηση αυτή φαίνεται να συμφωνεί και το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτηθέντων μιας και από τις απαντήσεις 8 στους 10 (ποσοστό 79%), δηλώνει ότι το προσάρτημα που δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό το οποίο υπογράφεται από τον ορκωτό λογιστή μπορεί να επηρεάσει κάποιον μελλοντικό επενδυτή.

Ερώτηση 6

Θεωρείται ότι το προσάρτημα που εμφανίζεται μαζί με τον ισολογισμό αποτυπώνει τα γενικά συμπεράσματα του ελέγχου από τον ορκωτό λογιστή

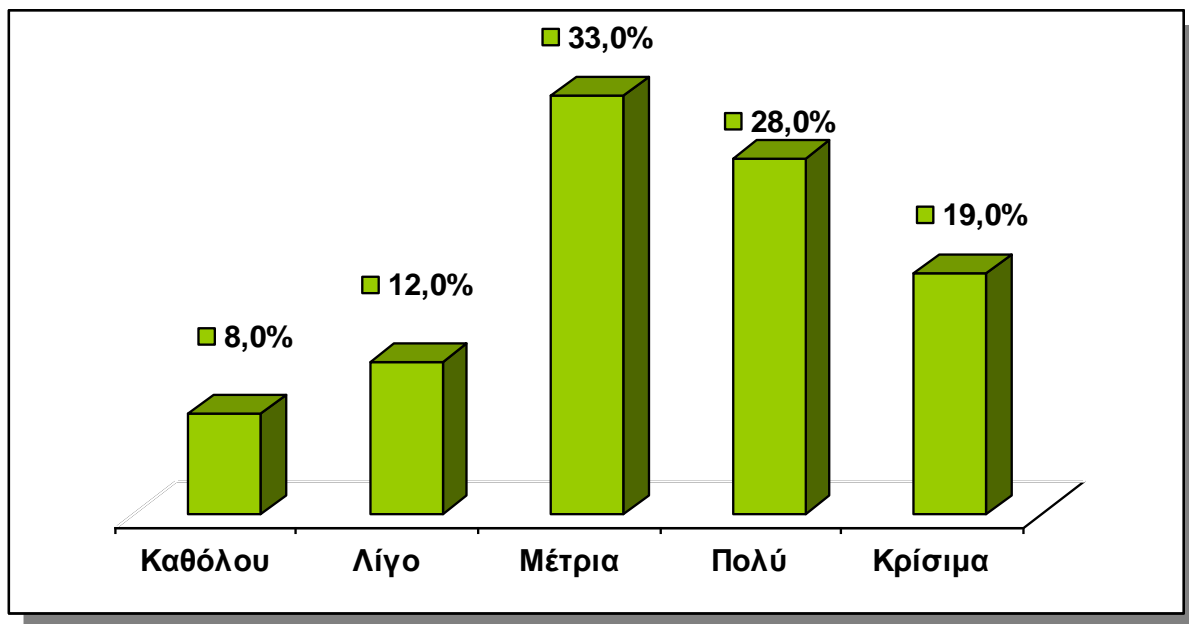


Το προσάρτημα που εμφανίζεται μαζί με τον ισολογισμό αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του. Ο ορκωτός λογιστής αφού πρώτα κάνει τον έλεγχο που απαιτείται δημιουργεί την λεπτομερή αναφορά του, την οποία αφού πρώτα την παρουσιάσει στον επιχειρηματία και τον λογιστή της επιχείρησης την ολοκληρώνει και την δίνει για δημοσίευση. Κατά συνέπεια αυτό αποτελεί τα γενικότερα συμπεράσματα του σχετικά με τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

Στην άποψη αυτή συμφωνούν 7 στους 10 από τους ερωτηθέντες, ενώ αντίθετη άποψη έχει το 29%.

Ερώτηση 7

Θεωρείται ότι ο ορκωτός λογιστής μπορεί να γίνει συμμετοχος σε πιθανό επηρεασμό των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης

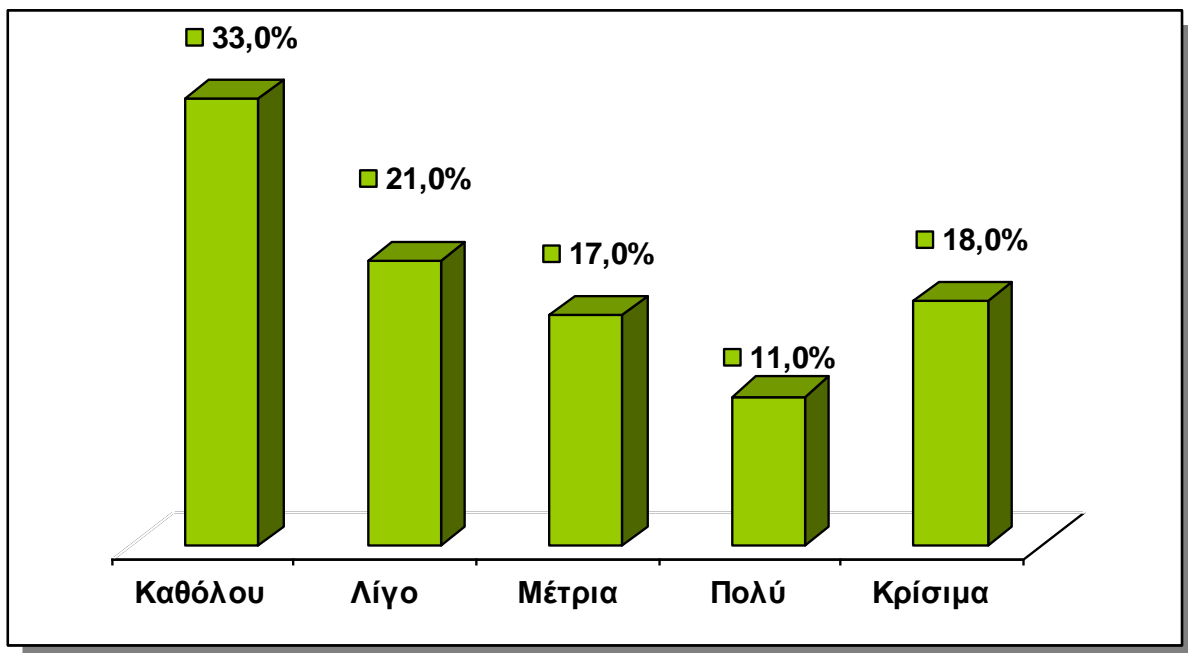


Τα αποτελέσματα από την ερώτηση αυτή κατά την γνώμη μας είναι πολύ φυσιολογικά.

Ο ορκωτός λογιστής έχει σαν βασική του υποχρέωση, τον λεπτομερή έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης και την δημιουργία προσαρτήματος με τα αποτελέσματα του έλεγχου. Κατά συνέπεια του δίνετε η δυνατότητα αν επιθυμεί να παρουσιάσει αποτελέσματα διαφορετικά από αυτά που θα έπρεπε. Στην άποψη αυτή συμφωνούν 8 στους 10 από τους ερωτηθέντες που πιστεύουν ότι ο ορκωτός λογιστής μπορεί να γίνει συμμετοχος στην αλλοίωση των αποτελεσμάτων. Αντίθετη άποψη έχει το 20% που θεωρεί ότι ο ρόλος του

Ερώτηση 8

Πιστεύεται ότι ο ορκωτός λογιστής κάνει χρήση της δημιουργικής λογιστικής



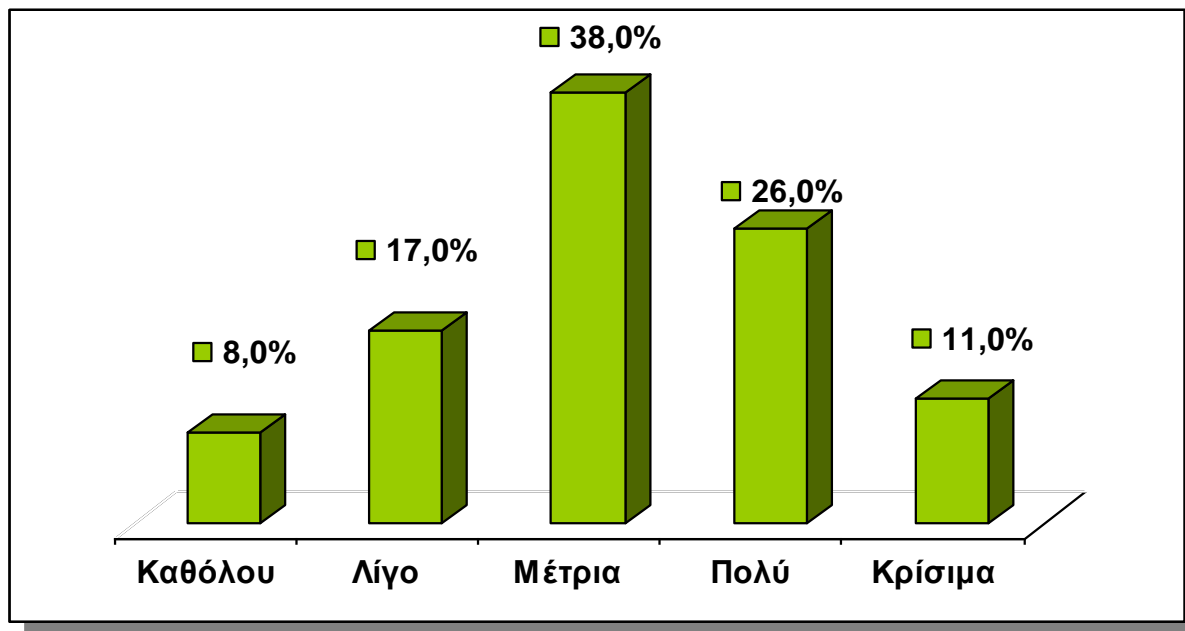
Η δημιουργική λογιστική αποτελεί σημαντικό πρόβλημα για την οικονομική και λογιστική παρακολούθηση των επιχειρήσεων. Δεν είναι τυχαίο το γεγονός ότι έχουν ανακαλυφθεί παρά πολλά και σημαντικά θέματα με επιχειρήσεις που χρησιμοποιούσαν την δημιουργική λογιστική σαν εργαλείο για την ανάπτυξη τους.

Στην ερώτηση αυτή οι απαντήσεις είναι μοιρασμένες. Το 54% θεωρεί ότι ο ορκωτός λογιστής δεν κάνει χρήση της λογιστικής ενώ το 29% ότι σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί και να κάνει. Επίσης υπάρχει και ένα 17% που θεωρεί ότι αυτό μπορεί να γίνεται και μπορεί και όχι.

Σαν γενικότερο συμπέρασμα από την ερώτηση αυτή θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι η κοινωνία είναι επηρεασμένη από το γενικότερο περιβάλλον, με τα τόσα οικονομικά σκάνδαλα, και μέσα σε αυτήν την διαδικασία βάζει και τον ορκωτό λογιστή, που αν δεν κάνει σωστά την δουλειά του, γίνεται συμμετοχος σε αυτό.

Ερώτηση 9

Πόσο σημαντικά κρίνεται τα οφέλη που έχει δώσει στην επιχείρησή σας η χρήση διαδικασιών ελέγχου από τον ορκωτό λογιστή



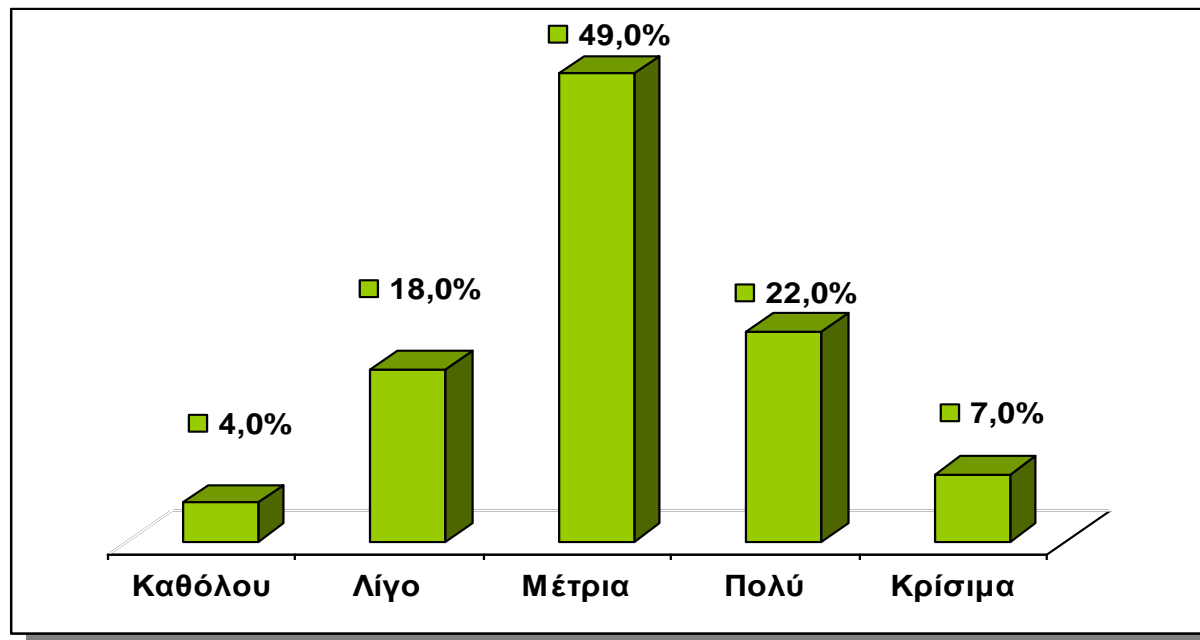
Η ερώτηση αυτή θεωρούμε ότι είναι από τις πιο σημαντικές, μιας και δείχνει την σημασία που δίνουν οι επιχειρήσεις και τα στελέχη που εργάζονται σε αυτές για τον ρόλο του ορκωτού λογιστή.

Το 75% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι μια επιχείρηση μπορεί να αποκομίσει σημαντικά οφέλη από τις διαδικασίες ελέγχου από τον ορκωτό λογιστή, ενώ μόλις το 25% έχει αντίθετη άποψη .

Έτσι θα μπορούσαμε να πούμε ότι μια επιχείρηση με την χρήση των διαδικασιών ελέγχου, κερδίζει παρά πολλά και σημαντικά οφέλη μιας και παρουσιάζει τα πραγματικά αποτελέσματα που έχει, ενώ παράλληλα μπορεί να βελτιώσει τα πιθανά λάθη που έχει κάνει.

Ερώτηση 10

Τελικά πιστεύεται ότι ο ορκωτός λογιστής αποτελεί σημαντικό κομμάτι για μια επιχείρηση



Ο ρόλος του ορκωτού λογιστή αποτελεί πολύ σημαντικό κομμάτι για μια επιχείρηση. Στην άποψη αυτή συμφωνεί το 78% των ερωτηθέντων , ενώ αντίθετη άποψη έχει το 22%.

Η ερώτηση αυτή φανερώνει την σημασία που έχει ο ορκωτός λογιστής και τα αποτελέσματα που δηλώνει μέσα από την δημιουργία του προσαρτήματος που δημοσιεύονται μαζί με τον ισολογισμό των επιχειρήσεων.

Ερώτηση 11

Ποιες θεωρείται ότι είναι οι ευθύνες που έχουν οι ορκωτοί λογιστές και πως μπορούν να επηρεάσουν την πορεία μιας επιχείρησης

Στην ερώτηση αυτή οι απαντήσεις που είχαμε στα ερωτηματολόγια μας ήταν πολλές και με διαφορετικά περιεχόμενα .Σαν γενικότερα αποτελέσματα από την ερώτηση αυτή αναφέρουμε τα παρακάτω σχετικά με τις ευθύνες των λογιστών :

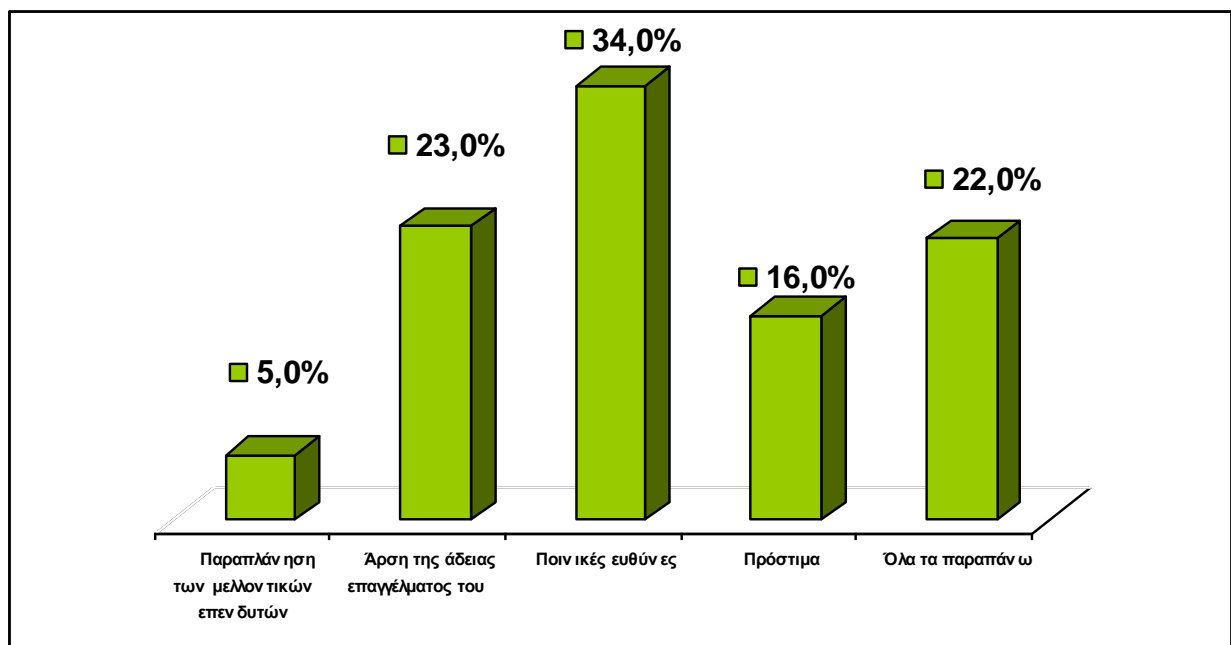
- Ορθή απεικόνιση λογιστικών αποτελεσμάτων
- Αντικειμενικότητα και ακεραιότητα
- Όχι προσωπικές σχέσεις με τους επιχειρηματίες
- Καθοδήγηση των επιχειρήσεων για την αποφυγή λαθών σχετικά με την εικόνα της επιχείρησης (ισολογισμός)

Σχετικά με τον επηρεασμό της πορείας της επιχείρησης σαν γενικότερα συμπεράσματα αναφέρουμε τα παρακάτω :

- Χρήση δημιουργικής λογιστικής
- Προσωπικές σχέσεις με τους επιχειρηματίες
- Λανθασμένος έλεγχος λόγω μεγάλου φόρτου εργασίας

Ερώτηση 12

Τι συνέπειες μπορούν να προκύψουν από μια ψευδή δήλωση του ορκωτού λογιστή



Σαν βασικό αποτέλεσμα από μια ψευδή δήλωση από τον ορκωτό λογιστή το 34% θεωρεί τις ποινικές ευθύνες, ενώ αμέσως μετά με ποσοστό 23% η άρση της άδειας επαγγέλματος.

Σημαντικό στοιχείο είναι και το γεγονός ότι ένα 22% θεωρεί ότι στην περίπτωση ψευδής δήλωσης από τον ορκωτό λογιστή, θα πρέπει να υπάρχουν όλες οι συνέπειες που έχουμε αναφέρει στο ερωτηματολόγιο μας, κάτι που φανερώνει το ποσό σημαντικό θεωρούν τον ρόλο του.

7.3 Γενικά συμπεράσματα έρευνας

Η έρευνα μας όπως έχουμε προαναφέρει και στο προηγούμενο κεφάλαιο έχει βασισθεί στις απαντήσεις των ερωτηματολογίων. Γενικά μπορούμε να αναφέρουμε ότι τα αποτελέσματα της έρευνας μας είναι πολύ κοντά στο γενικότερο κλίμα που επικρατεί για τον ρόλο του ορκωτού λογιστή σήμερα

Το 67% δηλώνει ότι ο ρόλος του ορκωτού λογιστή είναι σημαντικός από μέτρια έως κρίσιμα, ενώ υπάρχει και ένα 37% που δηλώνει ότι ο ρόλος δεν είναι τόσο σημαντικός. Σίγουρα όμως το μεγαλύτερο ποσοστό δείχνει το ποσό σημαντικός είναι ο ρόλος και την μεγάλη σημασία που έχει..

Ο ορκωτός λογιστής αποτυπώνεται με ποσοστό 78%, ότι έχει σημαντική συνεισφορά στην γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης από μέτρια (38%) έως και κρίσιμα (16%). Διαφορετική άποψη έχει το 22% των ερωτηθέντων, που θεωρεί ότι ο ορκωτός λογιστής δεν μπορεί να επηρεάσει την γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης.

Οι 8 στους 10 (ποσοστό 79%), δηλώνει ότι το προσάρτημα που δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό το οποίο υπογράφεται από τον ορκωτό λογιστή μπορεί να επηρεάσει κάποιον μελλοντικό επενδυτή.

Ο ορκωτός λογιστής έχει σαν βασική του υποχρέωση, τον λεπτομερή έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης και την δημιουργία προσαρτήματος με τα αποτελέσματα του έλεγχου. Κατά συνέπεια του δίνετε η δυνατότητα αν επιθυμεί να παρουσιάσει αποτελέσματα διαφορετικά από αυτά που θα έπρεπε. Στην άποψη αυτή συμφωνούν 8 στους 10 από τους ερωτηθέντες που πιστεύουν

ότι ο ορκωτός λογιστής μπορεί να γίνει συμμετοχος στην αλλοίωση των αποτελεσμάτων. Αντίθετη άποψη έχει το 20% που θεωρεί ότι ο ρόλος του

Το 54% θεωρεί ότι ο ορκωτός λογιστής δεν κάνει χρήση της λογιστικής ενώ το 29% ότι σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί και να κάνει. Επίσης υπάρχει και ένα 17% που θεωρεί ότι αυτό μπορεί να γίνεται και μπορεί και όχι.

Σαν γενικότερο συμπέρασμα από την ερώτηση αυτή θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι η κοινωνία είναι επηρεασμένη από το γενικότερο περιβάλλον, με τα τόσα οικονομικά σκάνδαλα, και μέσα σε αυτήν την διαδικασία βάζει και τον ορκωτό λογιστή, που αν δεν κάνει σωστά την δουλειά του, γίνεται συμμετοχος σε αυτό.

Το 75% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι μια επιχείρηση μπορεί να αποκομίσει σημαντικά οφέλη από τις διαδικασίες ελέγχου από τον ορκωτό λογιστή, ενώ μόλις το 25% έχει αντίθετη άποψη .

Ο ρόλος του ορκωτού λογιστή αποτελεί πολύ σημαντικό κομμάτι για μια επιχείρηση. Στην άποψη αυτή συμφωνεί το 78% των ερωτηθέντων , ενώ αντίθετη άποψη έχει το 22%.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι ορκωτοί ελεγκτές θα πρέπει να είναι άμεμπτου ηθικής, να ελέγχουν την υπό έλεγχο εταιρεία σε βάθος και να επισημαίνουν τα λάθη και τις ανακρίβειες στις οικονομικές της καταστάσεις με απώτερο σκοπό την μελλοντική βελτίωσή της και την προώθηση της γενικότερης οικονομικής ευημερίας. Σε αντίθετη περίπτωση τα αποτελέσματα διαστρεβλώνονται με συνέπεια την ολοκληρωτική κατάρρευση της ελεγχόμενης εταιρείας στο μέλλον. Άλλωστε, η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων είναι άμεσα συνδεδεμένη τόσο με τον εσωτερικό όσο και με τον εξωτερικό έλεγχο, σε σημείο μάλιστα που ορισμένες φορές να μην νοείται ποιότητα οικονομικών καταστάσεων χωρίς την ύπαρξη εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Γι' αυτό το λόγο θα πρέπει ο εξωτερικός έλεγχος να είναι πραγματικός, αξιόπιστος, αμερόληπτος, μη πλασματικός και να αντικατοπτρίζει τα πραγματικά αποτελέσματα της επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο πραγματοποιούνται ταυτόχρονα πολλοί στόχοι όπως αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, ορθή ενημέρωση των εν δυνάμει μελλοντικών επενδυτών και κατ' επέκταση αποφυγή της αισχροκέρδειας.

Σε όλα τα επαγγέλματα, που απαιτείται ειδική εμπειρία, είναι αυτονόητο ότι ο προσφέρων τις υπηρεσίες του, δημοσίως, δεν μπορεί να υποσχεθεί ότι το έργο που αναλαμβάνει θα το διεκπεραιώσει με απόλυτη επιτυχία χωρίς σφάλματα ή παραλείψεις. Αναλαμβάνει, όμως, την υποχρέωση να εκτελέσει την ανατιθέμενη εργασία με ευσυνειδησία, αμεροληψία και υπευθυνότητα, χωρίς να αποκλείονται, ωστόσο, και τυχόν λάθη κατά την εκτέλεση της.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής προσφέρει τις υπηρεσίες του στο κοινωνικό σύνολο. Συνεπώς, οφείλει να έχει μεν τη συνήθη γνώση και εμπειρία που έχουν οι άλλοι συνάδελφοι όχι μόνο στη χώρα του αλλά και διεθνώς, αλλά κυρίως το ήθος που αρμόζει, καθώς το ελεγκτικό έργο αποτελεί δημόσιο λειτουργήμα.

Σήμερα, υπάρχει έντονα η πεποίθηση, ότι η κρίση που μαστίζει τη διεθνή οικονομία, έχει κύριο χαρακτηριστικό την έλλειψη εμπιστοσύνης. Το σύστημα

έχει προσβληθεί από αλληπάλληλα σκάνδαλα που υπονομεύουν το παρόν και το μέλλον του, ενώ πολλοί από τους βασικούς θεσμούς της λειτουργίας του αδυνατούν να εφαρμοστούν.

Επιπρόσθετα, τα σκάνδαλα έχουν οδηγήσει σε κλονισμό της εμπιστοσύνης των εμπλεκόμενων φορέων (επενδυτές, μέτοχοι, κτλ) στη λειτουργία της αγοράς. Όπως έχουν πιστέψει οι ανά τον κόσμο επενδυτές, με πρωτοπόρους τους Αμερικανούς, το καπιταλιστικό σύστημα είναι «built on trust», στηρίζεται δηλαδή στην εμπιστοσύνη, που προϋποθέτει τη διαφάνεια, τη διαφύλαξη του κύρους των επιχειρήσεων και των στελεχών και την ακεραιότητα των ελεγκτικών μηχανισμών. Αυτή η αξία είναι τελικά και η καλύτερη άμυνα για την διασφάλιση της ακεραιότητας του χρηματοπιστωτικού συστήματος.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Ημερομηνία:

Αριθμός Ερωτηματολογίου:

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Το ερωτηματολόγιο αυτό συντάχθηκε για καθαρά επιστημονικούς σκοπούς στο πλαίσιο της εκπόνησης της πτυχιακής μας εργασίας για το επάγγελμα του ορκωτού Λογιστή. Όλες οι απαντήσεις των ερωτηματολογίων θα χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για το ανωτέρω επιστημονικό έργο.

Ευχαριστούμε προκαταβολικά για την πολύτιμη συμβολή σας στην εκπόνηση της πτυχιακής μας εργασίας.

Μετά τιμής

Ερώτηση 1

Ποια είναι το τμήμα που εργάζεσθε στην επιχείρησή σας

- Οικονομική Διεύθυνση
- Logistics - Διακίνηση
- Πωλήσεις
- Ιδιοκτήτης της επιχείρησης
- Αποθήκη

Ερώτηση 2

Πόσο σημαντικό θεωρείται τις υπηρεσίες που προσφέρει ο ορκωτός λογιστής

- Καθόλου
- Λίγο
- Μέτρια
- Πολύ
- Κρίσιμα

Ερώτηση 3

Πιστεύεται ότι υπάρχει συνεισφορά του ορκωτού Λογιστή στην γενικότερη εικόνα μιας επιχείρησης

- Καθόλου
- Λίγο
- Μέτρια
- Πολύ
- Κρίσιμα

Ερώτηση 4

Ποσό έχει επηρεάσει την λειτουργία των τμημάτων της επιχείρησης ο ορκωτός λογιστής

- Καθόλου
- Λίγο
- Μέτρια
- Πολύ
- Κρίσιμα

Ερώτηση 5

Πιστεύετε ότι ο ρόλος του ορκωτού λογιστή μπορεί να επηρεάσει θετικά κάποιον μελλοντικό επενδυτή κεφαλαίων στην επιχείρησή σας

- Καθόλου

- Λίγο
- Μέτρια
- Πολύ
- Κρίσιμα

Ερώτηση 6

Θεωρείται ότι το προσάρτημα που εμφανίζεται μαζί με τον ισολογισμό αποτυπώνει τα γενικά συμπεράσματα του ελέγχου από τον ορκωτό λογιστή

- Καθόλου
- Λίγο
- Μέτρια
- Πολύ
- Κρίσιμα

Ερώτηση 7

Θεωρείται ότι ο ορκωτός λογιστής μπορεί να γίνει συμμετοχός σε πιθανό επηρεασμό των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης

- Καθόλου
- Λίγο
- Μέτρια
- Πολύ
- Κρίσιμα

Ερώτηση 8

Πιστεύεται ότι ο ορκωτός λογιστής κάνει χρήση της δημιουργικής λογιστικής

- Καθόλου
- Λίγο
- Μέτρια
- Πολύ
- Κρίσιμα

Ερώτηση 9

Πόσο σημαντικά κρίνεται τα οφέλη που έχει δώσει στην επιχείρησή σας η χρήση διαδικασιών ελέγχου από τον ορκωτό λογιστή

- Καθόλου
- Λίγο
- Μέτρια
- Πολύ
- Κρίσιμα

Ερώτηση 10

Τελικά πιστεύεται ότι ο ορκωτός λογιστής αποτελεί σημαντικό κομμάτι για μια επιχείρηση

- Καθόλου
- Λίγο
- Μέτρια
- Πολύ
- Κρίσιμα

Ερώτηση 11

Ποιες θεωρείται ότι είναι οι ευθύνες που έχουν οι ορκωτοί λογιστές και πως μπορούν να επηρεάσουν την πορεία μιας επιχείρησης

.....

.....

.....

.....

.....

Ερώτηση 12

Τι συνέπειες μπορούν να προκύψουν από μια ψευδή δήλωση του ορκωτού λογιστή

- Παραπλάνηση των μελλοντικών επενδυτών
- Άρση της άδειας επαγγέλματος του
- Ποινικές ευθύνες
- Πρόστιμα
- Όλα τα παραπάνω

Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μια

Ευχαριστούμε για την συμμετοχή σας

Εταιρεία:
Όνοματεπώνυμο:
Θέση εργασίας:
E-mail:

ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 340 Περί του επαγγέλματος του Λογιστή-Φοροτεχνικού και της Αδείας ασκήσεώς του.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις: **α)** Του άρθρου 1 παρ.3 του Ν.2515/1997 Άσκηση επαγγέλματος Λογιστή -Φοροτεχνικού, λειτουργία Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών (Σ.Ο.Ε.) και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ 154/Α/1997). **β)** Τα άρθρα 24,27 και 29Α του Ν.1558/1985 Κυβέρνηση και Κυβερνητικά Όργανα (ΦΕΚ 137/Α/85).
2. Την από 24.2.1998 γνώμη της Κεντρικής Διοίκησης του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας.
3. Το γεγονός ότι δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.
4. Την αριθμ.490/1998 γνωμοδότηση του Συμβουλίου της Επικρατείας με πρόταση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών αποφασίζουμε:

ΑΡΘΡΟ 1 Λογιστής Φοροτεχνικός Λογιστής

Φοροτεχνικός είναι ο κάτοχος ειδικής αδείας ασκήσεως επαγγέλματος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, ο οποίος ασχολείται κατ'επάγγελμα ως μισθωτός ή ελεύθερος επαγγελματίας με λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών ή και άλλων φυσικών προσώπων.

ΑΡΘΡΟ 2 Περιεχόμενα Επαγγέλματος

Έργο των λογιστών φοροτεχνικών είναι:

1. Η ορθή εφαρμογή των λογιστικών αρχών, προτύπων και σχεδίων γενικών και κλαδικών.
2. Η εποπτεία και η εφαρμογή διαδικασιών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και των αναλογούντων φόρων και ο έλεγχος της τυπικής επάρκειας και ακρίβειας των στοιχείων και παραστατικών.
3. Η ενημέρωση και τήρηση των φορολογικών βιβλίων σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.
4. Η κατάρτιση και η υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων, των ισολογισμών και των λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, επιχειρήσεων και οργανισμών.
5. Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, συμπληρωματικών στοιχείων και καταστάσεων καθώς και η επιμέλεια εφαρμογής των απαιτούμενων διαδικασιών και διατυπώσεων προς τις φορολογικές και οικονομικές αρχές.
6. Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή συμπληρωματικών και στατιστικών στοιχείων και καταστάσεων προς τις Δημόσιες Αρχές.
7. Η σύνταξη, υπογραφή και υποβολή μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών εισφορών και προγραμμάτων εργασίας.

ΑΡΘΡΟ 3 Περιεχόμενο Επαγγελματικής Δραστηριότητας κατά κατηγορία αδείας.

Το περιεχόμενο της επαγγελματικής δραστηριότητας των λογιστών φοροτεχνικών κατά κατηγορία αδείας καθορίζεται ως ακολούθως:

1. Οι κάτοχοι αδείας ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Δ΄ τάξεως συντάσσουν φορολογικές δηλώσεις και διενεργούν λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών τηρούντων βιβλία Α΄ κατηγορίας

του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων(Π.Δ.186/1992(ΦΕΚΑ'84),όπως ισχύει καθώς και των επιτηδευματιών τηρούντων βιβλία Β' κατηγορίας των οποίων τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το 10% του προβλεπομένου ορίου βιβλίων Β' κατηγορίας.

2. Οι κάτοχοι αδείας ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Γ' τάξεως διενεργούν κάθε είδους λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών τηρούντων βιβλία Α' και Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

3. Οι κάτοχοι αδείας ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Β' τάξεως διενεργούν κάθε είδους λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών τηρούντων βιβλία Α', Β' κατηγορίας καθώς και επιτηδευματιών τηρούντων βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. των οποίων τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το όριο της Β' κατηγορίας προσαυξημένο κατά ποσοστό 40%.

4. Οι κάτοχοι αδείας ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού Α' τάξεως διενεργούν κάθε είδους λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες επιτηδευματιών ανεξαρτήτως ορίου ετησίων ακαθαρίστων εσόδων.

ΑΡΘΡΟ 4 Χορήγηση Αδείας

1. Για τη χορήγηση της αδείας ασκήσεως επαγγέλματος Λογιστή Φοροτεχνικού υποβάλλεται αίτηση του ενδιαφερομένου προς την Κεντρική Διοίκηση (Κ. Δ.) του Οικονομικού Επιμελητηρίου της Ελλάδας (Ο. Ε. Ε.) ή ανάλογα με τον τόπο της επαγγελματικής του εγκατάστασης προς την αρμόδια Τοπική Διοίκηση (Τ. Δ.) Περιφερειακού Τμήματος (Π. Τ.) του Ο. Ε. Ε.

2. Στην αίτηση για τη χορήγηση της αδείας ασκήσεως επαγγέλματος αναφέρονται τα στοιχεία ταυτότητας, ο αριθμός μητρώου και ο αριθμός αδείας ασκήσεων οικονομολογικού επαγγέλματος προκειμένου περί μελών του Ο. Ε. Ε. , η διεύθυνση της επαγγελματικής δραστηριότητας ή

κατοικίας, τα πτυχία, οι τίτλοι σπουδών, η ειδίκευση καθώς και η επαγγελματική πείρα.

3. Η αίτηση για τη χορήγηση της αδείας ασκήσεως επαγγέλματος συνοδεύεται υποχρεωτικά από επικυρωμένο αντίγραφο πτυχίων, τίτλων σπουδών, πιστοποιητικών επαγγελματικής κατάρτισης και εμπειρίας καθώς και των απαιτούμενων εγγράφων για την απόδειξη της άσκησης επαγγέλματος όπως στο άρθρο 20 του παρόντος ορίζεται.

4. Στην περίπτωση αίτησης για τη χορήγηση αδείας ανωτέρας τάξεως, υποβάλλεται από τον ενδιαφερόμενο επικυρωμένο αντίγραφο της άδειας την οποία κατέχει και βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Ο. Ε. Ε. στην οποία θα πιστοποιείται η επιτυχής εξέταση του ενδιαφερομένου.

5. Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος χορηγείται με απόφαση της Κεντρικής Διοίκησης ή της αρμόδιας Τοπικής Διοίκησης Περιφερειακού Τμήματος του Ο. Ε. Ε., μετά από αιτιολογημένη εισήγηση τριμελούς επιτροπής, τα μέλη της οποίας ορίζονται από τις παραπάνω Διοικήσεις, είναι μέλη του Ο. Ε. Ε. και έχουν άδεια λογιστή φοροτεχνικού Α' τάξεως. Ένα (1) από τα μέλη της επιτροπής δύναται να προτείνεται από τις Δευτεροβάθμιες Συνδικαλιστικές Οργανώσεις του χώρου των Λογιστών Φοροτεχνών, εντός προθεσμίας 15 ημερών από της περιελεύσεως του σχετικού εγγράφου, παρεχόμενης απράκτου της προθεσμίας αυτής, ο εκπρόσωπος ορίζεται από την Κεντρική Διοίκηση ή την αρμόδια Τοπική Διοίκηση Περιφερειακού Τμήματος του Ο. Ε. Ε.

6. Στους κατόχους αδείας ασκήσεως επαγγέλματος χορηγείται δελτίο επαγγελματικής ταυτότητας, το οποίο ανανεώνεται το πρώτο τρίμηνο κάθε έτους.

7. Για την έκδοση της αδείας ασκήσεως επαγγέλματος απαιτείται η καταβολή των δικαιωμάτων του Ο. Ε. Ε. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 1 του Ν. 2515/97.

8. Η απόφαση της Κεντρικής Διοίκησης ή της αρμόδιας Τοπικής Διοίκησης Περιφερειακού Τμήματος του Ο.Ε. Ε. για τη χορήγηση ή όχι της άδειας εκδίδεται το αργότερο εντός δύο μηνών από την υποβολή της αίτησης του ενδιαφερομένου και υπογράφεται από τον Πρόεδρο και το Γενικό Γραμματέα της αρμόδιας για τη χορήγηση της Διοίκησης.

9. Άδεια ασκήσεως επαγγέλματος χορηγείται μόνο σε φυσικά πρόσωπα.

10. Για την έναρξη της ασκήσεως επαγγέλματος του λογιστή φοροτεχνικού στην αρμόδια Δ. Ο. Υ. , υποβάλλεται επικυρωμένο αντίγραφο άδειας.

ΑΡΘΡΟ 5 Απόκτηση Αδείας Ανώτερης Κατηγορίας

1. Οι κάτοχοι αδείας ασκήσεως επαγγέλματος Λογιστή Φοροτεχνικού Δ΄ τάξεως κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 παραγρ. 2 περίπτ. α. του Ν.25 15/97, μπορούν να αποκτήσουν άδεια Γ΄ τάξεως μετά προηγούμενη επιτυχή εξέταση στα μαθήματα της ενότητας Α του άρθρου 10 του παρόντος.

2. Οι κάτοχοι αδείας ασκήσεως επαγγέλματος Λογιστή Φοροτεχνικού Γ΄ τάξεως κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 παραγρ. 2 περίπτ. β) του Ν.25 15/97, μπορούν να αποκτήσουν άδεια Β΄ τάξεως μετά προηγούμενη επιτυχή εξέταση στα μαθήματα της ενότητας Β του άρθρου 10 του παρόντος.

3. Τα μέλη του Ο.Ε.Ε. και οι πτυχιούχοι του τμήματος Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των ΤΕΙ, που είναι κάτοχοι αδείας ασκήσεως επαγγέλματος Λογιστή-Φοροτεχνικού Β΄ τάξεως, μπορούν να αποκτήσουν άδεια Α΄ τάξεως μετά προηγούμενη επιτυχή εξέταση στα μαθήματα της ενότητας Γ του άρθρου 10 του παρόντος.

ΑΡΘΡΟ 6 Εξετάσεις

1. Οι εξετάσεις, οι οποίες είναι γραπτές, διενεργούνται μία φορά το έτος με απόφαση της Κ.Δ. του Ο.Ε.Ε. και η σχετική προκήρυξη η οποία αναφέρει την ημέρα έναρξης αυτών, του τόπου διεξαγωγής, την προθεσμία υποβολής αιτήσεων συμμετοχής, τα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια, δημοσιεύεται σε δύο (2) ημερήσιες πολιτικές και μία (1) ημερήσια οικονομική Εφημερίδα και τοιχοκολλάται στο κεντρικό κατάστημα του Ο.Ε.Ε. και στα κατά τόπους γραφεία των εδρών των Π.Τ. του Ο.Ε.Ε. Η τελευταία δημοσίευση πρέπει να γίνεται τουλάχιστον τριάντα (30) ημέρες πριν την οριζόμενη ημερομηνία έναρξης των εξετάσεων.

ΑΡΘΡΟ 7 Επιτροπή Εξετάσεων

1. Οι εξετάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν.25 15/1997, "διενεργούνται από ειδική επιτροπή αποτελούμενη από καθηγητές Α.Ε.Ι. και ειδικούς επαγγελματίες αναγνωρισμένου κύρους με την ευθύνη της Κεντρικής Διοίκησης του Ο.Ε.Ε.". Ειδικότερα η εξέταση στα μαθήματα των ενοτήτων Α, Β και Γ του άρθρου 10 του παρόντος γίνεται από τριμελή Επιτροπή αποτελούμενη από δύο καθηγητές Οικονομικών Πανεπιστημίων, εκ των οποίων ο αρχαιότερος είναι Πρόεδρος αυτής και ένα (1) ειδικό επαγγελματία. Γραμματέας της Επιτροπής ορίζεται μόνιμος υπάλληλος του Ο.Ε.Ε.

2. Τα μέλη της Επιτροπής, οι Γραμματείς και οι αναπληρωτές τους, ορίζονται με απόφαση της Κ.Δ. του Ο.Ε.Ε.

ΑΡΘΡΟ 8 Υποβολή αιτήσεων

1. Οι ενδιαφερόμενοι να μετάσχουν στις εξετάσεις, υποβάλλουν αίτηση στη Γραμματεία του Ο.Ε.Ε. δεκαπέντε (15) τουλάχιστον πλήρεις ημέρες πριν από την έναρξη των εξετάσεων. Στην αίτηση επισυνάπτονται:α)

επικυρωμένο αντίγραφο πτυχίων, τίτλων σπουδών και πιστοποιητικών επαγγελματικής κατάρτισης, β) τα σχετικά έγγραφα, όπως στο άρθρο 4 του παρόντος ορίζεται με τα οποία αποδεικνύεται η άσκηση του επαγγέλματος και γ) αντίγραφο ποινικού μητρώου περί ελλείψεως καταδίκης επί των αναφερομένων στο άρθρο 19 του παρόντος αδικημάτων.

ΑΡΘΡΟ 9 Έλεγχος Δικαιολογητικών

1. Η Επιτροπή των Εξετάσεων συνέρχεται μέσα σε τρεις (3) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας του προηγούμενου άρθρου και αφού ελέγξει τις αιτήσεις συμμετοχής και τα δικαιολογητικά καταρτίζει πίνακα στον οποίο καταχωρούνται με αλφαβητική σειρά οι υποψήφιοι που έχουν τις προϋποθέσεις να μετάσχουν στις εξετάσεις. Οι υπόλοιποι αποκλείονται με ειδικώς αιτιολογημένη απόφαση της Επιτροπής. Ο παραπάνω πίνακας καθώς και ο πίνακας των αποκλεισμένων από τις εξετάσεις, τοιχοκολλάται στο κατάστημα του Ο.Ε.Ε. και στα κατά τόπους γραφεία των εδρών των Π.Τ. του Ο.Ε.Ε.

2. Οι υποψήφιοι, των οποίων οι αιτήσεις έγιναν δεκτές, καλούνται να εξεταστούν με το πρόγραμμα των εξετάσεων που καταρτίζεται από την Επιτροπή και τοιχοκολλάται τρεις (3) ημέρες πριν από την έναρξη των εξετάσεων στο Κατάστημα του Ο.Ε.Ε. και στα κατά τόπους γραφεία των εδρών των Π.Τ. του Ο.Ε.Ε.

ΑΡΘΡΟ 10 Εξεταστέα Μαθήματα

Τα μαθήματα τα οποία περιλαμβάνει η καθεμιά από τις ενότητες Α, Β και Γ, καθορίζονται ως εξής:

ΕΝΟΤΗΤΑ Α΄

α) Γενικές Αρχές Λογιστικής β) Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων γ) Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων δ) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ε) Στοιχεία Δημόσιας Οικονομίας

ΕΝΟΤΗΤΑ Β΄

α) Γενική Λογιστική β) Γενικό Λογιστικό Σχέδιο γ) Αναλυτική Λογιστική δ) Εσωτερικός Λογιστικός Έλεγχος ε) Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων στ) Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων ζ) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας η) Εισαγωγή στο Δίκαιο - Εμπορικές Εταιρείες

ΕΝΟΤΗΤΑ Γ΄

α) Ανάλυση και κριτική διερεύνηση ετήσιων οικονομικών καταστάσεων β) Ενοποιημένοι Ισολογισμοί γ) Δίκαιο Εταιρειών δ) Στοιχεία Χρηματοοικονομικής Διοίκησης ε) Στοιχεία Διεθνούς και Ευρωπαϊκού Δικαίου στ) Στοιχεία Φορολογικής Δικονομίας

ΑΡΘΡΟ 11 Διεξαγωγή εξετάσεων

1. Το θέμα κάθε μαθήματος είναι κοινό για όλους τους υποψήφιους και καθορίζεται από την Επιτροπή.
2. Στους εξεταζόμενους παρέχεται χρόνος μέχρι δύο (2) ώρες για την ανάπτυξη του θέματος, ο οποίος υπολογίζεται από το τέλος της εκφώνησής του. Όταν συμπληρωθεί ο χρόνος, ο εξεταζόμενος οφείλει να παραδώσει το χειρόγραφο του.
3. Υποψήφιος, ο οποίος δεν προσήλθε, για οποιοδήποτε λόγο κατά την έναρξη της εξέτασης, δεν μπορεί να μετάσχει σ' αυτή και αποκλείεται από τις εξετάσεις.
4. Υποψήφιος, που καταλαμβάνεται να αντιγράψει από βιβλία ή χειρόγραφα, να χρησιμοποιεί σημειώσεις ή να συνεννοείται με άλλον

υποψήφιο, αποβάλλεται από την αίθουσα και αποκλείεται από τις εξετάσεις.

5. Οι υποψήφιοι αναπτύσσουν τα θέματα σε φύλλα χάρτου, το οποία παρέχει η επιτροπή και φέρουν την σφραγίδα του Ο.Ε.Ε.

6. Απαγορεύεται η αναγραφή στα φύλλα αυτά οποιουδήποτε ονόματος ή άλλου διακριτικού σημείου. Παράβαση της απαγόρευσης αυτής παρέχει στην επιτροπή το δικαίωμα να βαθμολογήσει το θέμα με βαθμό μηδέν (0).

7. Το ονοματεπώνυμο του εξεταζόμενου γράφεται στο πάνω αριστερό μέρος του φύλλου, στο οποίο έγινε η ανάπτυξη του θέματος και καλύπτεται με αδιαφανές φύλλο χάρτου. Η κάλυψη γίνεται από τον υποψήφιο, αφού προηγηθεί ο έλεγχος της ταυτότητάς του από μέλος της Επιτροπής.

ΑΡΘΡΟ 12 Βαθμολόγηση - Επιτυχόντες

1. Τα μέλη της Επιτροπής βαθμολογούν με βαθμούς από μηδέν (0) μέχρι δέκα (10) τα γραπτά, στα οποία και σημειώνονται οι βαθμοί. Το κάθε μέλος της Επιτροπής θέτει ιδιαίτερο βαθμό χωριστά για κάθε γραπτό εξάγεται ο μέσος όρος κάθε μαθήματος. Το άθροισμα των βαθμών διαιρούμενο με τον αριθμό των μαθημάτων δίνει τον τελικό βαθμό. Μετά την βαθμολόγηση από τους εξεταστές αποκαλύπτεται το όνομα του υποψήφιου.

2. Επιτυχόντες θεωρούνται οι υποψήφιοι των οποίων το άθροισμα των βαθμών, διαιρούμενο με τον αριθμό των μαθημάτων δίνει μέσο όρο βαθμολογίας πέντε (5).

ΑΡΘΡΟ 13 Πρακτικό Εξετάσεων - Πίνακες επιτυχόντων

Η επιτροπή των εξετάσεων συντάσσει για την διεξαγωγή αυτών πρακτικό, υπογραφόμενο από τα μέλη της και το γραμματέα, στο οποίο καταχωρούνται τα ονόματα των επιτυχόντων με αλφαβητική σειρά, χωρίς

να σημειώνεται ο βαθμός. Πίνακας επιτυχόντων τοιχοκολλάται στο κατάστημα του Ο.Ε.Ε.

ΑΡΘΡΟ 14 Δικαιώματα Υποχρεώσεις των Λογιστών Φοροτεχνικών

1. Ο λογιστής φοροτεχνικός εκπροσωπεί τον εντολέα του ενώπιον Διοικητικών και Φορολογικών Αρχών και Επιτροπών, συντάσσει όλα τα προβλεπόμενα από τη φορολογική και εφαρμοζόμενη στις φορολογικές αρχές νομοθεσία έγγραφα, διεξάγει κάθε φορολογική διατύπωση και ενεργεί κάθε πράξη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση των ανατιθεμένων σ' αυτόν λογιστικών και φοροτεχνικών εργασιών.
2. Όλα τα έγγραφα που συντάσσονται από το λογιστή φοροτεχνικό, φέρουν εκτός από την υπογραφή του και σφραγίδα στην οποία αναγράφεται υποχρεωτικά το ονοματεπώνυμο αυτού , η τάξη και ο αριθμός αδείας ασκήσεως επαγγέλματος, ο αριθμός του φορολογικού του μητρώου και η διεύθυνση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.
3. Για την εκτέλεση των αναφερομένων στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου εργασιών απαιτείται έγγραφη εξουσιοδότηση του εντολέα. Σε περίπτωση ανάκλησης της εξουσιοδοτήσεως, ο εντολέας υποχρεούται να γνωστοποιήσει την ανάκληση στην αρμόδια αρχή.
4. Ο λογιστής φοροτεχνικός δικαιούται και ο εντολέας αντίστοιχα υποχρεούται στη χορήγηση των κάθε είδους στοιχείων και παραστατικών τα οποία κρίνονται από το λογιστή φοροτεχνικό αναγκαία για την ορθή εκτέλεση των ανατιθεμένων σ' αυτόν εργασιών.

ΑΡΘΡΟ 15 Γραφεία

1. Για τη λειτουργία γραφείων παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών, απαιτείται άδεια, η οποία χορηγείται από το ΟΕΕ.

2. Προϋπόθεση για τη χορήγηση άδειας λειτουργίας γραφείου οποιασδήποτε νομικής μορφής είναι η κατά τις διατάξεις του παρόντος κατοχή αδειάς ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού από τον υπεύθυνο ή τους υπεύθυνους του γραφείου και των μελών αυτού. Επί ανωνύμων εταιρειών απαιτείται η κατοχή αδειάς ασκήσεως επαγγέλματος Λογιστή-Φοροτεχνικού από τους μετόχους που εκπροσωπούν την πλειοψηφία του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας.

3. Για τη χορήγηση της ανωτέρω αδειάς, υποβάλλεται αίτηση του υπευθύνου ή των υπευθύνων για τη λειτουργία του γραφείου. Η αίτηση αυτή συνοδεύεται από επικυρωμένο αντίγραφο της αδειάς του υπευθύνου ή των υπευθύνων των γραφείων και των μελών αυτού και αναλόγως της νομικής μορφής με την οποία πρόκειται να λειτουργήσουν , επικυρωμένα αντίγραφα των κατά Νόμο καταστατικών ή πιστοποιητικών από τα οποία προκύπτει η νόμιμη σύσταση και λειτουργίας τους.

ΑΡΘΡΟ 16 Μητρώο

1. Στο ΟΕΕ τηρείται μητρώο αδειών άσκησης, επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού κατά τάξεις, στο οποίο καταχωρούνται με αύξοντα αριθμό οι εκδιδόμενες άδειες και σημειώνονται οι τυχόν μεταβολές τους.

2. Σε ιδιαίτερο τμήμα του μητρώου αδειών καταχωρούνται οι άδειες λειτουργίας γραφείων με μνεία της νομικής μορφής τους, των μελών , των μετόχων και των υπευθύνων για τη λειτουργία τους.

ΑΡΘΡΟ 17 Ευθύνη Λογιστών Φοροτεχνικών

Ο λογιστής φοροτεχνικός, οφείλει να επιδεικνύει την προσήκουσα επιμέλεια περί την εκτέλεση των εργασιών που του ανατίθενται, άλλως ευθύνεται έναντι του εντολές του για τις κάθε είδους φορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις που προέκυψαν από υπαιτιότητά του.

ΑΡΘΡΟ 18 Κυρώσεις

1. Ο κάτοχος αδείας ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού, ο οποίος αναλαμβάνει και διενεργεί λογιστικές και φοροτεχνικές εργασίες πέραν των ορίων της αδείας του τιμωρείται με πρόστιμο από πενήντα χιλιάδες (50.000) μέχρι πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) δραχμές.
2. Σε περίπτωση υποτροπής το ανώτατο όριο του προστίμου μπορεί να ανέλθει μέχρι του τριπλασίου του ανωτάτου ορίου της προηγούμενης παραγράφου. Υποτροπή θεωρείται η εντός τριετίας επανάληψη της πράξης για την οποία τιμωρήθηκε οριστικά ο υπαίτιος.
3. Σε περίπτωση νέας υποτροπής ή μη καταβολής των προστίμων του παρόντος άρθρου ανακαλείται η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος. Νέα υποτροπή θεωρείται η εντός τριετίας επανάληψη της πράξης για την οποία τιμωρήθηκε οριστικά ο υπαίτιος κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.
4. Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου επιβάλλονται με απόφαση της Κεντρικής Διοίκησης του ΟΕΕ και αποτελούν έσοδα του ΟΕΕ.

ΑΡΘΡΟ 19 Αφαίρεση αδειών

1. Η άδεια άσκησης επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού αφαιρείται αυτοδικαίως στην περίπτωση που ο κάτοχος αυτής: α) Καταδικάστηκε αμετακλήτως σε ποινή κάθειρξης ή β) καταδικάστηκε αμετακλήτως για κλοπή, υπεξαίρεση, απάτη, εκβίαση, πλαστογραφία, απιστία, δωροδοκία, δωροληψία, καταπίεση, παράβαση καθήκοντος, εγκλήματα κατά των ηθών, συκοφαντική δυσφήμιση, δόλια χρήση ξένου σήματος, δόλια χρεοκοπία, λαθρεμπορία και παράβαση της νομοθεσίας για την εμπορία ναρκωτικών.
- 2) Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή- φοροτεχνικού αφαιρείται επίσης: α) στις περιπτώσεις της παρ.3 του άρθρου 18 του παρόντος και β)

εφ' όσον αποδεδειγμένα συνέπραξε σε πράξεις ή παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

3) Η άδεια λειτουργίας γραφείου παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών αφαιρείται όταν εκλείψουν οι νόμιμες προϋποθέσεις λειτουργίας του ή όταν αφαιρείται η άδεια άσκησης επαγγέλματος λογιστή φοροτεχνικού του υπευθύνου ή των υπευθύνων για τη λειτουργία του.

ΑΡΘΡΟ 20 Απόδειξη Άσκησης του Επαγγέλματος

1. Όπου κατά τις διατάξεις του Ν.2515/97, απαιτείται απόδειξη της άσκησης του επαγγέλματος του λογιστή φοροτεχνικού, του λογιστή και του βοηθού λογιστή, η απόδειξη αυτή παρέχεται με την υποβολή από τους ενδιαφερόμενους πιστοποιητικών ή βεβαιώσεων εργοδοτών, επιχειρήσεων και φορέων του δημοσίου ή του ιδιωτικού τομέα στους οποίους παρείχαν τις υπηρεσίες τους, εκκαθαριστικών σημειωμάτων, μισθολογικών καταστάσεων, ασφαλιστικών βιβλιαρίων, πιστοποιητικών έναρξης επιτηδεύματος και κάθε άλλων σχετικών εγγράφων από τα οποία προκύπτει η διάρκεια και η μορφή της εργασιακής σχέσης.

2. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης αδυναμίας υποβολής ενός των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο εγγράφων, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να υποβάλλουν βεβαίωση της δευτεροβάθμιας συνδικαλιστικής οργάνωσης του χώρου των Λογιστών Φοροτεχνών στην οποία είναι εγγεγραμμένοι, από την οποία να αποδεικνύεται η διάρκεια και η μορφή της εργασιακής σχέσης.

ΑΡΘΡΟ 21 Μεταβατικές Διατάξεις

1.....

2.....

3.....

4.....

5. Στους πτυχιούχους του τμήματος Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι. που κατά την δημοσίευση του Ν.2515/1997 ασκούσαν επί (5) έτη από τη λήψη του πτυχίου τους το επάγγελμα του Λογιστή ως μισθωτοί ή ελεύθεροι επαγγελματίες ή έχουν (5) έτη προϋπηρεσία σε λογιστικό-οικονομικό κλάδο του Δημοσίου ή του ιδιωτικού τομέα, χορηγείται άδεια ασκήσεως επαγγέλματος Α΄ τάξεως.

6. Στα μέλη του ΟΕΕ που έχουν άδεια ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος και κατά τη δημοσίευση του Ν.2515/1997 ασκούσαν επί πέντε (5) έτη το επάγγελμα του Λογιστή ως μισθωτοί ή ελεύθεροι επαγγελματίες ή έχουν πέντε (5) έτη προϋπηρεσία σε λογιστικό-οικονομικό κλάδο του Δημοσίου ή του Ιδιωτικού Τομέα, χορηγείται άδεια ασκήσεως επαγγέλματος Α΄ τάξεως.

7. Στα μέλη του ΟΕΕ που έχουν άδεια ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος και κατά τη δημοσίευση του παρόντος ασκούσαν επί τρία (3) έτη το επάγγελμα του Λογιστή ως μισθωτοί ή ελεύθεροι επαγγελματίες ή έχουν τρία (3) έτη προϋπηρεσία σε λογιστικό-οικονομικό κλάδο του Δημοσίου ή του Ιδιωτικού Τομέα, χορηγείται άδεια ασκήσεως επαγγέλματος Β΄ τάξεως.

8. Στους πτυχιούχους του Τμήματος Λογιστικής της σχολής Διοίκησης και Οικονομίας των Τ.Ε.Ι. που κατά τη δημοσίευση του παρόντος ασκούσαν επί πέντε (5) έτη από τη λήψη του πτυχίου τους το επάγγελμα του Λογιστή ως μισθωτοί ή ελεύθεροι επαγγελματίες ή έχουν πέντε (5) έτη προϋπηρεσία σε λογιστικό-οικονομικό κλάδο του Δημοσίου ή του Ιδιωτικού Τομέα, χορηγείται άδεια ασκήσεως επαγγέλματος Β΄ τάξεως.

9. Στους μη πτυχιούχους, οι οποίοι αποδεδειγμένα από το έτος 1965 μέχρι και της 30ης Απριλίου 1977 έχουν υπογράψει ισολογισμούς επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα τουλάχιστον τριών χρήσεων, χορηγείται άδεια ασκήσεως επαγγέλματος Α΄ τάξεως.

ΑΡΘΡΟ 22

Η ισχύς του διατάγματος αυτού αρχίζει από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Στον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών αναθέτουμε την δημοσίευση και εκτέλεση του παρόντος διατάγματος.