



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«Η ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑ
ΤΗΝ ΑΣΚΗΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ
ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ Η ΗΘΙΚΗ ΚΑΙ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ
ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ»**

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΦΥΤΟΠΟΥΛΟΥ Θ. ΣΟΦΙΑ

A.M. 49/2009

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2009

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	σελ.5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.	
Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ	
1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	σελ.7
1.2. ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.....	σελ.7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.	
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	
2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	σελ.9
2.2. ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΣΟΕΛ.....	σελ.10
2.3 ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΤΟΥ Σ.Ο.Ε.Λ.....	σελ.11
2.3.1 ΠΑΡΟΧΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	σελ 11
2.3.2 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ.....	σελ.12
2.3.3 ΕΧΕΜΥΘΕΙΑ.....	σελ.14
2.3.4 ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ – ΑΘΕΜΙΤΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ.....	σελ.15
2.3.5 ΣΧΕΣΕΙΣ ΜΕ ΣΥΝΑΔΕΛΦΟΥΣ.....	σελ.16
2.3.6 ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΟΥ ΚΥΡΟΥΣ ΤΟΥ Σ.Ο.Ε.Λ.....	σελ.17
2.3.7 ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΟΡΙΟ ΑΞΙΟΠΡΕΠΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΜΕΛΩΝ ΤΟΥ Σ.Ο.Ε.Λ.....	σελ.18
2.3.8 ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	σελ.19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.	
ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΔΟΛ	
(ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ)	
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	σελ.21
3.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ.....	σελ.22

3.2.1. ΑΠΕΙΛΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΜΕ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ	
ΤΗΣ ΔΟΛ.....	σελ.24
3.2.2. ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΕΙΛΩΝ.....	σελ.25
3.3 ΑΡΧΕΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΟΡΑ	
ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΟΙΝΟ.....	σελ.27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Η ΗΘΙΚΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΚΑΙ Η ΤΡΩΤΟΤΗΤΑ ΤΗΣ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	σελ.32
4.2 Η ΚΑΤΑΡΡΕΥΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ENRON ΚΑΙ ΤΑ ΑΙΤΙΑ	
ΑΥΤΗΣ.....	σελ.33
4.3 Η ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΗΘΙΚΗ ΤΩΝ	
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.....	σελ.35
4.4 Ο ΝΟΜΟΣ SARBANES-OXLEY.....	σελ.37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	σελ.42
5.2 Η ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΟΛ.....	σελ.42
5.2.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	σελ.42
5.2.2 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ	
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΟΛ.....	σελ.45
5.2.3 ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ	
ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΔΟΛ	σελ.47

5.3 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΡΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ.....σελ.56	
5.4 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.....σελ.60	
5.5 Η ΠΑΡΟΧΗ ΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ Η ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ.....σελ.62	
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....σελ.67	
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ.70	

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η Ελεγκτική αποτελεί έναν τομέα της Λογιστικής Επιστήμης κεφαλαιώδους σημασίας. Στα πορίσματα της Ελεγκτικής, όσον αφορά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, βασίζεται το επενδυτικό κοινό και κάθε άλλος ενδιαφερόμενος, ώστε να λάβει τις χρηματοοικονομικές του αποφάσεις ή να ενημερωθεί για την οικονομική θέση των επιχειρήσεων που τον ενδιαφέρει. Επομένως, η ειλικρινής και η αντικειμενική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελεγχόμενων επιχειρήσεων που δεν είναι μεροληπτική, είναι κρίσιμη για την ορθή και προσοδοφόρα λήψη αποφάσεων του επενδυτικού κοινού.

Η Ελεγκτική και συγκεκριμένα οι φορείς και τα ινστιτούτα ελεγκτικής τόσο στην Ελλάδα, όσο και διεθνώς, στα μητρώα των οποίων είναι εγγεγραμμένοι οι ελεγκτές λογιστές, έχουν αναπτύξει μια σειρά από κανόνες και ρυθμίσεις που πρέπει τα μέλη τους να τηρούν για την απρόσκοπτη λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος. Οι κανονισμοί αυτοί εκτός των άλλων έχουν να κάνουν και με την ηθική συμπεριφορά και την τήρηση της δεοντολογίας των ελεγκτών λογιστών κατά την προσφορά των υπηρεσιών τους στο κοινό.

Ωστόσο, η αρμονική λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος κλονίζεται πολλές φορές από περιπτώσεις κατά τις οποίες γίνονται παραβιάσεις αυτών των κανονισμών από τα μέλη των ελεγκτικών φορέων. Αυτά τα περιστατικά έχουν ως αποτέλεσμα την αμφισβήτηση σε πολλές περιπτώσεις του ηθικού χαρακτήρα του ελεγκτικού επαγγέλματος και των μελών του, που εντείνει την έλλειψη εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στις εκθέσεις ελέγχου των ελεγκτών.

Πολλά κράτη ανά τον κόσμο έχουν κάνει προσπάθειες μέσω της νομοθεσίας, άλλοτε επιτυχώς και άλλοτε χωρίς να επέλθει το αναμενόμενο αποτέλεσμα, να αποτρέψουν φαινόμενα παραποίησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων και οικονομικών σκανδάλων τύπου Enron από τους ελεγκτές. Είναι αυτονόητο όμως ότι η παιδεία και η εκπαίδευση των υποψήφιων ελεγκτών λογιστών αποτελεί βάση για το χτίσιμο της ηθικής τους ως επαγγελματίες.

Η παρούσα εργασία ασχολείται με την ηθική και δεοντολογική συμπεριφορά των ελεγκτών ορκωτών λογιστών, οι οποίοι ελέγχουν τις επιχειρήσεις ως εξωτερικοί ελεγκτές, δηλαδή ως ελεγκτές ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Δίνει ιδιαίτερη έμφαση στην ανεξαρτησία τους από τον ελεγχόμενο από αυτούς φορέα, καθώς και στις απειλές εναντίον της.

Αναφέρονται οι κανονισμοί που ισχύουν στην ελληνική επικράτεια αλλά και διεθνώς όσον αφορά στην δεοντολογία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και στην ανεξαρτησία ειδικότερα. Επιπλέον, παρατίθενται και αναφορές επιστημόνων και ερευνητών που ασχολήθηκαν με το ζήτημα της ηθικής γενικά και ειδικότερα της ανεξαρτησίας των ελεγκτών. Τέλος, παρουσιάζονται γενικά συμπεράσματα και προτάσεις, ύστερα από την γενική θεώρηση της εργασίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε αυτό το πρώτο σύντομο και εισαγωγικό κεφάλαιο της εργασίας εξηγείται η έννοια της ελεγκτικής. Έπειτα, ο έλεγχος των επιχειρήσεων κατηγοριοποιείται σε επτά είδη και στη συνέχεια παρουσιάζονται συνοπτικά οι κατηγορίες των ελεγκτών.

1.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Ελεγκτική είναι ο κλάδος της «συστηματικής» διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να διαπιστωθεί και να κοινοποιηθεί στο ενδιαφερόμενο κοινό σε ποιο βαθμό αυτές οι πληροφορίες είναι σύμφωνες με προκαθορισμένα κριτήρια.¹

Υπάρχουν πολλά **είδη ελέγχου**:

- Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων (διαπιστώνουν κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές και κατά πόσο εμφανίζουν ακριβοδίκαια αποτελέσματα)
- Έλεγχοι συμμόρφωσης (διαπιστώνουν σε ποιο βαθμό ο ελεγχόμενος συμμορφώνεται με συγκεκριμένους κανόνες ή ακολουθεί διαδικασίες που καθορίζονται από ανώτερους φορείς)

¹ Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 52.

- Λειτουργικοί έλεγχοι (κάνουν συστηματική αξιολόγηση και επισκόπηση των λειτουργικών δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης επιχείρησης σε σχέση με συγκεκριμένους αντικειμενικούς στόχους)
- Έλεγχοι διοίκησης (αξιολογούν τους στόχους της διοίκησης μιας επιχείρησης και σε τι βαθμό αυτοί επιτυγχάνονται)
- Έλεγχοι κοινωνικής ευθύνης (επιβεβαιώνει τις πληροφορίες που συγκεντρώνει η Κοινωνική Λογιστική)
- Έλεγχοι οικονομικού εγκλήματος (ερευνούν την ύπαρξη ή μη απάτης στη διενέργεια των οικονομικών συναλλαγών και στην αποτύπωση των οικονομικών καταστάσεων)
- Ειδικοί έλεγχοι (εντάσσονται οι έλεγχοι που δεν εμπίπτουν στις προηγούμενες κατηγορίες, όπως ο δικαστικός έλεγχος)²

Κατηγορίες ελεγκτών:

- Εξωτερικοί ελεγκτές. Ονομάζονται αλλιώς και ανεξάρτητοι ή ορκωτοί ελεγκτές λογιστές. Καλούνται «εξωτερικοί» διότι δεν απασχολούνται στην ελεγχόμενη επιχείρηση. Οι ορκωτοί ελεγκτές ανήκουν στην αναγνωρισμένη λογιστική οργάνωση μιας χώρας και είναι υπεύθυνοι για τον έλεγχο των δημοσιευμένων πάσης φύσεως οικονομικών καταστάσεων των διαφόρων εταιρειών. Η παρούσα εργασία ασχολείται με αυτού του είδους ελεγκτές.
- Εσωτερικοί ελεγκτές. Τα στελέχη μιας επιχείρησης που είναι υπεύθυνα για τη διενέργεια ελέγχων μέσα στην ίδια την επιχείρηση.
- Κυβερνητικοί ελεγκτές. Διακρίνονται στους φορολογικούς, στους ελεγκτές του Ελεγκτικού Συνεδρίου, του Γενικού Λογιστηρίου, στο Συμβούλιο Επιθεώρησης – Ελεγκτών Δημόσιας Διοίκησης (Σ.Ε.Ε.Δ.Δ.) και στην Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, που είναι υπεύθυνη για την πάταξη του οικονομικού εγκλήματος.

² Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 82-88.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – **ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΟΥ Σ.Ο.Ε.Λ.**

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όπως προειπώθηκε, η παρούσα εργασία ασχολείται με τις αρμοδιότητες των ορκωτών εξωτερικών ελεγκτών. Οι ορκωτοί ελεγκτές ανήκουν στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) και σύμφωνα με το Προεδρικό Διάταγμα 226/1992 είναι αρμόδιοι για τον έλεγχο και διαχείριση των οικονομικών καταστάσεων των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου εκτός από δήμους και κοινότητες, των Νομικών Προσώπων Ιδιωτικού Δικαίου που έχουν κοινωφελή σκοπό, επιχορηγούνται από το κράτος και απολαμβάνουν ιδιαίτερων προνομίων, των Ανωνύμων Εταιρειών, ΕΠΕ, ΕΕ κατά μετοχές και των Κοινοπραξιών αυτών (εφόσον οι εν λόγω εταιρείες πληρούν δύο από τα παρακάτω κριτήρια: α) απασχολούν προσωπικό από 50 άτομα και πάνω, β) έχουν ενεργητικό από 1,5 εκ. ευρώ και άνω γ) έχουν κύκλο εργασιών από 3,0 εκ ευρώ και άνω), των ΑΕ που είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ, των εταιρειών ή δραστηριοτήτων που βάσει νόμου υπάγονται σε υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτό και των ενοποιημένων καταστάσεων του άρθρου 100 παρ. του 1 του Ν. 2160/20.

Στο υπόλοιπο του παρόντος κεφαλαίου παρουσιάζεται ο σκοπός και τα άρθρα του Κανονισμού του Σ.Ο.Ε.Λ. που αφορούν στην επαγγελματική δεοντολογία των εξωτερικών ορκωτών ελεγκτών.

2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΣΟΕΛ

Ο Κανονισμός επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. (Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών) έχει ως σκοπό την διασφάλιση της ποιότητας και της διαφάνειας των παρεχόμενων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές υπηρεσιών για την προστασία:

1. του ηθικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών του και
2. των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές.

Σύμφωνα με το άρθρο 1³ του Κανονισμού Επαγγελματικής Δεοντολογίας ο Ορκωτός Ελεγκτής και κάθε άλλο μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει:

1. Να είναι αξιοπρεπής έναντι των ελεγχόμενων, των συναδέλφων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και των μελών των θεσμοθετημένων οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ. και να ζει τίμια και συνετά.
2. Να μην αναλαμβάνει την οποιαδήποτε εργασία ελέγχου, αν δεν είναι σίγουρος ότι έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τον νόμο και τον Κανονισμό, τις αποφάσεις και τις οδηγίες του Εποπτικού Συμβουλίου, καθώς και τους εσωτερικούς κανόνες του ελεγκτικού φορέα στον οποίο ανήκει.
3. Να παρέχει τις επαγγελματικές υπηρεσίες του και να προβαίνει στις γνωστοποιήσεις, με τρόπο αντικειμενικό, τηρώντας τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο πρότυπα.
4. Να τηρεί ευλαβικά όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχόμενων εταιρειών.
5. Να μην χρησιμοποιεί την ιδιότητα του Ορκωτού Ελεγκτή για την ικανοποίηση ιδιωτικών συμφερόντων του.
6. Να μην αρνείται, να μην αναβάλλει ή εγκαταλείπει χωρίς τεκμηρίωση οποιαδήποτε ανατεθείσα σε αυτόν εργασία.
7. Να μην παρέχει ασαφή ή παραπλανητικά στοιχεία και πληροφορίες σε ελεγχόμενους και τρίτους, καθώς και στα θεσμικά ή εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.
8. Να μην δυσφημεί, απειλεί, προσβάλλει ή εκβιάζει ελεγχόμενους, συναδέλφους, ελεγκτικούς φορείς ή όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ.

³Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 462-464

9. Να μην ανταγωνίζεται με τρόπο αθέμιτο άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. ή ελεγκτικούς φορείς και να μην επιδιώκει την προσέλκυση ή διατήρηση εργασιών με μη διαφανή μέσα.
10. Να προστατεύει το κύρος του θεσμού του Σ.Ο.Ε.Λ. και των οργάνων του, καθώς και των αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου και να μην συγκαλύπτει οποιαδήποτε παράβαση του παρόντος κανονισμού που περιήλθε σε γνώση του.

2.3 ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΤΟΥ Σ.Ο.Ε.Λ.

2.3.1 ΠΑΡΟΧΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ⁴

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κανονισμού, οφείλει να προσφέρει τις υπηρεσίες του κατά τρόπο που να εξασφαλίζεται η νομιμότητα στην παροχή των υπηρεσιών του αυτών και η εγκυρότητα εκφραζόμενης από αυτόν επαγγελματικής κρίσης. Για αυτό, υποχρεούται, ταυτόχρονα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας και τον παρόντα κανονισμό, να τηρεί τα ελεγκτικά πρότυπα και τις αρχές και οδηγίες που ακολουθεί το Σ.Ο.Ε.Λ. και να βασίζεται στην επαγγελματική εργασία που διεξήγαγε ο ίδιος ή άλλα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. με τη δική του επίβλεψη και ευθύνη.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής δικαιούται ακόμη να χρησιμοποιεί βοηθούς για την παροχή των επαγγελματικών του υπηρεσιών, έχει όμως την ευθύνη για την εργασία που εκτέλεσαν οι βοηθοί του, τους οποίους πρέπει να εποπτεύει και να αναθέτει σε αυτούς μόνο τις εργασίες που είναι ικανοί να εκτελέσουν.

Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή να χρησιμοποιεί ως βοηθούς οποιαδήποτε πρόσωπα που δεν είναι γραμμένα στα μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ.. Εξαιρείται η χρησιμοποίηση ειδικού εμπειρογνώμονα σε αντικείμενα ελέγχου ή άλλων εργασιών, που έχουν γνώσεις μη συνήθεις για τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή.

⁴ Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 464

2.3.2 ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ⁵

Το άρθρο 4 του Κανονισμού υπαγορεύει ότι κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. οφείλει να ασκεί το ελεγκτικό έργο πάντοτε κατά τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο από κάθε είδους επιρροή ή και πίεση της ελεγχόμενης εταιρείας.

Η ανεξαρτησία είναι μια αρχή υψίστης σημασίας κι ένα σημαντικό πρότυπο της ελεγκτικής, επειδή η γνώμη του ανεξάρτητου ελεγκτή διατυπώνεται για να προσθέσει τεκμηριωμένη εγκυρότητα στις οικονομικές καταστάσεις. Αν ο ορκωτός ελεγκτής στερούνταν ανεξαρτησίας, η γνώμη του δεν θα προσέθετε τίποτα στην αξιοπιστία των καταστάσεων. Ο ελεγκτής οφείλει να ικανοποιεί το επαγγελματικό του χρέος προς τους άγνωστους προς αυτόν χρήστες των εκθέσεων ελέγχου και τους γνωστούς εντολοδόχους του έργου ακόμη κι όταν η γνώμη δεν συνάδει με το συμφέρον των ελεγχόμενων εταιρειών. Οι τελευταίες δύνανται να μην επαναπροσλάβουν τον ίδιο ελεγκτή. Η ανεξαρτησία στην ελεγκτική δεν πρέπει μόνο να φαίνεται αλλά να είναι και πραγματική. Η πραγματική ανεξαρτησία επίσης είναι ελάχιστης αξίας αν αυτοί που χρησιμοποιούν την έκθεση ελέγχου δεν αναγνωρίζουν την ύπαρξη της ανεξαρτησίας. Έτσι για την ανάπτυξη μιας χρήσιμης έννοιας για την ανεξαρτησία θα πρέπει να προσεχθούν οι ακόλουθες δύο πτυχές:

A) η πραγματική ανεξαρτησία του συγκεκριμένου ελεγκτή κατά την εκτέλεση του έργου του (γνωστή ως ανεξαρτησία του ελεγκτή)

B) η ανεξαρτησία των ελεγκτών ως μιας επαγγελματικής τάξης (γνωστή ως ανεξαρτησία του επαγγέλματος).

Για την διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς του, κάθε μέλος του Σ.Ο.Ε.Λ. είναι υποχρεωμένος να τηρεί, σύμφωνα με τον κανονισμό τους ακόλουθους κανόνες:

- ✓ Να μην παρέχει στο ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που του επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες αρμοδίως έχει οριστεί. Εξαιρείται η παροχή υποδείξεων, που ανακύπτουν ως απόρροια των παρεχόμενων από τον ορκωτό ελεγκτή επαγγελματικών υπηρεσιών και σχετίζονται άμεσα με το ανατεθέν σε αυτόν έργο. Η παροχή επιπλέον υπηρεσιών σε δυσανάλογα μεγάλη έκταση μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ελεγκτή.
- ✓ Να μην αποφασίζει ο ίδιος σε ζητήματα που αφορούν τον ελεγχόμενο. Επίσης δεν πρέπει να εκφράζει την γνώμη του στις επιχειρηματικές αποφάσεις του ελεγχόμενου.

⁵ Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 462-467

- ✓ Να έχει αμερόληπτη συμπεριφορά σε αντιτιθέμενες απόψεις των ελεγχόμενων ή άλλων ενδιαφερομένων, εκφράζοντας απλά και περιεκτικά τις αντικειμενικές διαπιστώσεις και υποδείξεις που βασίζονται σε επιμελή εργασία του.
- ✓ Να μην έχει οικονομικό συμφέρον από την έκβαση των εργασιών του ελεγχόμενου ή από το συμπέρασμα του ελέγχου του.
- ✓ Να μην αποδέχεται παρεμβάσεις του ελεγχόμενου ή τρίτων σχετικές με την εκτέλεση του ελεγκτικού του έργου.
- ✓ Να είναι ιδιαίτερα επιφυλακτικός όταν στην ελεγχόμενη από αυτόν εταιρεία υπηρετούν καθ' οιονδήποτε τρόπο συγγενικά ή φιλικά προς αυτόν πρόσωπα. Οφείλει να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα, ώστε να διασφαλίζει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του και, όπου αυτό δεν είναι απόλυτα εφικτό, να αρνείται τον έλεγχο ή να τον διακόπτει.
- ✓ Να μην δέχεται από τον ελεγχόμενο περιποιήσεις ή άλλα δώρα που υπερβαίνουν το μέτρο της απλής φιλοφρονήσεως και φιλοξενίας στον επαγγελματικό χώρο αυτού.
- ✓ Να μην δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή από τον ελεγχόμενο, πέραν της νομίμου, για οποιοδήποτε λόγο, ακόμα και για επιπλέον συγκεκριμένες επαγγελματικές υπηρεσίες, αν δεν έχουν τηρηθεί διαφανείς διαδικασίες για την ανάθεση την εκτέλεση και τιμολόγηση της κάθε συγκεκριμένης υπηρεσίας του.
- ✓ Να τηρεί αυστηρά τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις και αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου για τα ασυμβίβαστα και τις απαγορεύσεις ως προς το επάγγελμα καθώς και για τις διαδικασίες αποδοχής και γνωστοποίησης κάθε ανατιθέμενης σε αυτόν εργασίας.

Επιπλέον, απαγορεύεται σε ορκωτό ελεγκτή ή σε ελεγκτικό φορέα, η με οποιοδήποτε τρόπο διαπραγμάτευση ή η εκ των υστέρων μείωση της νόμιμης αμοιβής ελέγχου. Εξαιρούνται περιπτώσεις κατά τις οποίες συντρέχει ειδικά αιτιολογημένος λόγος και έχει χορηγηθεί σχετική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου.

Επίσης, απαγορεύεται σε ορκωτό ελεγκτή η ανάληψη του υποχρεωτικού από τον νόμο ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας, στην οποία ο ίδιος ή μέλος της διοίκησης του ελεγκτικού φορέα του έχει διατελέσει μέσα στην τελευταία πενταετία, πριν από τον διορισμό του ως τακτικού ελεγκτή αυτής της οικονομικής μονάδας:

- είτε μέλος της διοίκησης
- είτε διευθυντικό στέλεχος

- είτε οικονομικός, λογιστικός ή φορολογικός σύμβουλος ή εσωτερικός ελεγκτής, με σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ως ελεύθερος επαγγελματίας με κύριο αντικείμενο την παροχή των παραπάνω υπηρεσιών στην ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

Εξαιρέσεις της απαγόρευσης αυτής γίνονται δεκτές μόνο μετά από αιτιολογημένη απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου, που λαμβάνεται με την σύμφωνη γνώμη του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.

Ο ορκωτός ελεγκτής που δεν μπορεί να είναι ανεξάρτητος, ώστε να γνωμοδοτεί έντιμα και αμερόληπτα, οφείλει να αρνηθεί την εργασία ή να παύσει την ανατεθείσα σε αυτόν εργασία, αν οι υπάρχουσες συνθήκες επηρεάζουν είτε την ανεξαρτησία, την αντικειμενικότητα και την προς αυτόν εμπιστοσύνη των τρίτων, είτε τις σχέσεις του με συναδέλφους μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ. Για την μη αποδοχή ή τη διακοπή της εργασίας από τον ορκωτό ελεγκτή εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας που διέπει το Σ.Ο.Ε.Λ.

Τέλος, ο ελεγκτής πρέπει να είναι ευθύς, έντιμος και ειλικρινής κατά την εκτέλεση του επαγγελματικού του έργου. Πρέπει να είναι δίκαιος και να μην επιτρέπει προκαταλήψεις ή εύνοιες που να επηρεάζουν την αντικειμενικότητά του. Πρέπει να τηρεί αμερόληπτη στάση και να είναι, αλλά και να φαίνεται ότι είναι, απαλλαγμένος από οποιοδήποτε συμφέρον, το οποίο θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι δεν συμβαδίζει με την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά του. Σε επόμενη ενότητα της παρούσας εργασίας γίνεται λεπτομερέστερη αναφορά για την ανεξαρτησία του ελεγκτή λογιστή.

2.3.3 ΕΧΕΜΥΘΕΙΑ⁶

Ο ελεγκτής πρέπει να σέβεται τις εμπιστευτικές πληροφορίες που λαμβάνει κατά την διάρκεια της εργασίας του και δεν θα πρέπει να ανακοινώνει σε τρίτους οποιαδήποτε από τις πληροφορίες αυτές, χωρίς ειδική άδεια ή χωρίς να είναι σύμφωνη η γνωστοποίηση αυτή με τα νομικά ή επαγγελματικά του καθήκοντα.

Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κανονισμού Επαγγελματικής δεοντολογίας του Σ.Ο.Ε.Λ.:

- Ο ορκωτός ελεγκτής υποχρεούται να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και να μην κοινοποιεί πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση του κατά την εκτέλεση του ελέγχου, εκτός αν ο νόμος, τα επαγγελματικά πρότυπα και οι οδηγίες που έχουν εκδοθεί από το Εποπτικό Συμβούλιο το επιτρέπουν.

⁶ Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 467

- Δεν επιτρέπεται στον ορκωτό ελεγκτή λογιστή να χρησιμοποιεί, για ίδιον όφελος ή όφελος τρίτων, των πληροφοριών που απέκτησε για την ελεγχόμενη εταιρεία κατά την εκτέλεση του έργου του, εκτός αν η αποκάλυψη των πληροφοριών αυτών είναι απαραίτητη για την υπεράσπισή του ενώπιον δικαστικής αρχής ή την υποστήριξη των θέσεών του ενώπιον του εποπτικού ή Πειθαρχικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ.
- Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής πρέπει να τηρεί το επαγγελματικό απόρρητο και μετά τη λήξη της θητείας παροχής των επαγγελματικών υπηρεσιών του προς οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.
- Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής υποχρεούται να υπενθυμίζει στους βοηθούς του ότι πρέπει να τηρούν το επαγγελματικό απόρρητο.
- Οι διατάξεις αυτού του άρθρου δεσμεύουν του διοικητικούς και τεχνικούς συμβούλους του κάθε ελεγκτικού φορέα καθώς και τα όργανα ποιοτικού ελέγχου του Σ.Ο.Ε.Λ.

2.3.4 ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ – ΑΘΕΜΙΤΟΣ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΣ⁷

Η διαφήμιση και ο αθέμιτος ανταγωνισμός μπορούν να αποτελέσουν πραγματική απειλή για την αναταραχή της εσωτερικής συνοχής ενός επαγγέλματος. Είναι συνεπώς προς το συμφέρον όλων των μελών μιας επαγγελματικής ένωσης, όπως είναι ο Σ.Ο.Ε.Λ. να αναπτυχθεί μια κοινή γραμμή για την διαφήμιση και τον αθέμιτο ανταγωνισμό. Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κανονισμού, ο ορκωτός ελεγκτής ή ο ελεγκτικός φορέας δεν πρέπει να προβάλλει τις επαγγελματικές του υπηρεσίες, καθώς και το όνομά του ή την επωνυμία του κατά τρόπο μειωτικό για την αξία του ελεγκτικού επαγγέλματος, όπως αυτό έχει θεσμοθετηθεί και ασκείται στην Ελλάδα, ή να θέτει σε αμφιβολία την επαγγελματική επάρκεια άλλων ορκωτών ελεγκτών ή ελεγκτικών φορέων.

Από την παραπάνω διατύπωση συνάγεται ότι ο κανονισμός δεοντολογίας επιτρέπει την αντικειμενική και ενημερωτική διαφήμιση. Ο κανονισμός δεν θέτει επίσης περιορισμούς ως προς τον τύπο των μέσων διαφήμισης που μπορούν να χρησιμοποιηθούν, το μέγεθος ή τη μορφή.

Απαγορεύεται επίσης σε ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικό φορέα η υποβολή προσφοράς παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών χωρίς έγγραφη πρόσκληση του ενδιαφερομένου που έχει γνωστοποιηθεί στο Σ.Ο.Ε.Λ. και χωρίς την τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και διαδικασιών που ορίζονται από τον νόμο ή αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου. Η υποβολή τέτοιας προσφοράς καθώς και η με οποιοδήποτε τρόπο μείωση ή δέσμευση μείωσης της

⁷ Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 468-469

νόμιμης αμοιβής ελέγχου χωρίς σχετική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου, αποτελεί πράξη ιδιαίτερα αναξιοπρεπή και αθέμιτη.

Κάθε διευθύνων σύμβουλος, διευθύνων εταίρος ή διαχειριστής ενός ελεγκτικού φορέα υποχρεούται να παραδίδει χωρίς καθυστέρηση στο εντεταλμένο όργανο δεοντολογικού ελέγχου του Σ.Ο.Ε.Λ. τα βιβλία και στοιχεία του φορέα και να χορηγεί τις ζητούμενες πληροφορίες, αναφορικά με τον προσδιορισμό, την τιμολόγηση και την είσπραξη μιας αμοιβής συγκεκριμένης εργασίας, καθώς και με την τήρηση των προβλεπόμενων από το νόμο ή τις αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου προϋποθέσεων και διαδικασιών ανάληψης, εκτέλεσης και γνωστοποίησης προς τον Σ.Ο.Ε.Λ. της κάθε προσφερόμενης σε ελεγχόμενους ή τρίτους υπηρεσίας.

2.3.5 ΣΧΕΣΕΙΣ ΜΕ ΣΥΝΑΔΕΛΦΟΥΣ⁸

Κατά το άρθρο 8 του κανονισμού δεοντολογίας ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής οφείλει να συμπεριφέρεται με ευγένεια, ειλικρίνεια και εκτίμηση έναντι των άλλων μελών του Σ.Ο.Ε.Λ. και να προστατεύει τα νόμιμα δικαιώματά τους που απορρέουν από την άσκηση των καθηκόντων τους.

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής που του ανατίθεται ένας κατά νόμο υποχρεωτικός έλεγχος τον οποίον προηγουμένως ασκούσε άλλος ορκωτός ελεγκτής λογιστής οφείλει να ρωτήσει εγγράφως τον προηγούμενο ελεγκτή πριν αυτός αναλάβει ελεγκτικά καθήκοντα, σε ποιους λόγους οφείλεται η απομάκρυνσή του από τον συγκεκριμένο έλεγχο. Το έγγραφο αυτό ερώτημα κοινοποιείται στο Εποπτικό Συμβούλιο.

Αν ο προηγούμενος ορκωτός ελεγκτής λογιστής έχει πιστεύει δικαιολογημένα ότι η απομάκρυνσή του από μία κατά νόμο ελεγχόμενη επιχείρηση αποδίδεται σε διαφωνία της ως προς την παρατήρηση ή άλλη αιτία σχετικά με τον έλεγχο ή με την εκτύπωση του σχετικού Πιστοποιητικού ή Έκθεσης του ελέγχου του, οφείλει μέσα σε πέντε ημέρες αφότου έλαβε γνώση της απομάκρυνσής του να αναφέρει εγγράφως τους λόγους αυτούς στον διορισμένο νέο ελεγκτή, με κοινοποίηση προς το Εποπτικό Συμβούλιο.

Εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από την παρ. 4 του άρθρου 36 του Ν.2190/20 κάθε ελεγκτικός φορέας υποχρεούται να επιφυλαχτεί για την αποδοχή της εντολής ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας και να μην προβεί σε διορισμό του τακτικού ελεγκτή της, αν έχει περιέλθει αποδεδειγμένα σε γνώση του ότι η προς έλεγχο οικονομική μονάδα δεν έχει

⁸ Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 469-470

εξοφλήσει πλήρως την νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενης χρήσης ή χρήσεων. Η επιφύλαξη αυτή γνωστοποιείται εγγράφως στη διοίκηση της οικονομικής μονάδας, με κοινοποίηση προς το Εποπτικό Συμβούλιο και μπορεί να αρθεί μόνο ύστερα από την πλήρη εξόφληση της πιο πάνω αμοιβής ή με ειδική έγκριση του Εποπτικού Συμβουλίου.

Κάθε ορκωτός ελεγκτής λογιστής, πριν από την έναρξη οποιασδήποτε ανατεθείσας σε αυτόν ελεγκτικής εργασίας, οφείλει να διαπιστώσει αν η προς έλεγχο οικονομική μονάδα έχει εξοφλήσει πλήρως την νόμιμη αμοιβή προηγούμενων χρήσεων. Σε περίπτωση που ο ορκωτός ελεγκτής διαπιστώνει, από την εξέταση των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης μονάδας ή από απευθείας προς αυτόν έγγραφη ειδοποίηση ενός ελεγκτικού φορέα, που κοινοποιείται και στο Σ.Ο.Ε.Λ., ότι η νόμιμη αμοιβή ελέγχου προηγούμενης χρήσης ή χρήσεων της οικονομικής αυτής μονάδας δεν έχει εξοφληθεί πλήρως, υποχρεούται να ζητήσει εγγράφως από το Εποπτικό Συμβούλιο την άδεια διακοπής του ελέγχου του, λόγω αποδεδειγμένης άρνησης ή αδυναμίας του ελεγχόμενου να υπακούσει στις ισχύουσες διατάξεις που επιβάλλουν τον έλεγχό της.

Αν το Εποπτικό Συμβούλιο συμφωνήσει με την διακοπή του ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής υποχρεούται να ζητήσει από τη διοίκηση της ελεγχόμενης μονάδας έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της, προς την οποία ανακοινώνει τη διακοπή του ελέγχου του, μαζί με τους λόγους που επέβαλαν τη διακοπή αυτή.

2.3.6 ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΟΥ ΚΥΡΟΥΣ ΤΟΥ Σ.Ο.Ε.Λ.⁹

Δεν επιτρέπεται η δια δηλώσεων μείωση του επιστημονικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. και των ορκωτών ελεγκτών ή των ελεγκτικών φορέων που είναι εγγεγραμμένοι στα οικεία Μητρώα του Σ.Ο.Ε.Λ., καθώς και ο σχολιασμός της ποιότητας των προσφερόμενων από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικούς φορείς υπηρεσιών. Εξαιρούνται οι εμπιστευτικές αναφορές προς το Εποπτικό Συμβούλιο ή στα από αυτό εντεταλμένα όργανα ποιοτικού ελέγχου.

Ως υποβάθμιση του επιστημονικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε.Λ. θεωρείται ιδίως από μέρους του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικού φορέα:

1. Τήρηση ελεγκτικών ή λογιστικών αρχών και προτύπων διαφορετικών από τα παραδεχόμενα από την εθνική νομοθεσία και από το Σ.Ο.Ε.Λ.

⁹ Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 470-471

2. Επαναλαμβανόμενες παραβιάσεις αποφάσεων και οδηγιών του Εποπτικού Συμβουλίου.
3. Απρεπής συμπεριφορά κατά οργάνων του Σ.Ο.Ε.Λ., που εκφράζεται με την χρήση ειρωνικών σχολίων εναντίον αποφάσεων και ενεργειών που εμπίπτουν στις αρμοδιότητες και στα καθήκοντα των οργάνων αυτών.
4. Απρεπής συμπεριφορά κατά οργάνου του ελεγχόμενου, κατά συναδέλφου μέλους του Σ.Ο.Ε.Λ. ή κατά της διοίκησης ελεγκτικού φορέα.

2.3.7 ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΟΡΙΟ ΑΞΙΟΠΡΕΠΟΥΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΜΕΛΩΝ ΤΟΥ Σ.Ο.Ε.Λ.¹⁰

Κάθε ελεγκτικός φορέας δικαιούται για όσους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές μέλη του τελούν σε ουσιώδη επαγγελματική αδράνεια λόγω δικής τους υπαιτιότητας, να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση συμμετοχής του Σ.Ο.Ε.Λ. στην κάλυψη της δαπάνης μιας αξιοπρεπούς διαβίωσής τους. Το Εποπτικό Συμβούλιο, ύστερα από εξέταση των προβαλλομένων λόγων, μπορεί να εγκρίνει την μερική ή ολική κάλυψη μιας τέτοιας δαπάνης από τους κατά το άρθρο 22 του Π.Δ. 226/1992 εισπραττόμενους πόρους του Σ.Ο.Ε.Λ. Σε κάθε περίπτωση το εγκεκριμένο ποσό της ανωτέρω συμμετοχής του Σ.Ο.Ε.Λ. δεν μπορεί να υπερβαίνει τις ελάχιστες αποδοχές του ορκωτού λογιστή κατά την 1 Απριλίου 1993, προσαυξημένες με τις αναγκαίες ασφαλιστικές εισφορές.

Με ειδικές αποφάσεις του Εποπτικού Συμβουλίου η ως άνω συμμετοχή του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορεί να συνεχιστεί και μετά την έκδοση του προαναφερόμενου προεδρικού διατάγματος, μέχρι την σύσταση ενός ειδικού αναδιανεμητικού λογαριασμού που θα καλύπτει τις ανάγκες αξιοπρεπούς διαβίωσης των ορκωτών ελεγκτών λογιστών με την προϋπόθεση ότι τα καλυπτόμενα από τις αποφάσεις αυτές πρόσωπα θα τίθενται στην διάθεση του Εποπτικού Συμβουλίου.

¹⁰ Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 471

2.3.8 ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΕΠΑΡΚΕΙΑ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ¹¹

Κάθε ορκωτός ελεγκτής λογιστής υποχρεούται για κάθε εκτελούμενο από αυτόν έλεγχο να τηρεί τα εγκεκριμένα από το Εποπτικό Συμβούλιο ελεγκτικά πρότυπα και να φυλάσσει σε ξεχωριστό φάκελο επί πέντε τουλάχιστον έτη ύστερα από την ημερομηνία εκδόσεως του Πιστοποιητικού ή Έκθεσης Ελέγχου, τα φύλλα εργασίας και λοιπά στοιχεία του συγκεκριμένου ελέγχου, τα οποία οφείλει και να παραδίδει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση για ποιοτικό έλεγχο στο προς τούτο εντεταλμένο από το Εποπτικό Συμβούλιο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ. Η παράδοση αυτή γίνεται σε τόπο και σε χρόνο που ορίζονται από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Από τα περιεχόμενα του εξεταζόμενου φακέλου ή φακέλων φύλλων εργασίας και τα λοιπά στοιχεία, πρέπει να αποδεικνύεται ότι:

1. Κατά την εκτέλεση του συγκεκριμένου ελέγχου εφαρμόστηκαν τα αποδεκτά από το Σ.Ο.Ε.Λ. πρότυπα Ελέγχου και Εκθέσεων, καθώς και οι εκδοθείσες από το Σ.Ο.Ε.Λ. τεχνικές οδηγίες, και ότι λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις της νομοθεσίας και του καταστατικού, που διέπουν την ελεγχθείσα οικονομική μονάδα.
2. Τα παραπάνω φύλλα και λοιπά στοιχεία υποστηρίζουν ικανοποιητικά τη γνώμη του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, όπως αυτή διατυπώνεται στο σχετικό Πιστοποιητικό ή έκθεση του ελέγχου του.

Σε περίπτωση άρνησης ή υπαίτιας καθυστέρησης παράδοσης των ζητούμενων φακέλων στο εντεταλμένο όργανο του Σ.Ο.Ε.Λ., καταγγελλόμενη με σχετική αναφορά του τελευταίου προς το Εποπτικό Συμβούλιο και αποδεικνύομενη με αντίγραφο ειδοποιητηρίου εγγράφου απευθυνόμενο προς τον αρμόδιο ορκωτό ελεγκτή λογιστή, απευθείας ή μέσω του ελεγκτικού φορέα του, παραπέμπεται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο ως σκόπιμη παράβαση κανονιστικής διάταξης.

Τυχόν κενά ή άλλες ουσιώδεις ελλείψεις του εξεταζόμενου φακέλου ελέγχου ή της εκτέλεσης της συγκεκριμένης εργασίας καταγραμμένα στο σχετικό πόρισμα του εντεταλμένου οργάνου ποιοτικού ελέγχου, που έχουν ως συνέπεια την αδυναμία εξαγωγής συμπεράσματος παραπέμπονται στο Πειθαρχικό Συμβούλιο, μετά από πόρισμα του Επιστημονικού Συμβουλίου

¹¹ Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006, σελ. 472-473

για πλημμελή άσκηση των καθηκόντων του υπεύθυνου ορκωτού ελεγκτή λογιστή και κατά περίπτωση, για παράβαση νόμου.

Στο πλαίσιο ποιοτικού ελέγχου, τα εντεταλμένα όργανα του Σ.Ο.Ε.Λ. μπορούν να εξετάσουν και να επαληθεύσουν οποιοδήποτε άλλο στοιχείο ή πληροφορία που, κατά την κρίση τους, επιδρά στην ποιότητα και στην νομιμότητα των προσφερόμενων από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή και τους βοηθούς του υπηρεσιών, χωρίς να εξαιρείται και η επιτόπου επίσκεψη των εντεταλμένων οργάνων στα γραφεία των οικονομικών μονάδων που ελέγχθηκαν από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή.

Σε περίπτωση αδικαιολόγητης άρνησης μέλους του Σ.Ο.Ε.Λ. να παράσχει τα κατά τα άνω ζητούμενα πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες ή να διευκολύνει την επιτόπια επίσκεψη εντεταλμένου οργάνου στα γραφεία της ελεγχθείσας οικονομικής μονάδας εφαρμόζονται τα αναφερόμενα πιο πάνω.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΔΟΛ (ΔΙΕΘΝΗΣ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ ΛΟΓΙΣΤΩΝ)

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Επιτροπή Δεοντολογίας (Ethics Committee) της Ομοσπονδίας έχει επεξεργαστεί τον Κώδικα Δεοντολογίας της ΔΟΛ¹², η τελευταία αναθεώρηση του οποίου έγινε το 2005, με ημερομηνία έναρξης ισχύος 30 Ιουνίου 2006.

Κατά τον Κώδικα, εθνικές οργανώσεις του ελεγκτικού επαγγέλματος σε κάθε χώρα που είναι μέλη της ΔΟΛ, έχουν υποχρέωση να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του. Ωστόσο, ο τρόπος με τον οποίο εισέρχονται κανόνες δεοντολογίας σε κάθε χώρα μπορεί να διαφέρει από χώρα σε χώρα. Για παράδειγμα, σε χώρες όπως η Μεγ. Βρετανία, ο Καναδάς και οι Η.Π.Α. οι κανόνες μπορεί να προκύπτουν από το ελεγκτικό επάγγελμα, ενώ σε χώρες όπως η Γαλλία και η Ιαπωνία, οι κανόνες δεοντολογίας διαμορφώνονται από την εθνική νομοθεσία. Στην τελευταία περίπτωση, συνήθως παρατηρείται απόκλιση μεταξύ του Κώδικα της ΔΟΛ και της εθνικής νομοθεσίας και σύμφωνα με τη ΔΟΛ τα κράτη μέλη δεν πρέπει να έχουν λιγότερο αυστηρούς κανόνες από αυτούς που προβλέπονται στον Κώδικα. Εξαιρούνται ζητήματα τα οποία ρυθμίζονται υποχρεωτικά με διαφορετικό τρόπο σε ένα κράτος, οπότε μπορεί το μέλος της ΔΟΛ να μην εφαρμόζει την συγκεκριμένη ρύθμιση αλλά οφείλει να τηρεί τους υπόλοιπους κανόνες του Κώδικα.

Ο Κώδικας περιλαμβάνει τρία μέρη. Το πρώτο μέρος αναφέρεται σε πέντε βασικές αρχές δεοντολογίας και θέτει το ευρύτερο πλαίσιο εφαρμογής αυτών από τους επαγγελματίες λογιστές. Με τον όρο «επαγγελματίας λογιστής» εννοείται ο ορκωτός λογιστής (ελεγκτής),

¹² Για περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών, ο αναγνώστης μπορεί να ανατρέξει στον δικτυακό τόπο <http://www.ifac.org>.

μέλος μιας επαγγελματικής ένωσης αναγνωρισμένης από την ΔΟΛ, που προσφέρει οποιαδήποτε μορφή επαγγελματικές υπηρεσίες με οποιαδήποτε σχέση εργασίας. Το πρώτο μέρος του Κώδικα ισχύει για όλους τους επαγγελματίες είτε προσφέρουν υπηρεσίες προς το κοινό είτε απασχολούνται με μισθωτή σχέση εργασίας σε επιχειρήσεις και οργανισμούς του ιδιωτικού ή δημόσιου τομέα.

Το δεύτερο και το τρίτο μέρος του Κώδικα περιγράφουν τον τρόπο με τον οποίο το πλαίσιο και οι βασικές αρχές δεοντολογίας πρέπει να εφαρμόζονται για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, αναφέρονται σε επαγγελματίες λογιστές που προσφέρουν υπηρεσίες προς το κοινό και σε όσους απασχολούνται με σχέση εξαρτημένης εργασίας σε επιχειρήσεις και οργανισμούς του ιδιωτικού ή δημόσιου τομέα.

Στο υπόλοιπο μέρος αυτού του κεφαλαίου αναλύονται οι προαναφερθείσες ενότητες του Κώδικα της ΔΟΛ.

3.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ

Παρακάτω αναλύονται οι βασικές αρχές δεοντολογίας.

1. ΑΚΕΡΑΙΟΤΗΤΑ

Ο επαγγελματίας λογιστής είναι υποχρεωμένος να είναι ευθύς, έντιμος και δίκαιος στην παροχή υπηρεσιών και γενικότερα στις επαγγελματικές του σχέσεις.

2. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ

Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μην επιτρέπει προκατάληψη ή μεροληψία, σύγκρουση συμφερόντων ή επιρροή από τρίτους, εναντίον της αντικειμενικότητας της κρίσης του.

3. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ

Ο επαγγελματίας λογιστής πρέπει να παρέχει τις επαγγελματικές του υπηρεσίες με την απαιτούμενη ικανότητα, φροντίδα και επιμέλεια και οφείλει να συντηρεί τις γνώσεις του και τις

δεξιότητες του στο επίπεδο που απαιτείται ώστε ο ελεγχόμενος πελάτης του να απολαμβάνει άριστης ποιότητας υπηρεσίες, με βάση τις τρέχουσες εξελίξεις στην πράξη, στη νομοθεσία, στις τεχνικές και στα επαγγελματικά πρότυπα. Σχετικά με τα εφαρμοστέα πρότυπα, στην πράξη αυτά είναι κυρίως τα τεχνικά και επαγγελματικά πρότυπα που εκδίδουν η ΔΟΛ (Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα) το IASB (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης) και το επαγγελματικό ινστιτούτο στο οποίο ανήκει ο κάθε επαγγελματίας λογιστής. Όταν εκ των πραγμάτων ο επαγγελματίας λογιστής συναντά περιορισμούς στην ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρει, οφείλει αυτό να το γνωστοποιεί στα πρόσωπα που λαμβάνουν ή χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες του.

4. ΕΧΕΜΥΘΕΙΑ

Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να τηρεί εχέμυθη συμπεριφορά σχετικά με πληροφορίες που μαθαίνει κατά τη διάρκεια εκτέλεσης της εργασίας του και δεν πρέπει να αποκαλύπτει τις πληροφορίες αυτές, εκτός εάν είναι νομικό ή επαγγελματικό του δικαίωμα ή υποχρέωση να το κάνει.. Επίσης, οφείλει να μην εκμεταλλευτεί τις γνώσεις που απέκτησε λόγω της επαγγελματικής του σχέσης για ίδιον όφελος ή για όφελος τρίτων προσώπων.

5. ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΑ

Ο επαγγελματίας λογιστής πρέπει να ενεργεί με τρόπο που να συνάδει με την καλή φήμη και κοινωνική θέση του ελεγκτικού επαγγέλματος και να αποφεύγει κάθε συμπεριφορά που θα μπορούσε να δυσφημήσει το επάγγελμα. Επιπλέον, ο επαγγελματίας λογιστής δεν πρέπει να περιγράφει με υπερβολικό ή /και αλαζονικό τρόπο τα προσόντα και την εμπειρία του ή την ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρει. Επίσης πρέπει να αποφεύγει υβριστικές αναφορές ή μη εδραιωμένες συγκρίσεις για την εργασία άλλων.

3.2.1. ΑΠΕΙΛΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΜΕ ΤΟΝ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΔΟΛ

Ο Κώδικας εντοπίζει ορισμένες απειλές οι οποίες θα μπορούσαν να θέσουν σε κίνδυνο τη συμμόρφωση με τις παραπάνω αρχές. Οι απειλές αυτές κατατάσσονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

1. ΣΥΓΚΡΟΥΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ

Η σύγκρουση συμφερόντων για τον ίδιο τον επαγγελματία λογιστή, μπορεί να αφορά την άμεση οικογένειά του (σύζυγο, σύντροφο ή πρόσωπο εξαρτώμενο από τον ίδιο τον επαγγελματία λογιστή) ή τη στενή οικογένειά του (γονείς αδελφοί ή τέκνα του επαγγελματία λογιστή).

2. ΕΞΟΙΚΕΙΩΣΗ ΚΑΙ ΦΙΛΙΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ

Αυτό συμβαίνει όταν ο επαγγελματίας λογιστής αναπτύσσει στενές σχέσεις με άλλα πρόσωπα σε βαθμό που τον κάνουν να διάκειται ευνοϊκά για τα συμφέροντα αυτών των ατόμων.

3. ΣΥΜΠΤΩΣΗ ΚΡΙΝΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΚΡΙΤΗ

Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα όταν ο κριτής (επαγγελματίας λογιστής) καλείται να αξιολογήσει μια απόφαση που έχει λάβει ο ίδιος στο παρελθόν.

4. ΣΥΝΗΓΟΡΙΑ

Η απειλή αυτή συμβαίνει όταν ο επαγγελματίας λογιστής υποστηρίζει μια θέση σε τόσο μεγάλο βαθμό που η αντικειμενικότητα μιας μελλοντικής κρίσης του επί του θέματος περιορίζεται.

5. ΑΠΕΙΛΕΣ

Αυτό συμβαίνει όταν ο ελεγκτής λόγω άμεσων ή έμμεσων απειλών αδυνατεί να κρίνει αντικειμενικά ένα ζήτημα.

3.2.2. ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΕΙΛΩΝ

Για την αντιμετώπιση αυτών των απειλών αναπτύσσεται ένα πλέγμα ρυθμίσεων από το επάγγελμα, το φορέα παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών ή και τη νομοθεσία. Τέτοια μέτρα ταξινομούνται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Ελάχιστο απαιτούμενο επίπεδο σπουδών, επαγγελματικής εκπαίδευσης και εμπειρίας των επαγγελματιών λογιστών
- Επαγγελματικά πρότυπα εργασίας του επαγγελματία λογιστή
- Έλεγχο από εξουσιοδοτημένο προσοντούχο πρόσωπο, του έργου του επαγγελματία λογιστή, πριν αυτό παραδοθεί στον πελάτη
- Παρακολούθηση της ποιότητας του έργου του επαγγελματία λογιστή από το επάγγελμα ή από άλλα εποπτικά όργανα
- Εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας και κανόνες εταιρικής διακυβέρνησης της επιχείρησης του πελάτη του επαγγελματία λογιστή

Στη συνέχεια παρουσιάζεται το πλαίσιο εφαρμογής των βασικών αρχών του Κώδικα Δεοντολογίας της ΔΟΛ:

1. Η ποικιλομορφία των υπηρεσιών που δύναται να προφέρει ο ελεγκτής είναι τόσο μεγάλη που είναι αδύνατη η πρόβλεψη κάθε πιθανής απειλής σε σχέση με τις βασικές αρχές του Κώδικα.
2. Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να εντοπίζει, να αξιολογεί και να αντιμετωπίζει κατάλληλα περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τις βασικές αρχές του Κώδικα, ασκώντας κάθε φορά επαγγελματική κρίση, ανάλογα με τις συγκεκριμένες περιπτώσεις.
3. Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να αξιολογεί κάθε απειλή για την συμμόρφωσή του με τις βασικές αρχές του Κώδικα, όταν γνωρίζει συνθήκες ή σχέσεις που μπορεί να περιορίσουν στην πράξη τη συμμόρφωσή του με αυτές τις αρχές.

4. Ο επαγγελματίας λογιστής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του ποσοτικούς αλλά και ποιοτικούς παράγοντες κατά την αξιολόγηση των διαφόρων απειλών κατά των βασικών αρχών του Κώδικα και να λαμβάνει τα απαιτούμενα μέτρα αποτελεσματικής αντιμετώπισης των απειλών αυτών.
5. Σε περίπτωση που δεν μπορούν να ληφθούν αποδοτικά μέτρα για την αντιμετώπιση των απειλών κατά των βασικών αρχών του Κώδικα, ο επαγγελματίας λογιστής πρέπει να εξετάσει την πιθανότητα απόσυρσής του από το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο που δημιουργεί το ηθικό ζήτημα ή και από τη σχέση εργασίας με την επιχείρηση ή τον οργανισμό που απασχολείται.
6. Μη ηθελημένη παρέκκλιση από τις ρυθμίσεις του Κώδικα από τον επαγγελματία λογιστή, ανάλογα με τη φύση και τη σημασία της, πιθανόν να μην θέτει θέμα σε ό,τι αφορά στις βασικές αρχές του Κώδικα, εφόσον όταν γνωστοποιηθεί η παραβίαση λαμβάνονται τα ενδεδειγμένα μέτρα.

Ένα ακόμα ζήτημα που σχετίζεται με τις βασικές αρχές του Κώδικα είναι και οι ενέργειες που πρέπει να παίρνει ο λογιστής επαγγελματίας για την επίλυση ηθικών διλημμάτων. Συγκεκριμένα αυτός πρέπει να κάνει τα εξής

1. Τεκμηρίωση των πραγματικών περιστατικών και δεδομένων
2. Εντοπισμός των ηθικών ζητημάτων
3. Προσδιορισμός των βασικών ρυθμίσεων και αρχών που ισχύουν για το ζήτημα που έχει τεθεί
4. Εντοπισμός τυχόν εσωτερικών διαδικασιών του φορέα παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών για την αντιμετώπιση συναφών ζητημάτων
5. Προσδιορισμός εναλλακτικών τρόπων αντιμετώπισης και των συνεπειών ενός εκάστου

Αν ακολουθώντας την παραπάνω διαδικασία ο ελεγκτής δεν βρει λύση στο πρόβλημα, τότε πρέπει να αναθέσει την υπόθεση σε αρμόδια όργανα εντός του φορέα επαγγελματικών υπηρεσιών ή της επιχείρησης ή του οργανισμού στον οποίο απασχολείται. Όταν το ζήτημα δεν μπορεί να τακτοποιηθεί εντός του φορέα ή της επιχείρησης ή του οργανισμού, ο επαγγελματίας λογιστής, προκειμένου να προστατέψει τα συμφέροντά του, μπορεί να ζητήσει νομική συμβουλή ή να απευθυνθεί στην επαγγελματική του οργάνωση ή επαγγελματικό ινστιτούτο, καθώς επίσης και στις εποπτικές αρχές. Εάν όλες οι προηγούμενες διαδικασίες δεν αποδώσουν καρπούς ο λογιστής πρέπει να εξετάσει το ενδεχόμενο να παραιτηθεί από το συγκεκριμένο

ελεγκτικό έργο που δημιουργεί ηθικά διλήμματα ή και από τη σχέση εργασίας με την επιχείρηση ή τον οργανισμό.

3.3 ΑΡΧΕΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΟΡΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΟΙΝΟ

Στο δεύτερο μέρος του κώδικα περιλαμβάνονται 10 ενότητες στις οποίες παρουσιάζονται παραδείγματα συγκεκριμένων απειλών κατά των βασικών αρχών. Οι ενότητες αυτές παρουσιάζονται συνοπτικά παρακάτω:

1. Εισαγωγή.

Για κάθε μία από τις περιπτώσεις απειλών κατά των βασικών αρχών (σύγκρουση συμφερόντων κλπ) δίνονται συγκεκριμένα παραδείγματα. Έπειτα παρουσιάζονται μέτρα προστασίας από αυτές τις απειλές στο εργασιακό περιβάλλον. Τα μέτρα αυτά διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

- μέτρα που αφορούν γενικά τον φορέα του επαγγελματία λογιστή (στιλ και μοντέλο ηγεσίας, πολιτικές και διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας κλπ)
- μέτρα που αφορούν κάθε συγκεκριμένη εργασία του επαγγελματία ελεγκτή (διαδικασίες εσωτερικής επισκόπησης, αίτηση συμβουλής από τρίτους ειδικούς σε εξειδικευμένα θέματα, επικοινωνία με την υπεύθυνη διοίκηση του πελάτη κλπ)

2. Αναδοχή εργασιών.

Ο επαγγελματίας ελεγκτής πριν αποδεχθεί ή πριν καταθέσει προσφορά για να προσφέρει ελεγκτικές υπηρεσίες προς το κοινό οφείλει να διερευνήσει και να αξιολογήσει τυχόν υπάρχουσες απειλές για τις πέντε βασικές αρχές του κώδικα. Για σημαντικές απειλές, πρέπει να λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα μείωσης των απειλών σε ικανοποιητικά χαμηλό επίπεδο ή να αρνείται την αναδοχή του ελέγχου. Ιδιαίτερη επισήμανση γίνεται σε περίπτωση αλλαγής επαγγελματία λογιστή και για τα προαπαιτούμενα και τους όρους επικοινωνίας μεταξύ παλαιού και νέου ελεγκτή.

3. Σύγκρουση συμφερόντων.

Ο ελεγκτής οφείλει να εξετάζει την πιθανότητα πρόκλησης σύγκρουσης συμφερόντων, αναλαμβάνοντας να προσφέρει μια υπηρεσία προς έναν ελεγχόμενο πελάτη ή συνεχίζοντας την σχέση με υπάρχοντα πελάτη. Τέτοια σύγκρουση μπορεί να υφίσταται όταν ο ελεγκτής διενεργεί εξωτερικό έλεγχο σε δύο ανταγωνίστριες επιχειρήσεις που βρίσκονται σε δικαστική σύγκρουση. Για σοβαρές περιπτώσεις, ο ελεγκτής πρέπει να δρα καταλλήλως (πχ ενημέρωση του πελάτη ή και άλλων εμπλεκόμενων για το θέμα, χρησιμοποίηση διαφορετικών ομάδων εργασίας, τακτική επισκόπηση εφαρμογής των λαμβανομένων μέτρων κλπ). Εάν το θέμα δεν αντιμετωπίζεται τοιουτοτρόπως ο λογιστής πρέπει να αρνείται την αναδοχή του ελέγχου.

4. Δεύτερη γνώμη.

Η ενότητα αυτή ρυθμίζει περιπτώσεις όπου από τον ελεγκτή ζητείται να διατυπώσει δεύτερη γνώμη σχετικά με την εφαρμογή λογιστικών, ελεγκτικών και άλλων προτύπων, για εργασία που έχει ήδη προσφέρει άλλος επαγγελματίας λογιστής. Ένα από τα προβλήματα σε τέτοιες περιπτώσεις σχετίζεται με το αν ο ελεγκτής αυτός γνωρίζει και διαθέτει τα ίδια ακριβώς στοιχεία και πληροφορίες που είχε ο υπάρχων ελεγκτής που εξέδωσε την αρχική γνώμη. Ο επαγγελματίας λογιστής της δεύτερης γνώμης πρέπει να λαμβάνει τα απαραίτητα μέτρα (π.χ. άδεια από τον πελάτη για επαφή με τον υπάρχοντα επαγγελματία λογιστή, γνωστοποίηση της γνώμης του στον υπάρχοντα ελεγκτή κλπ) για τη μείωση των σχετικών απειλών σε ανεκτά χαμηλό επίπεδο. Αν το θέμα δεν επιλύεται, ο επαγγελματίας λογιστής πρέπει να εξετάσει το ενδεχόμενο να αρνηθεί την αναδοχή της εργασίας.

5. Αμοιβές και άλλοι τρόποι αποζημίωσης.

Η βασική αρχή στην οποία αναφέρεται η ενότητα αυτή είναι η ελευθερία για τον επαγγελματία λογιστή στον καθορισμό ανταγωνιστικής αμοιβής για τις υπηρεσίες που προσφέρει προς το κοινό. Ωστόσο μια πολύ χαμηλή αμοιβή μπορεί να περιορίζει τη δυνατότητα του επαγγελματία λογιστή να προσφέρει τις υπηρεσίες του με επαγγελματική ικανότητα και την απαραίτητα φροντίδα. Αναλόγως των συνθηκών, μπορεί να ενδείκνυται η λήψη μέτρων, όπως η γνωστοποίηση στον πελάτη της βάσης υπολογισμού της αμοιβής σε σχέση με την αναληφθείσα εργασία. Αμοιβές υπό αίρεση, δηλαδή αμοιβές καθοριζόμενες με βάση την έκβαση ενός

γεγονότος (π.χ. μιας συναλλαγής) ή από το αποτέλεσμα της εργασίας του επαγγελματία λογιστή είναι συνήθεις με εξαίρεση τις υπηρεσίες ελέγχου (έλεγχος, επισκόπηση και λοιπές υπηρεσίες διασφάλισης). Ωστόσο οι αμοιβές αυτές μπορεί να προκαλέσουν σύγκρουση συμφερόντων και αντικειμενικότητας. Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να αξιολογεί την κρισιμότητα του ζητήματος με βάση τα συγκεκριμένα κάθε φορά περιστατικά (φύση της εργασίας, βάση και πιθανό εύρος υπολογισμού της αμοιβής κλπ). Ανάλογα με την περίπτωση, πρέπει να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα (πχ έγγραφη συμφωνία με τον πελάτη, ενημέρωση τρίτων προσώπων που θα χρησιμοποιήσουν τη σχετική έκθεση του ελεγκτή για τον τρόπο υπολογισμού της αμοιβής, εσωτερικές διαδικασίες διασφάλισης ποιότητας κλπ).

Συχνά συναντάται επίσης και η περίπτωση όπου ένας επαγγελματίας λογιστής παίρνει προμήθεια για την εκχώρηση μέρους της εργασίας ενός πελάτη σε άλλον επαγγελματία (ή αντίστροφα να καταβάλλει προμήθεια, όταν αναλαμβάνει μέρος τέτοιας εργασίας). Προμήθεια επίσης μπορεί να λαμβάνει και ο επαγγελματίας λογιστής για την διαμεσολάβηση μεταξύ πελάτη και τρίτου για την αγοραπωλησία διαφόρων ειδών (πχ την αγορά ενός λογιστικού-πληροφοριακού συστήματος). Η λήψη ή καταβολή προμήθειας μπορεί να προκαλέσει σύγκρουση συμφερόντων για την παροχή των ελεγκτικών υπηρεσιών με αντικειμενικότητα και επαγγελματική ικανότητα και επιμέλεια. Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να αρνείται την λήψη ή καταβολή προμήθειας, εκτός και αν έχει λάβει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την μείωση των σχετικών απειλών σε αποδεκτά χαμηλά επίπεδα.

6. Μάρκετινγκ επαγγελματικών υπηρεσιών.

Η ενότητα αυτή αναφέρεται στη χρήση διαφήμισης και γενικότερα τεχνικών μάρκετινγκ για την προβολή των ελεγκτικών υπηρεσιών που προσφέρουν οι επαγγελματίες λογιστές. Η βασική αρχή που τίθεται είναι ότι τέτοιες τεχνικές δεν πρέπει να συγκρούονται με τις βασικές αρχές του Κώδικα. Για παράδειγμα η χρήση υπερβολών σε διαφημίσεις σχετικά με τις ικανότητες και την εμπειρία ενός επαγγελματία ή οι άμεσες ή έμμεσες κατηγορίες εναντίον ανταγωνιστών του, θίγουν τους κανόνες επαγγελματικής συμπεριφοράς.

7. Λήψη δώρων και φιλοξενίας.

Σύμφωνα με την ενότητα αυτή, εάν ένα τρίτο και πλήρως ενημερωμένο πρόσωπο θεωρεί ότι η αποδοχή συγκεκριμένου δώρου ή φιλοξενίας απειλεί βασικές αρχές του Κώδικα (π.χ. αντικειμενικότητα) ή ότι σχετική προσφορά γίνεται σκοπίμως, για τον επηρεασμό της κρίσης του ελεγκτή, ο τελευταίος οφείλει να λαμβάνει τα κατάλληλα σε κάθε περίπτωση μέτρα για την ελαχιστοποίηση ή/και εξάλειψη των σχετικών κινδύνων. Εάν τα λαμβανόμενα μέτρα δεν είναι επαρκώς αποτελεσματικά, ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να μην αποδεχθεί τα προσφερόμενα δώρα ή την φιλοξενία.

8. Φύλαξη περιουσιακών στοιχείων του πελάτη.

Ο ελεγκτής που προσφέρει τις υπηρεσίες του προς το κοινό δεν πρέπει να αναλαμβάνει την φύλαξη χρημάτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων (πχ μετοχές) του πελάτη του, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. Η φύλαξη από τον λογιστή χρημάτων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου πελάτη του, μπορεί να δημιουργεί για τον επαγγελματία λογιστή συνθήκες σύγκρουσης συμφερόντων σε ό,τι αφορά στις αρχές της επαγγελματικής συμπεριφοράς και της αντικειμενικότητας. Σε κάθε τέτοια περίπτωση, ο επαγγελματίας λογιστής υποχρεώνεται να ακολουθεί τα κατάλληλα μέτρα για τον περιορισμό των σχετικών κινδύνων (πχ ξεχωριστή διατήρηση και παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων του πελάτη από τα ίδια περιουσιακά στοιχεία, τακτική λογοδοσία για την διαχείρισή τους κλπ)

9. Αντικειμενικότητα-όλες οι επαγγελματικές υπηρεσίες.

Η ενότητα αυτή ορίζει την αντικειμενικότητα ως αρχή με ισχύ σε κάθε είδος υπηρεσιών που προσφέρει ο επαγγελματίας λογιστής. Θεσπίζεται η υποχρέωση ο επαγγελματίας λογιστής να εξετάζει την ύπαρξη προβλήματος αντικειμενικότητας εξαιτίας συμφερόντων, εξοικείωσης, φιλικών ή άλλων σχέσεων με τον πελάτη, τους διευθυντές, τα στελέχη ή τους υπαλλήλους αυτού. Ο επαγγελματίας λογιστής οφείλει να λαμβάνει τα ενδεικνυόμενα μέτρα για τον περιορισμό ή την πλήρη ακύρωση των σχετικών κινδύνων, όπως τερματισμός της σχέσης που δημιουργεί πρόβλημα, άρνηση παροχής υπηρεσιών, ενημέρωση με τα αρμόδια όργανα για την εταιρική διακυβέρνηση του πελάτη κλπ.

10. Ανεξαρτησία- υπηρεσίες ελέγχου.

Η ενότητα αυτή πραγματεύεται το θέμα της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή, δηλαδή του επαγγελματία λογιστή όταν αυτός προσφέρει υπηρεσίες ελέγχου (έλεγχο, επισκόπηση και λοιπές υπηρεσίες ελέγχου). Συγκεκριμένα καθιερώνεται η αρχή της ανεξαρτησίας του ελεγκτή από τον πελάτη του, με σκοπό την αύξηση της εμπιστοσύνης των χρηστών στην σχετική έκθεση ελέγχου.

Από την συνολική θεώρηση των κανονισμών τόσο του Σ.Ο.Ε.Λ. όσο και της Δ.Ο.Λ. διαπιστώνει κανείς ότι οι δύο αυτοί οργανισμοί έχουν προβλέψει ρυθμίσεις που παρουσιάζουν πολλές ομοιότητες μεταξύ τους και όσον αφορά στις αρχές δεοντολογίας και όσον αφορά στην αντιμετώπιση των απειλών κατά των αρχών αυτών.

Στην επόμενη ενότητα της εργασίας θα απομακρυνθούμε από την τυπική συμπεριφορά που οφείλει να χαρακτηρίζει τον ελεγκτή και θα αναφερθούμε σε περιπτώσεις όπου η ηθική του συνείδηση διαταράσσεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 Η ΗΘΙΚΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΚΑΙ Η ΤΡΩΤΟΤΗΤΑ ΤΗΣ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με τον Επαγγελματικό Κώδικα του Ινστιτούτου Μελών Σώματος Λογιστών του Οντάριο του 2004 (Professional Code of the Institute of Chartered Accountants of Ontario – ICAO ¹³), «η ηθική δεοντολογία που διεξάγεται στον ύψιστο βαθμό... είναι προϊόν προσωπικού χαρακτήρα – μία απόδειξη από κάθε μεμονωμένο άτομο ότι το πρότυπο που παρατηρείται προχωρά πέρα από την απλή τήρηση του γράμματος του νόμου».¹⁴

Για τους ελεγκτές, οι αρετές είναι αυτές οι ιδιότητες του χαρακτήρα που τείνουν να καταλήγουν στην άσκηση επαγγελματικής κρίσης σύμφωνη με υψηλής ηθικής πρότυπα. Οι ενάρετοι ελεγκτές προσπαθούν να διασφαλίζουν ότι η επαγγελματική τους κρίση είναι προσεγμένη, και ότι είναι απίθανο να υποκύψουν σε πιέσεις των πελατών τους. Επίσης, κατά τον Jones και τους συνεργάτες του η αρετή των ελεγκτών είναι κεφαλαιώδους σημασίας ιδίως όταν οι λογιστικοί κανόνες είναι ανεπαρκείς ή και ανύπαρκτοι. Συγκεκριμένα, οι Libby και Thorne (2007) σε έρευνά τους απέδειξαν ότι μία μεγάλη πλειοψηφία ελεγκτών θεωρεί πολύ σημαντικές τέσσερις συγκριμένες αρετές : την ακεραιότητα, την φιλαλήθεια, την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα.¹⁵

Το επενδυτικό κοινό βασίζεται στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις όταν λαμβάνει οικονομικές αποφάσεις και εξαρτάται από τους ελεγκτές και το λογιστικό επάγγελμα για να επιβεβαιώσει την ακρίβεια και πληρότητα της οικονομικής πληροφορίας. Επειδή οι πρόσφατες μεγάλες οικονομικές καταστροφές που συμπεριλάμβαναν λογιστικές απάτες, δείχνουν ότι οι ελεγκτές που ελέγχουν αυτές τις εταιρείες, δεν έχουν τιμήσει τον ρόλο που ανέμενε η κοινωνία

¹³ Για να πάρει ο αναγνώστης περισσότερες πληροφορίες για το ICAO, μπορεί να ανατρέξει στον δικτυακό τόπο <http://www.icao.on.ca/>

¹⁴ T. Libby and L. Thorne. 2007. The Development of a Measure of Auditor's Virtue. *Journal of Business Ethics* (2007) 71, σελ. 89.

¹⁵ T. Libby and L. Thorne. 2007. The Development of a Measure of Auditor's Virtue. *Journal of Business Ethics* (2007) 71, σελ. 95.

από αυτούς, κατά τον Cullinan (2004), το κοινό ύστερα από το ξέσπασμα μεγάλων οικονομικών σκανδάλων¹⁶, εμπιστεύεται λιγότερο το ελεγκτικό επάγγελμα και την ελεγκτική ικανότητα προστασίας των επενδυτών. Όταν οι ελεγκτές είναι πρόθυμοι να προσαρμόσουν την ανεξαρτησία τους ή να παραβλέψουν σημαντικές πληροφορίες για να διατηρήσουν τον πελάτη τους, τότε η αντικειμενικότητά τους και η ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων των πελατών τους γίνονται αμέσως ύποπτοι.

Στο υπόλοιπο μέρος του κεφαλαίου 4 θα δειχθεί πώς οικονομικά σκάνδαλα όπως αυτό που ξέσπασε στην εταιρεία Enron και στην ελεγκτική εταιρεία Arthur Andersen των Η.Π.Α., μπορεί να συνταράξει συθέμελα την εμπιστοσύνη του κοινού στο ελεγκτικό επάγγελμα και να πλήξει βαθιά το επίπεδο ηθικής των ελεγκτών. Επίσης, παρουσιάζονται αποτελέσματα της ακαδημαϊκής έρευνας σχετικά με την ηθική των ελεγκτών και το βάρος που οι τελευταίοι δίνουν σε αυτήν κατά την επιτέλεση του ελεγκτικού τους έργου. Τέλος, παρουσιάζεται ο νόμος Sarbanes-Oxley που ψηφίστηκε το 2002 στις Η.Π.Α. σε μια προσπάθεια του κράτους να αντιμετωπίσει τα οικονομικά σκάνδαλα και να αμβλύνει το πρόβλημα της διαφθοράς των ελεγκτών αλλά και των ελεγχόμενων εταιρειών.

4.2 Η ΚΑΤΑΡΡΕΥΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ENRON ΚΑΙ ΤΑ ΑΙΤΙΑ ΑΥΤΗΣ

Αν και στο παρελθόν το λογιστικό επάγγελμα θεωρούνταν αυτό που είχε το υψηλότερο επίπεδο ακεραιότητας, σήμερα παρατηρείται η τάση για απόκρυψη των πραγματικών οικονομικών πληροφοριών των εταιρειών, και μάλιστα η κατάσταση επιδεινώνεται από μεγάλα οικονομικά σκάνδαλα. Υπάρχουν στοιχεία από το πρόσφατο παρελθόν που αποδεικνύουν ότι μεγάλος αριθμός λογιστών, ελεγκτών και ανώτερων διοικητικών υπαλλήλων έχουν διαστρεβλώσει οικονομικές πληροφορίες, και έχουν συμμετάσχει σε δόλιες οικονομικές εξαπατήσεις ενώ φαίνονται νομοταγείς.

¹⁶ Cullinan C. 2004. Enron as a Symptom of Audit Process Breakdown: Can the Sarbanes – Oxley Act Cure the Disease? *Critical Perspectives on Accounting* 15(6/7), σελ. 857-860 .

Ένα από τα πιο χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιου είδους απάτης είναι η εταιρεία Enron. Σύμφωνα με τους McLean και Elkind (2003), το προσωπικό οικονομικών υπηρεσιών, οι οικονομικοί αναλυτές, οι ελεγκτές, οι τραπεζίτες και η ανώτερη διοίκηση που ήταν αναμειγμένοι γνώριζαν ότι η αξία της Enron στην αγορά θεμελιώθηκε σε σκευωρία παρά στην πραγματικότητα. Επίσης, οι οικονομικές της καταστάσεις δεν παρουσίαζαν με ακρίβεια την οικονομική της θέση. Το προσωπικό οικονομικών υπηρεσιών της εταιρείας που οικοδόμησαν τους οικονομικούς μηχανισμούς και τις οικονομικές της καταστάσεις και οι ελεγκτές της εταιρείας Arthur Andersen που πιστοποίησαν τις οικονομικές αυτές καταστάσεις, φαίνεται να λειτούργησαν κάτω από τον μανδύα της ηθικής αυταπάτης, ενώ συνεχώς διατείνονταν ότι οι ενέργειές τους δεν συνιστούσαν "ουσιώδη" παρέκκλιση από τις λογιστικές εξαγγελίες που το Συμβούλιο Οικονομικών και Λογιστικών Προτύπων (FASB) θεωρεί απαγορευτική. Οι McLean και Elkind εξηγούν ότι το οικονομικό προσωπικό της Enron προσέλαβε πρώην προσωπικό του FASB που διατύπωσε τους λογιστικούς κανόνες για να ελέγξει το σύστημα και ότι η Enron χειραγώγησε τη διαδικασία στην υπονόμηση των κανόνων του FASB και των Γενικά Αποδεκτών Κανόνων Λογιστικής (Generally Accepted Accounting Principles).

Το νοητικό μοντέλο αυτών των εργαζομένων, σύμφωνα με τους Carroll και Buchholtz (2003), ήταν ότι έκαναν ακριβώς ό,τι έπρεπε να κάνουν για να συμμορφώνονται με το πλαίσιο κανόνων της λογιστικής, επειδή η ιδέα τους για την ηθική ήταν συνεπής με ένα μοντέλο σκόπιμα ανήθικης διαχείρισης βασισμένης σε νόμους. Οι παραπάνω μελετητές αναφέρουν ότι όσοι ακολουθούν αυτή την οπτική γωνία, «απλά σκέφτονται ότι διαφορετικοί κανόνες εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις παρά σε άλλα πεδία της ζωής». Δυστυχώς, κατά τον Solomon (1993), η υιοθέτηση αυτής της στρατηγικής δημιουργεί μία μορφή ηθικής υπεροψίας, ένα ηθικό τυφλό σημείο αυταπάτης.

Οι McLean και Elkind (2003) αναφέρουν ότι οι λογιστές της Enron έκαναν ό,τι θεωρούσαν ότι κάνουν και ό,τι πρέπει να κάνουν οι λογιστές των άλλων εταιρειών «εκτός του ότι το έκαναν καλύτερα και με εξυπνότερο τρόπο επειδή ήταν στην Enron, όπου τα πάντα γίνονταν καλύτερα και εξυπνότερα». Όμως κατά τους McLean και Elkind οι εργαζόμενοι στην Enron μπορεί να ήταν έξυπνοι σχετικά με την ανατροπή των κανόνων αλλά «δεν ήταν καθόλου έξυπνοι να καταλάβουν που τους οδηγούσε αυτή η ανατροπή».

Αυτή η ανακεφαλαίωση των μηχανισμών λογιστικής της Enron και η σιωπηρή ηθική αυταπάτη που επιβεβαιώθηκε, μας δίνει εν συντομία την ευπάθεια ενός συστήματος κανόνων λογιστικής

και ελεγκτικής. Το οικονομικό προσωπικό και οι ελεγκτές της Enron επιδίωξαν ένα λογιστικό "μονοπάτι" το οποίο πιθανόν να έχει προσαρμοστεί με παραποιημένη μεταχείριση των λογιστικών κανόνων αλλά ξεκάθαρα έχει παραβιάσει τον σκοπό των ακριβών και αντικειμενικών οικονομικών καταστάσεων.

4.3 Η ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΗΘΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Υπάρχει ένα αυξανόμενο ενδιαφέρον της έρευνας πολύ πριν ξεσπάσει το οικονομικό σκάνδαλο της Enron, όσον αφορά στην ηθική των επιχειρήσεων, ιδίως στις Η.Π.Α. Το μεγαλύτερο μέρος της εμπειρικής έρευνας βασίστηκε στην κατηγοριοποίηση του Kohlberg (1969) της ηθικής εξέλιξης σε τρία επίπεδα ηθικής κρίσης (προσυμβατικό, συμβατικό και μετασυμβατικό). Επίσης, ο Rest (1979) ανέπτυξε το DIT τεστ (Defining Issues Test), το οποίο μετρά το επίπεδο ηθικής ανάπτυξης των ατόμων και δίνει ένα σκορ που ονομάζεται P, και δείχνει το επίπεδο της ηθικής συλλογιστικής. Αυτό το τεστ χρησιμοποιήθηκε ευρέως στην έρευνα της ηθικής των επιχειρήσεων γενικά και ιδιαίτερα στην ηθική των ελεγκτών: από το 1979 το τεστ χρησιμοποιήθηκε περίπου από 800 ερευνητές σε ποικίλα πεδία. Η ψυχολογία της ηθικής εξερευνάται περεταίρω από τον Rest και τους συνεργάτες του (1986) και η εφαρμογή της μεθοδολογίας του Rest στην λογιστική και ελεγκτική διερευνάται λεπτομερώς από τους Ponemon και Gebhart (1993). Τα αποτελέσματα επόμενων ερευνών που εφαρμόζουν την ανωτέρω μεθοδολογία δείχνουν ότι οι ελεγκτές ως επί των πλείστων, δεν τείνουν να αποδεικνύουν την εφαρμογή της ηθικής συλλογιστικής στο υψηλότερο επίπεδο κατά τον Kohlberg (μετα-συμβατικό). Για παράδειγμα, οι Lampe και Finn (1992) εξέτασαν φοιτητές ελεγκτικής και επαγγελματίες και βρήκαν ότι οι περισσότεροι ελεγκτές ενεργούν σε συμβατικά επίπεδα ηθικής συλλογιστικής. Παρόμοια αποτελέσματα εμφανίζονται και στην έρευνα των Sweeney και Roberts (1997). Πράγματι, ο Ponemon (1992) ανακάλυψε στοιχεία που αποδεικνύουν ότι παράγοντες επιλογής – κοινωνικοποίησης καταλήγουν σε άτομα με σχετικά χαμηλότερο σκορ του τεστ DIT. Πιο παλιά έρευνά του (1990) που βασίστηκε σε συνεντεύξεις ορκωτών ελεγκτών, έδειξε ότι παράγοντες όπως το είδος της εταιρείας, η ιεραρχία μέσα στην εταιρεία, η τοποθεσία και το φύλο δεν συσχετίζονταν σημαντικά με τα στάδια ηθικού επιπέδου αλλά ότι το επίπεδο αυτό στην ιεραρχία ήταν σημαντικό, αφού το ηθικό στάδιο αυξάνεται από

το προσωπικό λογιστηρίου μέχρι τον επόπτη και μειώνεται απότομα από τον διευθυντή μέχρι τις τάξεις των εταίρων. Ο Tsui (1996) εφάρμοσε το DIT τεστ σε ελεγκτές 6 μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών του Χονγκ Κονγκ και ανακάλυψε πολύ χαμηλότερα σκορ από τα αντίστοιχα στις Η.Π.Α. Το 1995 ο Cohen και οι συνεργάτες του διενήργησαν διεθνή σύγκριση μεταξύ ελεγκτών στις Η.Π.Α., την Ιαπωνία και την Λατινική Αμερική στην οποία διαπίστωσαν έναν ισχυρό παράγοντα δεοντολογίας που χαρακτηρίζει τους Ιάπωνες ελεγκτές, ο οποίος είναι σχετικά λιγότερο σημαντικός στους ελεγκτές των Η.Π.Α. και σχετικά ασήμαντος στους ελεγκτές της Λατινικής Αμερικής. Επίσης, ο Jeffrey και οι συνεργάτες του διενήργησαν το DIT τεστ σε λογιστές της Ταϊβάν και βρήκαν ότι σε αντίθεση με τους λογιστές των Η.Π.Α. τα P σκορ τους δείχνουν ένα μετα-συμβατικό επίπεδο ηθικής συλλογιστικής..

Οι Rodgers, Guiral και Gonzalo (2009)¹⁷, εξέτασαν ένα άλλο ζήτημα σχετικό με την ηθική των ελεγκτών: προσπάθησαν, χρησιμοποιώντας το Μοντέλο Παραγωγής (Throughput Model), να εξετάσουν πώς η σύγκρουση συμφερόντων μπορεί να επιφέρει απροθυμία στους ελεγκτές να εκδηλώνουν προειδοποιητικά σήματα στις ελεγχόμενες εταιρείες. Σε πρώτη φάση, αφού έλαβαν υπόψη τις απαιτήσεις των ελεγκτικών προτύπων και τις διαφορετικές οικονομικές καταστάσεις και διαφορετικές κουλτούρες, απομόνωσαν έξι ηθικές καταστάσεις που περιγράφονται από το μοντέλο: ηθικός εγωισμός, δεοντολογία, ωφελιμισμός, σχετικισμός, ηθική της φροντίδας και δεοντολογία αρετής. Έπειτα, διερεύνησαν την ταυτόχρονη αλληλεπίδραση αυτών των διλημάτων για να συμπεράνουν ότι σύμφωνα με την τρέχουσα νομοθεσία, η ηθική συμπεριφορά των ελεγκτών σε περιβάλλον κινδύνου, είναι "ασύμμετρη" και ευνοείται η απροθυμία τους να εκδώσουν μηνύματα κινδύνου προς τις εταιρείες που ελέγχουν και προς το ευρύ κοινό.

Η ανάλυση των παραπάνω ερευνητών δείχνει τις πιθανές καταστάσεις κατά τις οποίες η έλλειψη ανεξαρτησίας των ελεγκτών μπορεί να προκαλείται από μία μη συνειδητή προκατάληψη και όχι από σκόπιμη διαφθορά. Άλλωστε, κατά τον Martin (2007), οι ελεγκτές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους, ότι, εκτός από τον παραδοσιακό ρόλο της δεοντολογίας στο ελεγκτικό επάγγελμα, ήτοι, η ανάγκη για ειλικρίνεια και αντικειμενικότητα των ελεγκτών, υπάρχει και μια δεύτερη διάσταση δεοντολογίας: η απαίτηση από τους ελεγκτές να λαμβάνουν υπόψη την ηθικές αξίες και την ακεραιότητα των συγκεκριμένων κάθε φορά πελατών τους. Αυτά τα ευρήματα είναι εξαιρετικά σημαντικά και πρέπει να συζητηθούν και από τους επαγγελματίες ελεγκτές και από τους νομοθέτες. Από αυτήν την άποψη οι ελεγκτές πρέπει να

¹⁷ Waymond Rodgers, Andres Guiral and Jose A. Gonzalo. 2009. Different Pathways that Suggest Whether Auditor's Going Concern Opinions are Ethically Based. *Journal of Business Ethics* (2009) 86,σελ. 357-358.

ελέγχουν την ηθική συμπεριφορά κατά την οποία η ανεξαρτησία τους προσαρμόζεται από την εγγύτητα που έχουν με τον πελάτη τους. Αν και οι προσωπικές αρετές όπως η συμπάθεια, η πιστότητα, η φιλία κλπ, μπορεί να μην επηρεάσουν άμεσα την ανεξαρτησία, από οικονομικής απόψεως, αυτή η συμπεριφορά μπορεί να οδηγήσει τους ελεγκτές να εξάγουν αποτελέσματα ευνοϊκά για τους πελάτες τους και να κοινοποιήσουν αδιαφανείς οικονομικές αναφορές. Επιπλέον, οι ελεγκτές πρέπει να δώσουν προσοχή σε καταστάσεις κατά τις οποίες αντιλαμβάνονται ότι ένα προειδοποιητικό σήμα μπορεί να προκαλέσει επιπρόσθετη ζημιά σε έναν ήδη οικονομικά επιβαρυνμένο πελάτη (φαινόμενο αυτοεκπλήρωσης, αρνητική αντίδραση στην αγορά μετοχών, απόρριψη αιτήσεων δανείων κλπ). Αυτή η ανησυχία που απεικονίζεται από την οπτική γωνία του σχετικισμού, μπορεί επίσης να προκαλέσει μία ασυνείδητη απροθυμία να θέσουν σε ετοιμότητα τους επενδυτές και τους υπόλοιπους ενδιαφερόμενους. Επομένως, αν οι ελεγκτές δείχνουν μεγάλη ευαισθησία σε αυτόν τον φόβο, η δημοσίευση "καθαρών" εκθέσεων ελέγχου μπορεί να συμβάλλει σε πενιχρές αποφάσεις από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Ακόμη, ένα περιβάλλον υψηλού κινδύνου αντιδικιών, μπορεί να συμβάλλει στην μείωση των οικονομικών εξαρτήσεων και άλλων συγκρούσεων συμφερόντων, ευνοώντας την δημοσίευση προειδοποιητικών σημάτων στο ενδιαφερόμενο κοινό. Ωστόσο, απλά αυξάνοντας τον κίνδυνο αντιδικιών, δεν διασφαλίζεται η ηθική συμπεριφορά των ελεγκτών. Με άλλα λόγια, οι αποφάσεις των ελεγκτών πρέπει να βασίζονται σε μία ενήμερη και αντικειμενική εξέταση της οικονομικής κατάστασης του πελάτη παρά στην σύγκριση ανάμεσα στην αναμενόμενη αμοιβή του ελεγκτή και στο ενδεχόμενο κόστος των αντιδικιών και της απώλειας καλής φήμης.

4.4 Ο ΝΟΜΟΣ SARBANES-OXLEY

Πέρα από την ακαδημαϊκή έρευνα, προκειμένου να αντιμετωπιστούν αποτελεσματικά οικονομικά σκάνδαλα τύπου Enron, έγιναν προσπάθειες από τις κυβερνήσεις κρατών ανά τον κόσμο (Η.Π.Α., Ιαπωνία, Γερμανία, Καναδάς, Αυστραλία), να συμβάλλουν στην μείωση τέτοιων περιστατικών. Χαρακτηριστικότερο παράδειγμα αποτελεί ο νόμος Sarbanes-Oxley¹⁸ που ψηφίστηκε το 2002 στις Η.Π.Α. Οι λόγοι για τους οποίους η κυβέρνηση των Η.Π.Α. οδηγήθηκε στην θέσπισή του εν λόγω νόμου είναι οι παρακάτω:

¹⁸Ο αναγνώστης μπορεί να βρει περισσότερες πληροφορίες για τον νόμο Sarbanes-Oxley στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.soxlaw.com/>

1. Συγκρούσεις συμφερόντων ελεγκτών

Πριν τον νόμο Sarbanes-Oxley, οι ελεγκτικές εταιρείες ήταν αυτοφουλασσόμενες. Επίσης, παρείχαν σημαντικές μη ελεγκτικές υπηρεσίες προς τις ελεγχόμενες εταιρείες. Πολλές από αυτές τις συμβουλευτικές εργασίες ήταν δυσανάλογα επικερδέστερες από τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Αυτή η κατάσταση διεμήνυσε τουλάχιστον την εμφάνιση σύγκρουσης συμφερόντων. Για παράδειγμα, η αμφισβήτηση της λογιστικής προσέγγισης της ελεγχόμενης εταιρείας, μπορεί να συνεπάγεται ρήξη της σχέσης ελεγκτή και ελεγχόμενου και άρα να βλάψει την βάση της ελεγκτικής εταιρείας.

2. Αποτυχίες Διοικητικού Συμβουλίου

Το Διοικητικό Συμβούλιο και συγκεκριμένα η Επιτροπές Ελέγχου, είναι υπεύθυνες για την καθιέρωση εποπτικών μηχανισμών των χρηματοοικονομικών αναφορών των αμερικανικών εταιρειών εκ μέρους των επενδυτών. Τα οικονομικά σκάνδαλα του 2000-2002 εμπλέκουν μέλη του Δ. Σ. που είτε δεν ήταν συνεπείς με τις ευθύνες τους, είτε δεν είχαν την εμπειρογνομosύνη να κατανοήσουν τις πολυπλοκότητες λειτουργίας των επιχειρήσεων. Σε πολλές περιπτώσεις, οι Επιτροπές Ελέγχου δεν ήταν πραγματικά ανεξάρτητες από τη διοίκηση.

3. Συγκρούσεις συμφερόντων αναλυτών.

Οι ρόλοι των αναλυτών αξιών, οι οποίοι πρότειναν αγοραπωλησίες μετοχών στο επενδυτικό κοινό, στις εταιρείες και στις επενδυτικές τράπεζες οι οποίες παρείχαν στις εταιρείες δάνεια, ή διαχειρίζονταν συγχωνεύσεις και εξαγορές, προκάλεσαν διαμάχες. Ομοίως με τις συγκρούσεις των ελεγκτών, οι αναλυτές, εκδίδοντας μία πρόταση αγοράς ή πώλησης μετοχών ενώ παράλληλα παρέχουν επικερδής επενδυτικές τραπεζικές εργασίες, δημιουργούν τουλάχιστον την εντύπωση ότι υπάρχει σύγκρουση συμφερόντων που προκαλούνται από την παροχή των δύο αυτών υπηρεσιών.

4. Ανεπαρκής χρηματοδότηση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς

Στον παρακάτω πίνακα παρατηρούμε ότι πριν τον νόμο Sarbanes-Oxley οι προϋπολογισμοί της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς ήταν χαμηλοί. Με την ενεργοποίηση του συγκεκριμένου νόμου, σταδιακά αυξάνονται με την πάροδο των ετών.

	BUDGET AUTHORITY	ACTUAL OBLIGATION
1995	300,437	284,755
1996	300,921	296,533
1997	311,100	308,591
1998	315,000	311,143
1999	341,574	338,887
2000	377,000	369,825
2001	422,800	412,618
2002	513,989	487,345
2003	716,350	619,321
2004	811,500	755,012
2005	913,000	887,227
2006	888,117	877,278
2007	881,560	875,456
2008	906,000	905,313
2009	960,000	960,000
2010	1,026,000	1,026,000

5. Πρακτικές των τραπεζών.

Η παροχή δανείων σε μια εταιρεία σηματοδοτεί στο επενδυτικό κοινό ένα εταιρικό κίνδυνο. Στην περίπτωση της Enron, πολλές μεγάλες τράπεζες έδωσαν τεράστια ποσά δανείων στην εταιρεία χωρίς να κατανοήσουν ή αγνοώντας τους κινδύνους της εταιρείας. Οι επενδυτές αυτών των τραπεζών και οι πελάτες τους ζημιώθηκαν από τόσο μεγάλα δάνεια και κατέληξαν να συνάπτουν δυσχερείς συμφωνίες πληρωμών με τις τράπεζες. Άλλοι επενδυτές ερμήνευσαν εσφαλμένα την προθυμία των τραπεζών για τέτοιου είδους δανειοδότηση στην Enron ως ένδειξη του πλούτου και της καλής πίστης της.

6. Η "φούσκα" του χρηματιστηρίου

Οι επενδυτές παρασύρθηκαν από την απότομη πτώση των μετοχών στον τομέα της τεχνολογίας και σε μικρότερο βαθμό, από την πτώση γενικά στην αγορά μετοχών. Συγκεκριμένοι διαχειριστές αμοιβαίων κεφαλαίων εικάζεται ότι υποστήριξαν την αγορά συγκεκριμένων μετοχών του τομέα της τεχνολογίας, ενώ σιωπηρά τις πουλούσαν. Οι απώλειες συνέβαλαν στη δημιουργία ενός γενικού αρνητικού κλίματος από τη μεριά των επενδυτών.

7. Αποζημιώσεις διοικούντων

Τα μπόνους των στελεχών σε συνδυασμό με την αστάθεια στην χρηματιστηριακή αγορά για ακόμα μικρότερες απώλειες κερδών, κατέληξε σε πιέσεις εναντίον των κερδών και μπόνους των διοικητικών στελεχών. Τα δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών δεν λειτουργούσε ως αποζημίωση από τις εταιρείες, ενθαρρύνοντας αυτού του είδους την αποζημίωση. Βλέποντας οι μάνατζερ ότι τα μεγάλα μπόνους τους τίθενται σε κίνδυνο, αναγκάστηκαν να επιτύχουν τους στόχους τους.

Όσον αφορά στο ελεγκτικό επάγγελμα, που ενδιαφέρει την παρούσα εργασία, ο νόμος Sarbanes-Oxley επέφερε δραματικές αλλαγές σε ορισμένα ινστιτούτα που όριζαν την

ελεγκτική. Συγκεκριμένα, ο νόμος αυτός μετέτρεψε την ελεγκτική από ένα αυτοελεγχόμενο επάγγελμα, που επιβλέπεται από την κυβέρνηση (Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς) σε ένα επάγγελμα που άμεσα κατευθύνεται από έναν ημικρατικό οργανισμό, το Συμβούλιο Εποπτείας Λογιστικής Εισηγμένων Εταιρειών (Public Company Accounting Oversight Board). Επίσης, ο νόμος αυτός έκανε πολλές αλλαγές σε χαρακτηριστικά των συμφωνιών ανάθεσης ελέγχου με σκοπό την βελτίωση του επιπέδου ανεξαρτησίας των ελεγκτών. Η πιο αμφισβητούμενη αλλαγή είναι η απαγόρευση παροχής των περισσότερων μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ελεγκτή. Άλλες αλλαγές περιλαμβάνουν την υποχρεωτική εναλλαγή ελεγχόμενων εταιρειών και την αναμονή ενός έτους για την ανάληψη διοικητικών καθηκόντων των ελεγκτών στην ελεγχόμενη από αυτούς εταιρεία. Επιπλέον, οι ελεγκτικές εταιρείες είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν, μαζί με τις αμοιβές που έλαβαν από τους ελεγχόμενους πελάτες τους για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, και τις αμοιβές από τις παρεχόμενες σε αυτούς μη ελεγκτικές υπηρεσίες.¹⁹

Τον εν λόγω νόμο τον υποστήριξαν πολλοί ερευνητές. Ο Πιεν (2007) υποστηρίζει ότι μειώθηκε ο κίνδυνος εσφαλμένης εκτίμησης της αξίας των μετοχών και ομοίως οι Butler και Ribstein (2006), οι Skaipe, Collins, Kinney, LaFond (2006) θεωρούν ότι μειώθηκε το κόστος δανεισμού για τις εταιρείες που συμμορφώθηκαν με τον νόμο και οι Lord και Benoit σε έρευνά τους στην οποία συμμετείχαν 2500 εταιρείες, διαπίστωσαν ότι οι εταιρείες που συμμορφώθηκαν με τον νόμο αύξησαν την αξία των μετοχών τους αναλογικά περισσότερο από τις εταιρείες που δεν τον ακολούθησαν.

Ωστόσο υπάρχουν και κάποιοι ερευνητές που αποδοκιμάζουν τον νόμο Sarbanes-Oxley. Το 2006, έρευνα του Finance Executives International (FEI) απέδειξε ότι το κόστος συμμόρφωσης για τις επιχειρήσεις είναι υψηλό. Επίσης, οι Foley Ladner (2007) θεωρούν ότι με τον νέο νόμο αυξήθηκαν οι αμοιβές των εξωτερικών ελεγκτών, που συνεπάγεται αύξηση του κόστους των ελεγχόμενων εταιρειών.

Παρ' όλα αυτά ο νόμος Sarbanes-Oxley σε γενικές γραμμές συνέβαλε στην άμβλυνση του προβλήματος έλλειψης ηθικής και αντικειμενικότητας των ελεγκτικών εταιρειών και συνακολούθως των ελεγχόμενων εταιρειών.

¹⁹ Mark L. DeFond and Jere R. Francis. 2005. Audit Research after Sarbanes – Oxley. *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY* Vo. 24 Supplement, σελ. 6.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σε προηγούμενη ενότητα της εργασίας έγινε μια συνοπτική αναφορά σχετικά με την έννοια της ανεξαρτησίας. Σε αυτό το τμήμα θα επιχειρηθεί μια πιο λεπτομερής παρουσίαση του θέματος, το οποίο είναι στενά συνδεδεμένο με την ηθική των ελεγκτών.

.2 Η ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΟΛ

5.2.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

Η ανεξαρτησία είναι κεφαλαιώδους σημασίας για τους ορκωτούς ελεγκτές. Στις υπηρεσίες ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής εκφράζει τη γνώμη του με σκοπό να αυξηθεί ο βαθμός εμπιστοσύνης τρίτων προσώπων σε ό,τι αφορά στην αξιολόγηση του αντικειμένου της υπηρεσίας (πχ χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύστημα εσωτερικών δικλίδων) με βάση ορισμένα κριτήρια (πχ εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης κλπ). Ο Κώδικας Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (ΔΟΛ) αναγνωρίζει ότι στις περιπτώσεις της παροχής υπηρεσιών ελέγχου, λόγοι δημοσίου συμφέροντος επιβάλλουν, με σκοπό την αύξηση της εμπιστοσύνης των χρηστών, ο επαγγελματίας ελεγκτής να είναι και να φαίνεται ανεξάρτητος κατά την έκφραση της γνώμης του.

Επιπλέον, η έννοια της ανεξαρτησίας είναι μεγάλης σημασίας και η κατανόησή της είναι σημαντική για την αποφυγή παρερμηνειών. Ιδεατά, ανεξαρτησία σημαίνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής είναι ανεπηρέαστος από κάθε οικονομική ή άλλη σχέση με τον ελεγχόμενο πελάτη. Αυτού του βαθμού η ανεξαρτησία σήμερα είναι συνήθως στην πράξη ανέφικτη. Συνεπώς η σπουδαιότητα της οικονομικής ή άλλης σχέσης πρέπει να αξιολογείται με βάση το τι ευλόγως θεωρείται αποδεκτό ή μη αποδεκτό. Η ποικιλία των σχέσεων μεταξύ ορκωτού ελεγκτή και

ελεγχόμενου πελάτη και ιδίως ο συνδυασμός ορισμένων παραμέτρων, δεν είναι δυνατόν να προβλεφθούν. Συνεπώς με βάση ορισμένες γενικά αποδεκτές αρχές, οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να εντοπίζουν, αξιολογούν και αντιμετωπίζουν κινδύνους για την ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Με βάση τον Κώδικα της ΔΟΛ αλλά και τη διεθνή βιβλιογραφία, γίνεται δεκτό ότι η έννοια της ανεξαρτησίας έχει δύο διαστάσεις: την ανεξαρτησία στην σκέψη και την ανεξαρτησία στην εμφάνιση. Η **ανεξαρτησία στην σκέψη** (ή ανεξαρτησία στην πράξη) είναι η νοητική και ψυχική κατάσταση που επιτρέπει στον ορκωτό ελεγκτή να παραμένει στην πράξη ανεπηρέαστος από επιρροές που θα μπορούσαν να κλονίσουν την επαγγελματική του κρίση και του επιτρέπουν έτσι να δρα με ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και επαγγελματικό σκεπτικισμό. Ο όρος «επαγγελματικός σκεπτικισμός» υποδηλώνει ένα συλλογικό (που αφορά δηλαδή το σύνολο των ορκωτών ελεγκτών) τρόπο σκέψης(κουλτούρα, αντίληψη, νοοτροπία) σύμφωνα με τον οποίο ο επαγγελματίας προβαίνει στη λήψη σημαντικών αποφάσεων και σε σχετικές αξιολογήσεις, έχοντας έναν σχετικό βαθμό αβεβαιότητας για την εγκυρότητα των ελεγκτικών αποδεικτικών στοιχείων που έχει συλλέξει αλλά και την ερμηνεία αυτών. Δηλαδή, ο ελεγκτής απομακρύνεται από μία ουδέτερη στάση και πρέπει να είναι σε νοητική και ψυχική κινητικότητα, για να μπορέσει να αντιληφθεί τυχόν τεκμήρια που αντιφάσκουν ή που δημιουργούν τελικά ερωτηματικά για την αξιοπιστία των ισχυρισμών της διοίκησης της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Ομοίως, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει αν εναλλακτικές ερμηνείες των τεκμηρίων ενδείκνυνται περισσότερο στις συγκεκριμένες περιστάσεις του πελάτη.

Η **ανεξαρτησία στην εμφάνιση** σημαίνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής αποφεύγει να εμπλακεί σε γεγονότα και καταστάσεις τέτοιας σημασίας που θα οδηγούσαν ένα λογικά σκεπτόμενο τρίτο πρόσωπο, έχοντας γνώση όλων των σχετικών πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών διοικητικών δικλίδων του φορέα, να εξάγει το συμπέρασμα ότι η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα ή ο επαγγελματικός σκεπτικισμός του ελεγκτικού φορέα ή ενός μέλους της ομάδας υπηρεσιών διασφάλισης έχει πληγεί ή τίθεται υπό αμφισβήτηση.

Πρέπει να επισημανθεί ότι και οι δύο διαστάσεις της έννοιας της ανεξαρτησίας είναι ιδιαίτερα σημαντικές και πρέπει να συνυπάρχουν. Ανεξαρτησία στη σκέψη σημαίνει ότι ο ελεγκτής είναι πράγματι ανεξάρτητος κατά την έκφραση της γνώμης του. Αν όμως δεν συνυπάρχει η δεύτερη διάσταση -ανεξαρτησία στην εμφάνιση- η αξιοπιστία της γνώμης του δεν θα αναγνωριστεί από τους χρήστες. Από την άλλη πλευρά, ένας ελεγκτής που είναι ανεξάρτητος στην εμφάνιση – δηλαδή που οι τρίτοι πιστεύουν ότι είναι πράγματι ανεξάρτητος επειδή δεν είναι ορατή καμιά

απειλή για την ανεξαρτησία του- μπορεί να μην είναι ανεξάρτητος στην πραγματικότητα. Προφανώς, και στις δύο περιπτώσεις υπάρχει πρόβλημα γιατί θα πρέπει να ικανοποιούνται και οι δύο διαστάσεις της ανεξαρτησίας, για την ορθή επιτέλεση της αποστολής του ελέγχου..

Το θέμα της ανεξαρτησίας στην ακαδημαϊκή βιβλιογραφία έχει συνδεθεί με το ζήτημα της ποιότητας ελέγχου. Ως ποιότητα ελέγχου ορίζεται η κοινή πιθανότητα ότι ένας ελεγκτής:

1. θα ανακαλύψει ένα ουσιώδες σφάλμα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και
2. θα αποκαλύψει το πρόβλημα αυτό στη σχετική έκθεση ελέγχου

Το ενδεχόμενο ο ελεγκτής να ανακαλύψει ένα πρόβλημα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις εξαρτάται από την εκπαίδευση και την τεχνική του κατάρτιση καθώς και από την επιμέλεια που δείχνει κατά την εκτέλεση ενός συγκεκριμένου ελέγχου. Η πιθανότητα ο ελεγκτής να αποκαλύψει ένα συγκεκριμένο πρόβλημα που ανακάλυψε είναι ανάλογο με την ανεξαρτησία του σε σχέση με ενδεχόμενες πιέσεις από τον πελάτη να κρύψει το θέμα.

Η επαγγελματική επιτυχία ενός ελεγκτή εξαρτάται όχι μόνο από τις τεχνικές γνώσεις και ικανότητες, που είναι απαραίτητα εφόδια, αλλά και από την ικανότητα του να προσελκύει και να διατηρεί πελάτες. Από την οπτική γωνία του μάρκετινγκ ελεγκτικών υπηρεσιών, σημαντικό στρατηγικό πλεονέκτημα για τον ελεγκτή είναι οι σχέσεις του με τα κέντρα λήψης σχετικών αποφάσεων, όποια και αν είναι αυτά. Ο ελεγκτής λοιπόν εύλογα προσπαθεί να έχει παρουσία σε αυτούς τους κύκλους και πολλά μέσα μπορούν να χρησιμοποιηθούν για αυτό το σκοπό. Έτσι, σημαντικό στοιχείο για την προσέλκυση πελατών για έναν ελεγκτή είναι το να είναι μέλος σε διάφορες κοινωνικές οργανώσεις και να συμμετέχει σε κοινωνικές εκδηλώσεις που είναι σημεία συνάντησης με εξέχοντα πρόσωπα του επιχειρηματικού κόσμου και ανώτατα διευθυντικά στελέχη.

Επίσης, η έννοια της ανεξαρτησίας και συνεπώς της ποιότητας ελέγχου έχει συνδεθεί με μια αρκετά διαδεδομένη στρατηγική ανταγωνισμού των ελεγκτικών εταιρειών, αυτής της τιμολόγησης κάτω του κόστους. Ο όρος «**τιμολόγηση κάτω του κόστους**» αναφέρεται στην υποβολή προσφοράς για τον έλεγχο μιας επιχείρησης με αμοιβή χαμηλότερη του οικονομικού κόστους του ελέγχου. Η τιμολόγηση κάτω του κόστους γίνεται με την προσδοκία ότι ο ελεγκτής σε μελλοντικές χρήσεις θα μπορέσει να καλύψει τη διαφορά, είτε από την παροχή προσοδοφόρων συμβουλευτικών υπηρεσιών ή από ανάλογη αύξηση της αμοιβής ελέγχου. Το επιχείρημα εναντίον της τιμολόγησης κάτω του κόστους είναι ότι έχοντας προσφέρει υπηρεσίες κάτω του ελεγκτικού κόστους ο ελεγκτής είναι δύσκολο να αντισταθεί σε ενδεχόμενη πίεση του

πελάτη σχετικά με την επαγγελματική του γνώμη, από το φόβο ότι, σε περίπτωση μη επανεκλογής του, δεν θα μπορέσει να ανακτήσει αυτά τα κόστη και θα «γράψει» ζημιές από τον πελάτη αυτό.

Ένα άλλο θέμα που πρέπει να αναφερθεί είναι το πρόβλημα της «διερεύνησης γνώμης». Με τον όρο αυτό περιγράφεται η πρακτική σύμφωνα με την οποία μια ελεγχόμενη επιχείρηση ενόψει της εκλογής ελεγκτή, ρωτά ορκωτούς ελεγκτές αν κατά τη γνώμη τους ένας συγκεκριμένος λογιστικός χειρισμός παραβιάζει τους κανόνες του πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Σκοπός της ερώτησης είναι να διερευνηθεί ποιος ελεγκτής είναι διατεθειμένος να εκδώσει σύμφωνη γνώμη σε περίπτωση που του ανατεθεί έλεγχος. Η πρακτική αυτή προφανώς ασκεί ψυχολογική πίεση στους ελεγκτές και είναι παράνομη. Ωστόσο σύμφωνα εμπειρικές μελέτες διεθνώς, η πρακτική αυτή εφαρμόζεται.

4.2.2 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΟΛ

Σύμφωνα με την Δ.Ο.Λ., η αξιολόγηση συνθηκών που απειλούν την ανεξαρτησία του επαγγέλματος του λογιστή πρέπει να γίνεται πριν από την ανάληψη της σχετικής υπηρεσίας ελέγχου ή κατά τη διάρκειά της. Η αξιολόγηση αυτή πρέπει να γίνεται σε τρία επίπεδα:

Α) Για τα μέλη – φυσικά πρόσωπα των ομάδων παροχής υπηρεσιών ελέγχου.

Β) Για τους φορείς (ελεγκτικές επιχειρήσεις) στις οποίες τα πρόσωπα αυτά ανήκουν. Ως φορέας θεωρείται και ο ορκωτός ελεγκτής (φυσικό πρόσωπο) που ασκεί ατομικά το επάγγελμα του ελεγκτή, όταν αυτό επιτρέπεται.

Γ) Για τα τυχόν μέλη δικτύου φορέων παροχής. Ένα δίκτυο φορέων παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών περιλαμβάνει, πρώτον, κάθε φορέα που είναι θυγατρική ενός άλλου φορέα ή τελεί υπό κοινό έλεγχο ή υπό κοινή διοίκηση με αυτόν τον άλλο φορέα και, δεύτερον κάθε φορά που ένα λογικά σκεπτόμενο τρίτο πρόσωπο, έχοντας γνώση όλων των πληροφοριών, εύλογα θα θεωρούσε ότι είναι μέλος του δικτύου σε εθνικό ή διεθνές επίπεδο.

Τα μέλη των ομάδων παροχής υπηρεσιών ελέγχου, οι φορείς καθώς και τα μέλη των φορέων υποχρεούνται να τηρούν το πλαίσιο του Κώδικα, για τον εντοπισμό τυχόν προβλημάτων

ανεξαρτησίας σε σχέση με τον ελεγχόμενο πελάτη. Επιπροσθέτως, η εξέταση πρέπει να επεκτείνεται και σε τρίτα παρένθετα πρόσωπα, η παρουσία ή ο ρόλος των οποίων μπορεί να δημιουργεί εμμέσως ζητήματα ανεξαρτησίας.

Βέβαια, το ζήτημα ανεξαρτησίας, καθώς και ο κατάλληλος τρόπος αντιμετώπισής τους, εξαρτώνται και από το είδος της υπηρεσίας ελέγχου (έλεγχος χρηματοοικονομικών καταστάσεων, επισκόπηση και λοιπές υπηρεσίες ελέγχου) σε ό,τι αφορά στον έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων ο Κώδικας απαγορεύει τη δημιουργία ορισμένων σχέσεων μεταξύ, αφενός μεν μελών της ελεγκτικής ομάδας, του φορέα και του δικτύου φορέων, αφετέρου μελών του διοικητικού συμβουλίου, στελεχών και υπαλλήλων του πελάτη που είναι σε θέση να επηρεάσουν τις πληροφορίες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επίσης, πρέπει να εξετάζονται οι σχέσεις με υπαλλήλους του πελάτη, οι οποίοι δύνανται να επηρεάσουν άμεσα και σημαντικά τα διάφορα οικονομικά μεγέθη (χρηματοοικονομική κατάσταση, επιδόσεις, χρηματορροές) της επιχείρησης. Παρόμοιες ρυθμίσεις ισχύουν και για άλλες υπηρεσίες ελέγχου για πελάτες που δεν είναι ταυτόχρονα πελάτες ελέγχου χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ειδικότερες και αυστηρότερες ρυθμίσεις προβλέπονται και από τον Κώδικα για πελάτη ελέγχου που είναι εταιρεία εισηγμένη σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά ή για άλλες δημοσίου ενδιαφέροντος επιχειρήσεις, όπως τραπεζικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές επιχειρήσεις κλπ. Για παράδειγμα, για εισηγμένους πελάτες, ο Κώδικας απαιτεί να εξετάζεται το θέμα της ανεξαρτησίας του φορέα και του δικτύου φορέων από σχέσεις και συμφέροντα που αναφέρονται σε συνδεδεμένες με τον πελάτη επιχειρήσεις. Για όλες τις άλλες περιπτώσεις πελατών υπηρεσιών ελέγχου, η εξέταση συνδεδεμένων μερών από πλευράς ανεξαρτησίας πρέπει να γίνεται μόνο κατά την κρίση των μελών της ομάδας των υπηρεσιών διασφάλισης.

4.2.3 ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΔΟΛ

1. ΚΑΤΟΧΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η κατοχή χρηματοοικονομικών στοιχείων αναφέρεται στην κατοχή τίτλων καθαρής θέσης, ομολογιών ή άλλων χρεωστικών τίτλων μια επιχείρησης καθώς και δικαιωμάτων ή υποχρεώσεων για αγορά τέτοιων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων παραγώγων επί αυτών των στοιχείων.

Τα χρηματοοικονομικά αυτά στοιχεία μπορεί να τα κατέχει ο ελεγκτής ή μέλος της οικογένειάς του. Μέλος της άμεσης οικογένειας ενός επαγγελματία λογιστή για τον Κώδικα θεωρείται ο (η) σύζυγος ή σύντροφος καθώς και κάθε εξαρτώμενο πρόσωπο από αυτόν. Οι γονείς, οι αδελφοί και τα τέκνα του ορκωτού ελεγκτή, όταν τα πρόσωπα αυτά δεν είναι προστατευόμενα, θεωρούνται μέλη στενής οικογένειας. Απειλές κατά της ανεξαρτησίας πρέπει να εξετάζονται και όταν υφίστανται σχέσεις οικονομικού συμφέροντος μέσω προσώπων εκτός της άμεσης οικογένειας.

Η κατοχή χρηματοοικονομικών στοιχείων του ελεγχόμενου πελάτη μπορεί να δημιουργήσει ζήτημα ανεξαρτησίας για μέλη της ομάδας ελέγχου, τον φορέα παροχής ή το δίκτυο φορέων. Άμεση κατοχή χρηματοοικονομικών στοιχείων υπάρχει όταν τα στοιχεία αυτά ανήκουν άμεσα στον κάτοχο ή ελέγχονται άμεσα από αυτόν. Κάθε άλλη περίπτωση κατοχής, με δυνατότητα άσκησης ή μη επιρροής, θεωρείται έμμεση. Για την αξιολόγηση των απειλών κατά της ανεξαρτησίας πρέπει να αξιολογείται ο ρόλος του κατόχου, η σημαντικότητα του κατεχόμενου χρηματοοικονομικού στοιχείου, το εάν η κατοχή είναι άμεση ή έμμεση κλπ.

Η άμεση κατοχή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή η έμμεση κατοχή σημαντικών χρηματοοικονομικών στοιχείων από μέλη της ομάδας παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών ή από μέλη της άμεσης οικογένειάς του είναι επιτρεπτή, εφόσον λαμβάνονται μέτρα μείωσης της σχετικής απειλής σε ανεκτά χαμηλό επίπεδο. Τέτοια μέτρα περιλαμβάνουν αναλόγως τη λήξη της σχέσης κατοχής, την απομάκρυνση του μέλους της ομάδας υπηρεσιών ελέγχου, τη γνωστοποίηση της κατοχής σε πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για την διακυβέρνηση του πελάτη (πχ επιτροπή ελέγχου) κλπ.

Επίσης, δεν είναι επιτρεπτή η άμεση κατοχή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή η έμμεση κατοχή σημαντικών χρηματοοικονομικών στοιχείων του πελάτη ελέγχου εκ μέρους του φορέα παροχής ή του δικτύου φορέων

Τέλος, δεν είναι επιτρεπτή η άμεση κατοχή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή η έμμεση κατοχή σημαντικών χρηματοοικονομικών στοιχείων του πελάτη ελέγχου εκ μέρους άλλων εταιρών του φορέα που συνδέονται με το ίδιο γραφείο του φορέα στο οποίο είναι εταίρος ελέγχου, έστω κι αν οι εταίροι αυτοί δεν προσφέρουν υπηρεσίες διασφάλισης. Στη ρύθμιση υπάγονται και μέλη της οικογένειας των άλλων εταιρών.

2. ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΓΓΥΗΣΕΙΣ

Η χορήγηση σημαντικών, για οποιοδήποτε από τα δύο μέρη, δανείων ή εγγυήσεων δανείων στην ελεγκτική εταιρεία από πελάτη του που είναι τράπεζα (ή παρεμφερές ίδρυμα) είναι επιτρεπτή μόνο αν δίνονται με συνήθεις όρους και εφόσον λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα μείωσης της σχετικής απειλής κατά της ανεξαρτησίας σε ικανοποιητικά χαμηλό επίπεδο. Τέτοιο μέτρο μπορεί να είναι η επισκόπηση της εργασίας του ορκωτού ελεγκτή.

Ωστόσο, δεν είναι επιτρεπτή η χορήγηση σημαντικών, για οποιοδήποτε από τα δύο μέρη, δανείων ή εγγυήσεων δανείων μεταξύ μέλους της ομάδας ελέγχου και πελάτη που δεν είναι τράπεζα ή παρεμφερές ίδρυμα.

3. ΣΤΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ

Η έννοια της στενής επιχειρηματικής σχέσης αναφέρεται, είτε στην κατοχή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή σε κοινά εμπορικού χαρακτήρα συμφέροντα μεταξύ από τη μια πλευρά μέλους της ομάδας παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών, του φορέα ή του δικτύου φορέων και, από την άλλη, του πελάτη υπηρεσιών διασφάλισης ή μελών της διοίκησής του. Παραδείγματα είναι η κατοχή χρηματοοικονομικών στοιχείων σε κοινοπραξία, συμφωνία για συνένωση δραστηριοτήτων, υπηρεσιών ή προϊόντων κλπ.

Συγκεκριμένα, δεν είναι επιτρεπτή στενή επιχειρηματική σχέση μεταξύ μέλους της ομάδας ελέγχου, του φορέα ή του δικτύου φορέων και της ελεγχόμενης εταιρείας, εφόσον η σχέση δεν είναι ελάχιστα σημαντική και για τα δύο μέρη. Ωστόσο, αν η επιχειρηματική σχέση είναι σημαντική μόνο για μέλος της ομάδας υπηρεσιών ελέγχου, το ζήτημα επιλύεται αν αποχωρήσει το μέλος αυτό από την ομάδα.

Επίσης, αγορά αγαθών και υπηρεσιών από πελάτη ελεγκτικών υπηρεσιών επιοτρέπεται, εφόσον γίνεται με τους συνήθεις εμπορικούς όρους στα πλαίσια συνήθων δραστηριοτήτων. Ωστόσο τέτοιες συναλλαγές, ανάλογα με τη φύση και το μέγεθός τους, είναι δυνατόν να δημιουργήσουν απειλές κατά της ανεξαρτησίας. Σε αυτήν την περίπτωση πρέπει να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα μείωσης των απειλών σε ανεκτά χαμηλό επίπεδο.

4. ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ

Ο Κώδικας της ΔΟΛ τονίζει ότι δεν είναι επιτρεπτό μέλος της άμεσης οικογένειας ενός μέλους της ομάδας παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών να είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου, στέλεχος ή υπάλληλος του ελεγχόμενου πελάτη, όταν λόγω θέσεως που κατέχει το πρόσωπο αυτό, μπορεί να ασκήσει άμεση και σημαντική επιρροή στα υποκείμενα σε έλεγχο μεγέθη. Ωστόσο, επίλυση του ζητήματος μπορεί να επιτευχθεί με την απομάκρυνση του μέλους αυτού από την ελεγκτική ομάδα.

Επιπλέον, υπάρχει η πιθανότητα να δημιουργηθεί ζήτημα ανεξαρτησίας όταν μέλος της άμεσης οικογένειας ενός μέλους της ομάδας παροχής υπηρεσιών ελέγχου εργάζεται με εξαρτημένη εργασία στην ελεγχόμενη εταιρεία ή είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου της εν λόγω εταιρείας, που λόγω θέσεως που κατέχει, μπορεί να ασκήσει άμεση και σημαντική επιρροή στο αντικείμενο της υπηρεσίας ελέγχου, χωρίς αυτή η δυνατότητα επιρροής να εκτείνεται στις πληροφορίες που υπόκεινται σε διασφάλιση. Η κρισιμότητα του θέματος είναι ανάλογη της σπουδαιότητας της θέσης του μέλους της ομάδας ελέγχου και του μέλους της άμεσης οικογένειάς του στον πελάτη. Ωστόσο το ζήτημα μπορεί να επιλυθεί με τη λήψη κατάλληλων μέτρων για τη μείωση των απειλών σε ανεκτά χαμηλό επίπεδο.

5. ΠΡΟΣΛΗΨΗ ΠΡΩΗΝ ΕΤΑΙΡΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ Ή ΠΡΩΗΝ ΜΕΛΟΥΣ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΕΛΑΤΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Υπάρχει το ενδεχόμενο να απειληθεί η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή όταν μέλος του διοικητικού συμβουλίου, στέλεχος ή υπάλληλος του πελάτη ελέγχου, που λόγω θέσης του μπορεί να ασκήσει άμεση και σημαντική επιρροή στις πληροφορίες που υπόκεινται σε διασφάλιση ήταν στο παρελθόν μέλος της ομάδας των υπηρεσιών ελέγχου ή εταίρος της ελεγκτικής εταιρείας. Για τις περιπτώσεις αυτές, ανάλογα με την σοβαρότητά τους, πρέπει να υιοθετούνται κατάλληλα μέτρα αντιμετώπισης. Επίσης, δημιουργούνται ζητήματα ανεξαρτησίας όταν μέλος της ομάδας υπηρεσιών ελέγχου γνωρίζει ή έχει λόγους να πιστεύει, ότι στο μέλλον θα εργασθεί στην επιχείρηση του ελεγχόμενου πελάτη. Για τις περιπτώσεις αυτές πρέπει να υιοθετούνται κατάλληλα μέτρα αντιμετώπισης.

6. ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΣΧΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΟΜΑΔΑΣ ΜΕ ΤΟΝ ΠΕΛΑΤΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Απαγορεύεται μέλος της ομάδας ελέγχου να έχει διατελέσει στο παρελθόν μέλος του διοικητικού συμβουλίου, στέλεχος ή υπάλληλος του πελάτη ελέγχου, ιδιαίτερα όταν το πρόσωπο αυτό λόγω της θέσης που κατείχε, ασκούσε άμεση και σημαντική επιρροή στις πληροφορίες που υπόκεινται σε διασφάλιση. Ωστόσο επίλυση του ζητήματος μπορεί να επιτευχθεί με την απομάκρυνση του μέλους αυτού από την ομάδα διασφάλισης.

7. ΣΤΕΛΕΧΩΣΗ ΤΟΥ ΠΕΛΑΤΗ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΛΟΣ Δ.Σ., ΣΤΕΛΕΧΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ) ΑΠΟ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ Ή ΤΟΥ ΔΙΚΤΥΟΥ ΦΟΡΕΩΝ

Δεν είναι επιτρεπτό εταίρος ή υπάλληλος του φορέα να αναλάβει θέση στελέχους της διοίκησης ή μέλους του διοικητικού συμβουλίου πελάτη υπηρεσιών ελέγχου. Στην περίπτωση πελάτη ελέγχου, η ρύθμιση ισχύει και για εταίρους ή υπαλλήλους του δικτύου φορέων.

8. ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΗ ΣΧΕΣΗ ΥΨΗΛΟΒΑΘΜΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΟΝ ΙΔΙΟ ΠΕΛΑΤΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μακρόχρονη σχέση των ορκωτών ελεγκτών με τον ίδιο πελάτη μπορεί να δημιουργεί αναλόγως των συνθηκών, απειλές για την ανεξαρτησία του. Εφόσον οι απειλές αυτές κρίνεται

ότι είναι σημαντικές, πρέπει να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα αντιμετώπισης(πχ εναλλαγή προσωπικού, εσωτερικές διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου κλπ). Ειδικά για πελάτη που είναι εισηγμένη εταιρεία, δημιουργεί ζήτημα ανεξαρτησίας η αναδοχή του ελέγχου από τον ίδιο εταίρο του φορέα για παρατεταμένη περίοδο. Το ίδιο ζήτημα δημιουργείται όταν η εσωτερική επισκόπηση του εσωτερικού φακέλου ελέγχου (εσωτερικός ποιοτικός έλεγχος) γίνεται για παρατεταμένη περίοδο από το ίδιο μέλος του φορέα. Στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να εφαρμόζεται το σύστημα της εναλλαγής με προκαθορισμένη διάρκεια που, πλην λίγων εξαιρέσεων, δεν θα ξεπερνά τα εφτά έτη. Τα πρόσωπα που υπόκεινται σε εναλλαγή μπορούν να επανέλθουν μετά από διάλλειμα δύο ετών.

9. ΠΑΡΟΧΗ ΣΤΟΝ ΠΕΛΑΤΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ

Η παροχή άλλων υπηρεσιών (πχ συμβουλευτικών) σε ελεγχόμενη εταιρεία παρουσιάζει μια σειρά από πλεονεκτήματα για τα δύο μέρη και για την ποιότητα των υπηρεσιών ελέγχου (πχ αξιοποίηση της γνώσης και εμπειρίας του επαγγελματία λογιστή, καλύτερη κατανόηση της επιχείρησης του πελάτη κλπ). Ωστόσο η παροχή άλλων υπηρεσιών συχνά θεωρείται ότι δημιουργεί ζητήματα ανεξαρτησίας για τα μέλη της ομάδας ελέγχου, το φορέα και το δίκτυο φορέων ελεγκτικών υπηρεσιών. Είναι γενικά αποδεκτό ότι η ελεγκτική εταιρεία μπορεί να παρέχει άλλες υπηρεσίες, υπό τον όρο ότι απειλές κατά της ανεξαρτησίας αντιμετωπίζονται κατάλληλα, με τα ενδεικνυόμενα κάθε φορά μέτρα (αποφυγή λήψης αποφάσεων για λογαριασμό του πελάτη, συζήτηση των σχετικών θεμάτων ανεξαρτησίας με τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση της επιχείρησης του πελάτη πχ επιτροπή ελέγχου, χρησιμοποίηση διαφορετικών ομάδων για την παροχή των άλλων υπηρεσιών, εφαρμογή εσωτερικών διαδικασιών επισκόπησης όπως εσωτερικός ποιοτικός έλεγχος κλπ). Σε άλλες περιπτώσεις, όμως, η παροχή άλλων υπηρεσιών σε πελάτες ελέγχου δεν είναι επιτρεπτή, όπως εξηγείται παρακάτω.

Η τήρηση λογιστικών αρχείων και η κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι ευθύνη της διοίκησης του πελάτη, αν και είναι σύνηθες ο πελάτης να ζητά τη βοήθεια του εξωτερικού ελεγκτή για τα θέματα αυτά. Ωστόσο, σε περίπτωση πελάτη ελέγχου δεν είναι επιτρεπτό μέλος του προσωπικού του φορέα ή του δικτύου φορέων να καθορίζει ημερολογιακές εγγραφές, να καθορίζει την κατάλληλη βάση επιμέτρησης, να εγκρίνει συναλλαγές, να φροντίζει για την δημιουργία παραστατικών κλπ.

Όσον αφορά στην τεχνική υποστήριξη κατά την διάρκεια του ελέγχου προς τη διοίκηση του πελάτη ελέγχου σε θέματα, όπως λογιστικές αρχές, επάρκεια του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ή μέθοδοι προσδιορισμού λογιστικών μεγεθών, αυτή είναι αποδεκτή και δεν θεωρείται ότι δημιουργεί ζητήματα ανεξαρτησίας. Άλλες υπηρεσίες που δεν δημιουργούν προβλήματα ανεξαρτησίας είναι η παροχή βοήθειας σε λογιστικές συμφωνίες, η βοήθεια στην κατάρτιση ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή στη μετατροπή αυτών των καταστάσεων σε άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η συγκέντρωση και ανάλυση πληροφοριών για υποβολή σε αρμόδιες αρχές κλπ.

Επίσης, η ελεγκτική εταιρεία ενός πελάτη ελέγχου που δεν είναι εισηγμένη εταιρεία μπορεί να προσφέρει στον πελάτη αυτό λογιστικές υπηρεσίες ενημέρωσης λογιστικών βιβλίων, με την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες αυτές αναφέρονται σε εργασίες ρουτίνας μηχανικής φύσης. Παραδείγματα τέτοιων υπηρεσιών είναι η καταχώριση εγγραφών όταν ο σχετικός χαρακτηρισμός έχει γίνει από τον πελάτη, η κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το προσαρμοσμένο ισοζύγιο που έχει προετοιμάσει ο πελάτης κλπ. Η δυνατότητα παρέχεται με την προϋπόθεση ότι έχουν ληφθεί κατάλληλα μέτρα μείωσης των απειλών κατά της ανεξαρτησίας σε ανεκτά χαμηλό επίπεδο.

Εντούτοις, δεν είναι επιτρεπτό ο ορκωτός ελεγκτής ενός ελεγχόμενου πελάτη που είναι εισηγμένη εταιρεία να προσφέρει στον ίδιο πελάτη υπηρεσίες διαχείρισης μισθοδοσίας, λογιστικές υπηρεσίες, υπηρεσίες ενημέρωσης λογιστικών βιβλίων και υπηρεσίες σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή άλλων εκθέσεων και πληροφοριών. Επιπλέον, δεν επιτρέπεται η εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης, όταν τα στοιχεία αυτά είναι σημαντικά για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η εκτίμηση απαιτεί την εφαρμογή υποκειμενικής κρίσης σε σημαντικό βαθμό. Η απαγόρευση αυτή αίρεται, όταν τα στοιχεία αυτά (ατομικά ή συγκεντρωτικά) δεν είναι σημαντικά για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η εκτίμηση δεν απαιτεί την εφαρμογή της υποκειμενικής κρίσης σε σημαντικό βαθμό. Η δυνατότητα αυτή παρέχεται από την πρόσθετη προϋπόθεση ότι λαμβάνονται κατάλληλα μέτρα μείωσης των απειλών κατά της ανεξαρτησίας σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Τέλος, εκτίμηση της αξίας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε πελάτη ελέγχου για σκοπούς άλλους από την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων (πχ υποβολή φορολογικής δήλωσης) είναι επιτρεπτή.

Αναφορικά με την προσφορά υπηρεσιών φορολογικής φύσης (πχ συμμόρφωση με νομοθεσία φορολογικός προγραμματισμός, φορολογικές συμβουλές, υποστήριξη σε φορολογικές

δικαστικές υποθέσεις κλπ) σε πελάτη ελέγχου, αυτή δεν θεωρείται γενικά ότι δημιουργεί ζητήματα ανεξαρτησίας.

Ένα άλλο ζήτημα είναι η δημιουργία κατάλληλου συστήματος εσωτερικών δικλίδων καθώς και η διενέργεια εσωτερικού ελέγχου, η οποία αποτελεί βασική ευθύνη της διοίκησης μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού. Ωστόσο στη διεθνή πρακτική είναι αρκετά συνηθισμένη η παροχή υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου από τον ορκωτό ελεγκτή. Η παροχή τέτοιων υπηρεσιών μπορεί να αποτελεί μερική προέκταση των απαιτήσεων που θεσπίζονται από τα ελεγκτικά πρότυπα στα πλαίσια της διενέργειας του ελέγχου και να φθάνει μέχρι την ανάληψη ολόκληρης της λειτουργίας για λογαριασμό του πελάτη. Η προσφορά υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου σε πελάτη ελέγχου μπορεί να δημιουργεί κατ' αρχήν, ζήτημα ανεξαρτησίας, εφόσον βέβαια οι υπηρεσίες αυτές αναφέρονται στον έλεγχο της λειτουργίας δικλίδων του λογιστικού και χρηματοοικονομικού συστήματος του πελάτη ή στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή δεν υπάρχει ζήτημα ανεξαρτησίας από την ανάληψη εργασιών εσωτερικού ελέγχου σε πελάτες ελέγχου, όταν οι υπηρεσίες αυτές αφορούν, για παράδειγμα, την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης. Σε κάθε περίπτωση, είναι επιτρεπτή η προσφορά υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, εφόσον λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα μείωσης των απειλών κατά της ανεξαρτησίας σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Σχετικά με την προσφορά σε πελάτη ελέγχου σε σχέση με τον σχεδιασμό και την εφαρμογή πληροφοριακών συστημάτων που παράγουν πληροφορίες για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αυτή επιτρέπεται, εφόσον λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα μείωσης των απειλών κατά της ανεξαρτησίας σε ανεκτά χαμηλό επίπεδο.

Ιβ) Ο προσωρινός δανεισμός προσωπικού από το φορέα ή δίκτυο φορέων σε πελάτη ελέγχου όταν το προσωπικό αυτό είναι σε θέση να επηρεάσει την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορεί να δημιουργήσει κίνδυνο σύμπτωσης κριτή και κρινόμενου. Ο δανεισμός αυτός είναι επιτρεπτός, ιδίως σε έκτακτες καταστάσεις και εφόσον λαμβάνονται κατάλληλα μέτρα μείωσης του κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Επιπροσθέτως, η προσφορά νομικών υπηρεσιών απαιτεί την συμβολή ειδικού νομικού. Η προσφορά τέτοιων υπηρεσιών σε ελεγχόμενη επιχείρηση συχνά δημιουργεί ζητήματα ανεξαρτησίας, ιδίως όταν αναφέρεται σε θέματα που προσδοκείται να έχουν σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Εάν δημιουργούνται ζητήματα ανεξαρτησίας, η παροχή νομικών υπηρεσιών είναι επιτρεπτή, εφόσον λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα μείωσης των σχετικών απειλών σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Ένα άλλο σημαντικό θέμα σχετικά με την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών στις ελεγχόμενες εταιρείες είναι και η επιλογή από το φορέα μελών της ανώτερης διοίκησης για πελάτη υπηρεσιών ελέγχου. Αυτή είναι επιτρεπτή, εφόσον ο ρόλος του φορέα περιορίζεται στην κατάρτιση ιεραρχικής λίστας προτίμησης των υποψηφίων με βάση τα κριτήρια του πελάτη και η τελική απόφαση αφήνεται στην αρμοδιότητα της διοίκησης του πελάτη. Αν οι απειλές κατά της ανεξαρτησίας κρίνεται ότι είναι σημαντικές, πρέπει συν τοις άλλοις να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα μείωσής τους σε ανεκτά χαμηλά επίπεδα.

Κλείνοντας την ενότητα αυτή, τονίζεται ότι η παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών ή συμβουλών σε πελάτη υπηρεσιών ελέγχου, ανάλογα με το είδος της υπηρεσίας, μπορεί να δημιουργεί ποικίλης σοβαρότητας απειλές κατά της ανεξαρτησίας, με ανάλογη κάθε φορά αντιμετώπιση:

- Η παροχή υπηρεσιών προώθησης, διάθεσης ή αναδοχής μετοχών του ελεγχόμενου πελάτη καθώς και η δέσμευση του πελάτη σε μια συναλλαγή ή ολοκλήρωση μιας συναλλαγής, δεν είναι επιτρεπτή.
- Άλλες υπηρεσίες (ανάπτυξη επιχειρησιακής στρατηγικής, διευκόλυνση επαφής του πελάτη με πηγές χρηματοδότησης, χρηματοοικονομική ανάλυση εναλλακτικών σεναρίων κλπ), είναι επιτρεπτές, εφόσον λαμβάνονται κατάλληλα μέτρα μείωσης των απειλών κατά της ανεξαρτησίας σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

10. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ ΠΕΛΑΤΩΝ

Όταν οι συνολικές αμοιβές από έναν ελεγχόμενο οργανισμό αντιπροσωπεύουν ένα μεγάλο ποσοστό των συνολικών εσόδων του φορέα, η εξάρτηση από τον πελάτη αυτό (ή τον όμιλο στον οποίο ο πελάτης ανήκει) δημιουργεί, αναλόγως των περιστάσεων, ζήτημα ανεξαρτησίας. Για τις περιπτώσεις αυτές πρέπει να εφαρμόζονται κατάλληλα μέτρα αντιμετώπισης, όπως συζήτηση του θέματος με τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για τη διακυβέρνηση του πελάτη (πχ επιτροπή ελέγχου) ή με θεσμικά εποπτικά όργανα του επαγγέλματος, λήψη μέτρων για μείωση της εξάρτησης κλπ. Προβλήματα ανεξαρτησίας δημιουργούνται επίσης όταν οι αμοιβές από έναν πελάτη αντιπροσωπεύουν ένα μεγάλο ποσοστό των συνολικών εσόδων του εταίρου που έχει αναλάβει την προσφορά υπηρεσιών στον πελάτη.

Η καθυστέρηση είσπραξης αμοιβών από τον πελάτη ελεγκτικών υπηρεσιών επί μακρό χρονικό διάστημα, ιδίως όταν ένα σημαντικό ποσό παραμένει ανείσπρακτο, πριν από την έκδοση της

σχετικής έκθεσης της επόμενης περιόδου. Τέτοια θέματα πρέπει να τίθενται προς συζήτηση με πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για τη διακυβέρνηση του πελάτη (πχ επιτροπή ελέγχου). Πρέπει επίσης να εξετάζεται η συνέχιση της σχέσης με τον πελάτη.

Επιπλέον, όταν η αμοιβή για υπηρεσίες ελέγχου υπολείπεται σημαντικά από την αμοιβή του προηγούμενου ελεγκτή ή τις προσφορές άλλων ελεγκτικών εταιρειών, η εταιρεία που ανέλαβε την εργασία πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι έχει διαθέσει επαρκές και κατάλληλο προσωπικό και ότι έχουν ακολουθηθεί όλα τα εφαρμοστέα επαγγελματικά πρότυπα εργασίας.

Απαγορεύονται αμοιβές υπό αίρεση για ελεγκτικές, δηλαδή αμοιβές που διαμορφώνονται από την έκβαση ενός γεγονότος, μιας συναλλαγής ή το αποτέλεσμα της εργασίας ελέγχου. Εντούτοις, είναι επιτρεπτή η χρήση άλλης βάσης για τον υπολογισμό υπό αίρεση αμοιβών για άλλες υπηρεσίες, εκτός από υπηρεσίες ελέγχου, εφόσον λαμβάνονται κατάλληλα μέτρα μείωσης των απειλών κατά της ανεξαρτησίας σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

11. ΔΩΡΑ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑ

Δεν είναι επιτρεπτή η αποδοχή δώρων από τους ορκωτούς ελεγκτές, εκτός και αν αυτά είναι καθαρά ασήμαντης αξίας.

12. ΑΓΩΓΗ Ή ΑΠΕΙΛΗ ΑΓΩΓΗΣ

Όταν ο ελεγκτής και ο πελάτης εμπλέκονται σε υπόθεση δικαστικής αγωγής ή όταν φαίνεται πιθανό ότι τέτοια διαδικασία θα λάβει χώρα, πρέπει να λαμβάνονται τα κατάλληλα μέτρα για τη μείωση της απειλής κατά της ανεξαρτησίας. Τέτοια μέτρα, ανάλογα με τη φύση και τη σπουδαιότητα της υπόθεσης, είναι η ενημέρωση προσώπων που είναι υπεύθυνα για τη διακυβέρνηση του πελάτη, η αντικατάσταση μέλους της ελεγκτικής ομάδας και η επισκόπηση των φύλλων εργασίας από άλλον επαγγελματία κλπ. Αν η λήψη τέτοιων μέτρων δεν μπορεί να μειώσει την απειλή κατά της ανεξαρτησίας σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, δεν πρέπει να γίνεται αναδοχή της παροχής των υπηρεσιών διασφάλισης.

5.3 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΡΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Το ελληνικό Κράτος από τη μεριά του, προασπίζει την ανεξαρτησία με τους εξής τρόπους:

1. Απαγορεύσεις Ασυμβίβαστα και Περιορισμοί

Σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 3148/2003²⁰

- δεν επιτρέπεται η πρόσληψη ορκωτού ελεγκτή ως εργαζόμενου στην ελεγχόμενη επιχείρηση που ελέγχθηκε από αυτόν την προηγούμενη διετία πριν την πρόσληψη
- δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρεία, στην οποία είναι εργαζόμενος ο ελεγκτής που διενήργησε τον έλεγχο σε επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ ή σε θυγατρικές εταιρείες αυτών, η παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας (λογιστικές υπηρεσίες, χρηματοοικονομικές προβλέψεις, συμμετοχή στη διοίκηση της επιχείρησης κλπ)

2. Επιλογή Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και Ανάθεση Ελέγχου

Η επιλογή του ορκωτού ελεγκτή γίνεται από τη διοίκηση της προς έλεγχο επιχείρησης και εγκρίνεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της. Η ελεγκτική εταιρεία μετά από προσεκτική μελέτη αποδέχεται την ανάθεση του ελέγχου μιας επιχείρησης και πρέπει να γνωστοποιήσει στην προς έλεγχο εταιρεία και στο Εποπτικό Συμβούλιο της ΣΟΕΛ :

- το όνομα του ορκωτού ελεγκτή
- το ωράριο εργασίας του για την επίτευξη του έργου

Το Εποπτικό Συμβούλιο της ΣΟΕΛ την κάθε ανάθεση σε ειδικές μερίδες κατά ορκωτό ελεγκτή, εταιρεία ή κοινοπραξία, ώστε να μπορεί να παρακολουθεί τον αριθμό των ελέγχων που έχουν ανατεθεί σε κάθε ορκωτό ελεγκτή στη διάρκεια του έτους, τη νομιμότητα της διαδικασίας ανάθεσης και την τήρηση του ανώτατου ορίου ετήσιας απασχόλησης κάθε ορκωτού ελεγκτή και του προσωπικού του.

3. Αμοιβή Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία:

²⁰ http://www.taxheaven.gr/show_law.php?id=99

- Το ανώτατο όριο απασχόλησης των ορκωτών ελεγκτών και του προσωπικού τους καθώς και το μέσο ελάχιστο ενιαίο ωρομίσθιό τους καθορίζεται από τον Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΕΛ
- Η αμοιβή επί του αναλαμβανόμενου έργου δεν πρέπει να υπερβαίνει το ένα δωδέκατο του συνόλου των εσόδων της ελεγκτικής εταιρείας κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρήση.
- Το Εποπτικό Συμβούλιο καθορίζει κατ' έτος τις ελάχιστες ώρες διενέργειας τακτικού ελέγχου κάθε οικονομικής μονάδας ή κατηγορίας ομοειδών οικονομικών μονάδων και παρακολουθεί τις τιμολογούμενες αμοιβές, τις περιπτώσεις έκπτωσης ή επιστροφής ελάχιστης αμοιβής ελεγκτή.
- Ο ορκωτός ελεγκτής καταθέτει στο Εποπτικό Συμβούλιο ανάλυση του χρόνου απασχόλησης του ιδίου και του βοηθητικού προσωπικού που χρειάστηκε. Η συνολική απασχόληση για κάθε έλεγχο δεν μπορεί να υπερβαίνει το σύνολο των ωρών απασχόλησης του ορκωτού και του λοιπού προσωπικού του στον ίδιο έλεγχο.

4. Πλεονεκτήματα απορρέοντα από την χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών

Οι Α.Ε. που προσλαμβάνουν ορκωτούς ελεγκτές από το Σ.Ο.Λ. απολαμβάνουν σύμφωνα με το άρθρο 37 α του Κ.Ν. 2190/1920 και του άρθρου 14 του Π.Δ. 226/1992 τα παρακάτω πλεονεκτήματα:

- Ο έλεγχος διαχείρισης Α.Ε. ανατίθεται υποχρεωτικά σε Ορκωτούς ελεγκτές εφόσον η ελεγχόμενη εταιρεία έχει τακτικό ελεγκτή από το Σ.Ο.Λ. (άρθρο 40 α έως 40 ε του Κ.Ν. 2190/1920)
- Οι επιχειρήσεις που υπόκεινται σε υποχρεωτικό ή προαιρετικό έλεγχο από ορκωτό, εκ του οποίου έχει εκδοθεί πιστοποιητικό καταβληθέντων αποδοχών του συνολικού της προσωπικού, απαλλάσσονται εν συνεχεία από οποιοδήποτε έλεγχο από μέρους ασφαλιστικών οργανισμών.
- Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προκειμένου να προσδιορίσει τη φορολογική υποχρέωση των Α.Ε. μπορεί να αρκестεί αποκλειστικά στο εκδιδόμενο από τον ορκωτό ελεγκτή πιστοποιητικό ελέγχου, εφόσον σε αυτό αναφέρεται ρητά ότι εκδίδεται για

φορολογικούς λόγους και ότι κατά τον έλεγχο ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Στη συνέχεια, παρατίθεται το άρθρο 20 του Νόμου 3693/2008²¹, ο οποίος είναι αποτέλεσμα της συμμόρφωσης της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK.

«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.

²¹ http://www.taxheaven.gr/show_law.php?id=7154

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 περιγράφει 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:

α) θέματα που αναφέρονται στους κινδύνους και τα πρόσφορα μέτρα των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος Άρθρου,

β) καταστάσεις κατά τις οποίες τεκμαίρεται η υπονόμηση της ανεξαρτησίας,

γ) 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».

Διαπιστώνεται λοιπόν ότι το ζήτημα της ανεξαρτησίας είναι τέτοιας σημαντικότητας, που ωθεί διεθνείς οργανισμούς αλλά και μεμονωμένα κράτη να θεσπίσουν νόμους για την προάσπιση αυτής.

5.4 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Σύμφωνα με το AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) η γλώσσα της έκθεσης ελέγχου είναι προορισμένη να ανακοινώνει στους αναγνώστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τυποποιημένο τρόπο, ποιες χρηματοοικονομικές πληροφορίες ελέγχθηκαν, την κατανομή της ευθύνης ανάμεσα στη διοίκηση και τον ελεγκτή για την προετοιμασία της χρηματοοικονομικής πληροφορίας, τη γνώμη του ελεγκτή όσον αφορά στην τίμια παρουσίαση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και, αν είναι αναγκαίο, τους λόγους που δεν εκφράζεται μία τυπική ανεπιφύλακτη γνώμη. Αν οι ελεγκτές διαπιστώσουν ότι οι μάνατζερ της ελεγχόμενης εταιρείας έχουν χρησιμοποιήσει την εχεμύθεια τους για να διαστρεβλώσουν την οικονομική κατάσταση ή απόδοση της εταιρείας και οι μάνατζερ αρνηθούν να εφαρμόσουν τις προσαρμογές του ελεγκτή, τότε ο ελεγκτής υποχρεούται να εκδώσει μία τροποποίηση ή αποποίηση της γνώμης του. Μία τροποποιημένη γνωμοδότηση σηματοδοτεί ότι υπάρχει μία αδικαιολόγητη απομάκρυνση από τα GAAP (General Accepted Accounting Principles), ανεπαρκής αποκάλυψη, ή ένα περιορισμένο πεδίο. Η αποποίηση της γνώμης δείχνει ότι ο ελεγκτής είτε στερείται ανεξαρτησίας είτε αδυνατεί να συγκεντρώσει επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για να διαμορφώσει μία γνώμη. Ο Butler και οι συνεργάτες του αναφέρουν ότι περίπου το 18% των απόψεων ελεγκτών που δημοσιεύθηκαν κατά το διάστημα 1994-1999 για την οικονομική κατάσταση των εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιρειών στις Η.Π.Α., είναι τροποποιημένες γνώμες. Μία εισηγμένη εταιρεία δεν μπορεί να δημοσιεύσει αποποίηση γνωμοδότησης χωρίς να διαγραφεί. Η ακαδημαϊκή έρευνα αποδεικνύει ότι η τροποποίηση γνωμοδότησης ενός ελεγκτή επηρεάζει την αντίληψη των επενδυτών σχετικά με την αξία της ελεγχόμενης εταιρείας, τεκμηριώνοντας ότι η τιμή των μετοχών της εταιρείας μειώνεται με την πάροδο του χρόνου και ότι οι εταιρεία δέχεται μη τυποποιημένη γνωμοδότηση από τον ελεγκτή. Επιπροσθέτως, άλλοι ενδιαφερόμενοι, όπως πιστωτικοί οργανισμοί, φορολογικές αρχές, κρατικές υπηρεσίες, εργαζόμενοι και προμηθευτές, εξαρτώνται από την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως παρουσιάζονται στην έκθεση ελέγχου, δίνοντας έμφαση στην σπουδαιότητα του ελέγχου σε μια αγορά μετοχών που λειτουργεί ικανοποιητικά.

Η σύμβαση για την παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών είναι διαφορετική από τις υπόλοιπες συμφωνίες παροχής εξειδικευμένων υπηρεσιών, όπου ο ένας συμβαλλόμενος προσλαμβάνει έναν ειδικό για να παρέχει μία υπηρεσία. Η συμφωνία παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών είναι

μοναδική διότι ο ελεγκτής προσλαμβάνεται και αμείβεται από την εταιρεία την οποία αξιολογεί και για την οποία δημοσιεύει την γνωμοδότησή του. Στο παρελθόν, για πρακτικούς λόγους, η ανώτατη διοίκηση διαπραγματεύονταν την αμοιβή του ελεγκτή και προσλάμβανε τον ελεγκτή (έπειτα, με την καθιέρωση του νόμου Sarbanes – Oxley, κάθε εισηγμένη στο χρηματιστήριο εταιρεία έχει επιτροπή ελέγχου που έχει την αποκλειστική ευθύνη προσδιορισμού του ελεγκτή και της αμοιβής του). Βέβαια, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η ανώτατη διοίκηση είναι η τελική υπεύθυνη για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τις οποίες ο ελεγκτής δημοσιεύει την γνωμοδότησή του. Επομένως είναι προφανές ότι η συμφωνία ελέγχου στηρίζεται στην παροιμία σύμφωνα με την οποία «το σκυλί δεν δαγκώνει το χέρι που το ταΐζει» και η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι μια πρόκληση.

Σε περιπτώσεις όπου είναι αναμφισβήτητη η αντικειμενική εφαρμογή των Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Προτύπων (GAAP), κάθε παραβίαση των Προτύπων αυτών αποτελεί δόλια αναφορά καθώς και απάτη κατά τον έλεγχο αν αυτή δεν αναφερθεί από τον ελεγκτή. Οι Magee και Tseng (1990) διατείνονται ότι οι σημαντικές υποθέσεις που αφορούν θέματα ανεξαρτησίας περιστρέφονται γύρω από ζητήματα επαγγελματικής κρίσης παρά τις ρυθμίσεις οι οποίες ενδεχομένως να παραβιάζονται. Από αυτήν την άποψη προκύπτει ότι οι διοικούντες μπορούν να παράγουν μεροληπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις χωρίς να διαπράττουν εκθέσεις απάτης και οι ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί κατά την απόφασή τους για το κατά πόσο η διοίκηση εκμεταλλεύτηκε την εχεμύθειά τους, η οποία διασφαλίζεται και από τα GAAP, για την παραγωγή χρηματοοικονομικών καταστάσεων που εξυπηρετούν τα συμφέροντά της.

Υπάρχουν επαγγελματικά πρότυπα ηθικής, καθώς και νομικοί κίνδυνοι που παρέχουν κίνητρα στους ελεγκτές να υπηρετούν το κοινό συμφέρον όντας αντικειμενικοί και ενεργώντας με ακεραιότητα. Ωστόσο, το κίνητρο για την παραβίαση της ανεξαρτησίας τους και την μη διατύπωση ένστασης, πηγάζει από την επιθυμία τους να ικανοποιήσουν τους πελάτες τους ώστε να διατηρήσουν τον οικονομικό τους δεσμό με αυτούς. Κατά τον De Angelo (1981), όσο μεγαλύτερο είναι το οικονομικό δέσιμο του ελεγκτή με τον πελάτη του, τόσο το κίνητρο για παραβίαση της ανεξαρτησίας του αυξάνεται.

5.5 Η ΠΑΡΟΧΗ ΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΚΑΙ Η ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Είναι σημαντικό να αναφερθεί το ζήτημα των υπηρεσιών που παρέχονται από τις ελεγκτικές εταιρείες, το οποίο είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με την ανεξαρτησία. Ένας λογιστής γίνεται ορκωτός ελεγκτής για να ενασχοληθεί με υπηρεσίες επιβεβαίωσης, ήτοι να διενεργήσει ελέγχους. Μόνο ένας ορκωτός ελεγκτής λογιστής με άδεια μπορεί να υπογράψει μία έκθεση ελέγχου. Το να είναι κάποιος ορκωτός ελεγκτής λογιστής σχετίζεται επίσης με την παροχή φορολογικών υπηρεσιών αν και ένας προπαρασκευαστής φόρων, σε αντίθεση με τον ελεγκτή, δεν χρειάζεται να κατέχει άδεια για να ασκήσει ελεγκτική λογιστική. Καθώς η ζήτηση για εξειδικευμένες υπηρεσίες αυξήθηκε στα τέλη του 20^{ου} αιώνα, οι ελεγκτικές εταιρείες διεύρυναν την έκταση των υπηρεσιών που προσφέρουν (εταιρικός και ατομικός σχεδιασμός, ανάθεση εσωτερικών ελέγχων και συμβουλές που σχετίζονται με συγχωνεύσεις και εξαγορές, πληροφοριακά συστήματα και διαχείριση ανθρώπινου δυναμικού). Την τελευταία δεκαετία, η αναλογία των εισοδημάτων των μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών που προέρχονται από παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών αυξήθηκε από 12% σε 32% (Public Oversight Board 2000), υποδηλώνοντας ότι ο οικονομικός δεσμός μεταξύ των ελεγκτών και των πελατών τους ενισχύθηκε κατά αυτήν την περίοδο, καθώς οι ελεγκτές παρέχουν περισσότερες συμβουλευτικές υπηρεσίες στους πελάτες τους.

Η ανησυχία ωστόσο ότι η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών επηρεάζει την ανεξαρτησία των ελεγκτών, υποκρύπτεται στις κεφαλαιαγορές από το 1957, όταν επισημάνθηκε στην ετήσια αναφορά της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς ότι το εύρος υπηρεσιών των ελεγκτικών εταιρειών απείλησε δυνητικά την ανεξαρτησία μεταξύ των ελεγχόμενων εταιρειών και των ελεγκτών. Τα προηγούμενα 40 χρόνια πολυάριθμες επιτροπές, συμβούλια και επαγγελματικοί οργανισμοί μελέτησαν και σχολίασαν τους κινδύνους που σχετίζονται με την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών στους πελάτες τους. Για παράδειγμα, το 1967 οι Mautz και Sharaf δημοσίευσαν μία μελέτη στην οποία ισχυρίστηκαν ότι η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών (φορολογικών και συμβουλευτικών) έβλαπτε την ανεξαρτησία των ελεγκτών.

Το πρώτο κύμα της ακαδημαϊκής έρευνας σχετικά με την επιρροή των παρεχόμενων μη ελεγκτικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία των ελεγκτών ξεκίνησε το 1978 όταν δημοσιεύθηκαν στις Η.Π.Α. πληροφορίες αμοιβών μη ελεγκτικών υπηρεσιών, λόγω αλλαγής των απαιτήσεων της επιτροπής κεφαλαιαγοράς. Το 1978, η επιτροπή κεφαλαιαγοράς απαίτησε από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να αποκαλύπτουν στις ετήσιες οικονομικές τους

αναφορές την αμοιβή που κατέβαλαν στις ελεγκτικές εταιρείες για παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών ως ποσοστό του συνόλου της αμοιβής αυτών, και κατά πόσο η επιτροπή ελέγχου ή η διοίκηση της εταιρείας ενέκρινε τις υπηρεσίες και συνυπολόγισε την πιθανή επιρροή στην ανεξαρτησία .

Ο Beck και οι συνεργάτες του το 1988 διερεύνησαν το ζήτημα της ανεξαρτησίας εξετάζοντας την διανομή θητείας των ελεγκτικών εταιρειών για συμφωνίες κατά τις οποίες εκτελούνται επαναλαμβανόμενες σε αντιπαράθεση με μη επαναλαμβανόμενες μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Διαπιστώθηκε ότι η ελεγκτική θητεία για εταιρείες με υψηλές επαναλαμβανόμενες μη ελεγκτικές υπηρεσίες είναι μεγαλύτερη κατά μέσο όρο και με μικρότερη διακύμανση από την ελεγκτική θητεία εταιρειών με χαμηλό επίπεδο επαναλαμβανόμενων μη ελεγκτικών εταιρειών. Επομένως, τα αποτελέσματα της εν λόγω έρευνας δείχνουν ότι η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών όντως αυξάνει τον οικονομικό δεσμό ελεγκτών και ελεγχόμενων. Άλλες έρευνες όπως των Palmorse²² το 1986 και του Simunic²³ το 1984, υποδηλώνουν ότι η συγχωνευμένη παροχή ελεγκτικών και μη ελεγκτικών υπηρεσιών αυξάνει τις οικονομικές αμοιβές, που δημιουργούν κίνητρα για τις ελεγκτικές εταιρείες να προσαρμόζουν την αντικειμενικότητά τους (π.χ. παραίτηση προσαρμογών ελέγχου) για τη διατήρηση των πελατών. Αντίθετα, το πόρισμα της έρευνας του Davis²⁴ και των συνεργατών του το 1993, ήταν ότι οι εταιρείες που δέχονται μη ελεγκτικές υπηρεσίες πληρώνουν υψηλότερη αμοιβή ελέγχου από τις εταιρείες που δεν δέχονται μη ελεγκτικές υπηρεσίες από τους ελεγκτές τους. Όμως αναφέρει επιπλέον ότι οι υψηλότερες αμοιβές σχετίζονται με αναλογικά μεγαλύτερη προσπάθεια κατά την ελεγκτική διαδικασία, δηλώνοντας ότι η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών προς τις ελεγχόμενες εταιρείες, δεν καταλήγει σε προσαρμογή της αντικειμενικότητας των ελεγκτών.

Οι Parkash και Venable²⁵ το 1993 και ο Firth²⁶ το 1997 μελέτησαν τα κίνητρα των εταιρειών να περιορίσουν την αγορά μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τους ελεγκτές τους. Σε γενικές γραμμές, αυτού του είδους η έρευνα υποθέτει ότι οι εταιρείες με μεγαλύτερα σχετικά έξοδα αντιπροσώπευσης εξαιτίας ασύμμετρων πληροφοριών, που γνωστοποιήθηκαν με εντολή της

²² Zoe-Vonna Palmorse. 1986. The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence. *Journal of Accounting Research* Vol. 24 No. 2 Autumn 1986 *Printed in U.S.A.* σελ. 405-406.

²³ Dana Simunic. 1984. Auditing, Consulting, and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*. Vol. 22 No. 2 Autumn 1984 *Printed in U.S.* σελ. 699-700.

²⁴ Larry R. Davis, David N. Ricchiutte, Greg Trompeter. 1993. Audit Effort, Audit Fees, and the Provision of Nonaudit Services to Audit Clients. *The Accounting Review* Vol. 68 No 1, σελ. 136.

²⁵ Mohinder Parkash, Carol F. Venable. 1993. Auditee Incentives for Auditor Independence: the Case of Nonaudit Services. *The Accounting Review* Vol. 68 No 1, σελ. 113-114

²⁶ Michael Firth. 1997. The Provision of Nonaudit Services by Accounting Firms to their Audit Clients. *Contemporary Accounting Research* (Summer), σελ. 19.

διαχείρισης ιδιοκτησίας, συγκέντρωση επενδύσεων και αύξηση αποδοτικότητας κεφαλαίων, έχουν κίνητρα να μειώσουν τη ζήτηση για μη ελεγκτικές υπηρεσίες και να βελτιώσουν με αυτό τον τρόπο την ανεξαρτησία του ελεγκτή τους. Οι Parkash και Venable ανέφεραν ότι τα έξοδα αντιπροσώπευσης σχετίζονται σημαντικά με τις επαναλαμβανόμενες μη ελεγκτικές υπηρεσίες αλλά δεν εξηγούν τις μη επαναλαμβανόμενες μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Ο Firth, χρησιμοποιώντας στοιχεία σχετικά με αμοιβές ελεγκτών από εταιρείες της Μεγάλης Βρετανίας, επίσης διαπίστωσε σημαντική σχέση μεταξύ των συμμετοχών των διευθυντών των βρετανικών εταιρειών, των μεγαλομετόχων, των οικονομικών μέτρων απελπισίας και των σχετικών μη ελεγκτικών υπηρεσιών που παρέχονται από τους ελεγκτές στις βρετανικές εταιρείες. Ωστόσο, σε μεταγενέστερη έρευνα στη Μεγ. Βρετανία, που διεξήγαγαν οι Hussey και Lan²⁷, τα αποτελέσματα της οποίας δημοσιεύτηκαν το 2001, φάνηκε η ευαισθησία των οικονομικών διευθυντών των εταιρειών της Αγγλίας σε ηθικά ζητήματα σχετικά με την ανεξαρτησία των εξωτερικών ελεγκτών. Από την εν λόγω έρευνα γίνεται αντιληπτό ότι οι οικονομικοί διευθυντές των εταιρειών αυτής της χώρας, δεν σκοπεύουν πάντα εσκεμμένα να υποσκάπτουν την ανεξαρτησία και να επηρεάζουν ανάρμοστα τον ρόλο των ελεγκτών. Επιπλέον, οι παραπάνω ερευνητές θεωρούν ότι όσες ελεγχόμενες εταιρείες χτίζουν καλές προσωπικές σχέσεις με τους εξωτερικούς τους ελεγκτές είναι ενήμερες των αντιλήψεων που ενδεχομένως να ανακύπτουν στο μυαλό τρίτων και για αυτό το λόγο, είναι πιο πιθανό να συμφωνήσουν με την εφαρμογή μηχανισμών που καθιστά την έννοια της ανεξαρτησίας πιο φανερή.

Το δεύτερο κύμα της ακαδημαϊκής έρευνας που διερευνά κατά πόσο η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών σχετίζεται με την παραβίαση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή σχολίασε το 2001 πότε οι αμοιβές για ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες έγιναν διαθέσιμες σαν αποτέλεσμα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς που απαίτησε από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να κοινοποιήσουν στις ετήσιες καταστάσεις τους τις αμοιβές που πλήρωσαν στους ελεγκτές. Ο Frankel και οι συνεργάτες του το 2002, χρησιμοποίησαν την σχέση μεταξύ αμοιβών ελεγκτικών εταιρειών και δύο μέτρων προκατειλημμένων οικονομικών αναφορών (τα διακριτικά δεδουλευμένα των εταιρειών και την πιθανότητα των εταιρειών να σημειώσουν κέρδη αναφοράς) για να συντάξουν συμπεράσματα για την ανεξαρτησία των ελεγκτών. Θεωρούν ότι τα αποτελέσματά τους παρέχουν πληροφορίες ότι οι εταιρείες που πληρώνουν υψηλές αμοιβές για μη ελεγκτικές υπηρεσίες σε σχέση με την συνολική αμοιβή συμμετέχουν στην παραβίαση

²⁷ Roger Hussey and George Lan. 2001. An examination of Auditor Independence Issues from the Perspectives of UK Finance Directors. *Journal of Business Ethics* 32, σελ. 176.

των οικονομικών τους αναφορών και επομένως η ανεξαρτησία των ελεγκτών προσαρμόζεται όταν οι πελάτες τους αγοράζουν μεγάλη αναλογία μη ελεγκτικών υπηρεσιών από αυτούς.

Αντίθετα, τα αποτελέσματα του Ashbaugh και των συνεργατών του (2003) υποδεικνύουν ότι τα αποτελέσματα του Frankel και των συνεργατών του είναι ευαίσθητα σε επιλογές σχεδιασμού έρευνας και δεν βρήκαν σημαντικά στοιχεία που να υποστηρίζουν τον ισχυρισμό ότι οι ελεγκτές παραβιάζουν την ανεξαρτησία τους στην περίπτωση που ο πελάτης τους αγοράσει από αυτούς σχετικά περισσότερες μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Τα ευρήματα του Ashbaugh και των συνεργατών του υποστηρίζονται και από στοιχεία των Chung και Kallapur (2003) που αποδεικνύουν ότι δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ μη κανονικών εσόδων και τον λόγο των αμοιβών πελατών προς το σύνολο της αμοιβής του ελέγχου.

Ένα άλλο είδος έρευνας που σχετίζεται με τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες είναι αυτό που εξετάζει την επιρροή των εισοδημάτων που προέρχονται από την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών και την πίεση που ασκούν οι ελεγχόμενοι πελάτες στους εξωτερικούς ελεγκτές ώστε να βασίζονται τις αποφάσεις τους στις εκθέσεις των εσωτερικών ελεγκτών. Μια τέτοια έρευνα διενήργησαν και οι Felix, Gramling και Maletta (2005)²⁸. Τα ευρήματά τους αποκαλύπτουν ότι όταν δεν παρέχονται σημαντικές μη ελεγκτικές υπηρεσίες στους ελεγχόμενους πελάτες, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και το επίπεδο συνεργασίας εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή επηρεάζει θετικά την εμπιστοσύνη του ορκωτού ελεγκτή στον εσωτερικό έλεγχο ώστε να διεξάγει την απόφασή του. Ωστόσο, όταν ο ελεγκτής παρέχει σημαντικές μη ελεγκτικές υπηρεσίες στον πελάτη του, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και το επίπεδο συνεργασίας εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή δεν επηρεάζει σημαντικά την εμπιστοσύνη του ελεγκτή για την έκβαση του πορίσματός του στον εσωτερικό έλεγχο. Επιπλέον, όταν παρέχονται σημαντικές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, η πίεση των πελατών προς τους ορκωτούς αυξάνει σημαντικά την εξάρτηση από τον εσωτερικό έλεγχο. Για αυτό, οι εξωτερικοί ελεγκτές φαίνονται να επηρεάζονται περισσότερο από την πίεση των πελατών τους και να ενδιαφέρονται λιγότερο για την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και τη συνεργασία με αυτόν, όταν οι αποφάσεις που λαμβάνουν για τους πελάτες τους (στους οποίους επίσης παρέχουν και σημαντικές μη ελεγκτικές υπηρεσίες), βασίζονται στον εσωτερικό έλεγχο.

Συνοψίζοντας, σύμφωνα με τους παραπάνω ερευνητές, δεν υπάρχουν πολλά ικανά αποδεικτικά στοιχεία που να δείχνουν ότι η παροχή των μη ελεγκτικών υπηρεσιών επηρεάζει αρνητικά την

²⁸ William L. Felix Jr, University of Arizona, Audrey a. Gramling, Georgia State University, Mario J. Maletta, Northeastern University. 2005. The Influence of Nonaudit Revenues and Client Pressure on External Auditors' Decisions to Rely on Internal Audit. *Contemporary Accounting Research* Vol. 22 No. 1 σελ. 31.

ανεξαρτησία. Οφείλουμε ωστόσο να σημειώσουμε ότι αυτές οι έρευνες δεν περιλαμβάνουν επαρκή εμπειρική έρευνα. Επίσης, είναι σημαντικό να ανατρέξουμε στην έννοια της ανεξαρτησίας. Οι ελεγκτές οφείλουν να είναι ανεξάρτητοι αλλά και να φαίνονται ότι είναι. Οι εν λόγω έρευνες αναφέρονται στην ανεξαρτησία στην πραγματικότητα, π.χ. παρέχουν κάποια στοιχεία παραβίασης αυτής. Στην έκταση στην οποία οι συμμετέχοντες στην αγορά καθώς και άλλοι μέτοχοι, έχουν αντιληφθεί ότι η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τους ελεγκτές απειλεί την ανεξαρτησία αυτών, η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών βλάπτει την ανεξαρτησία των ελεγκτών και στο φαίνεσθαι.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Συνοψίζοντας, υπάρχει προσπάθεια υπεράσπισης της ηθικής συνείδησης και ειδικότερα της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας των ελεγκτών μέσω ρυθμίσεων και κανονισμών των ελεγκτικών ινστιτούτων. Ωστόσο, η ηθική των ορκωτών ελεγκτών γενικά και η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα αυτών ειδικά πλήττεται στην προσπάθειά τους να διατηρήσουν τις πελατειακές τους σχέσεις σε άριστο επίπεδο και επίσης της κερδοφορίας τους. Εξάλλου, ένας από τους λόγους παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών στις ελεγχόμενες εταιρείες από τη μεριά των ελεγκτικών υπηρεσιών είναι και η αύξηση των εσόδων της.

Ένα από τα συμπεράσματα που μπορεί κανείς να εξάγει από τη συνολική θεώρηση της ανάλυσης της παρούσας εργασίας, είναι ότι η συσσώρευση χρηματικών πόρων και η παράβλεψη της υπευθυνότητας των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, οδηγεί στη συμμόρφωση με μια νοοτροπία κατά την οποία δεν υπάρχουν ηθικώς κυβερνώμενες επιχειρήσεις. Όταν η συλλογή πλούτου είναι ο πρωταρχικός σκοπός, το μοναδικό όριο σε αυτήν την δραστηριότητα είναι ο νόμος και σπαταλιέται ενέργεια για την εύρεση “τρυπών” του νόμου ώστε να επιτραπεί η συσσώρευση ακόμα περισσότερων χρημάτων. Αυτή η συμπεριφορά οδηγεί σε νοοτροπία συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις και τις επιθυμίες των ελεγχόμενων εταιρειών. Με απύουσα την αίσθηση ηθικής ευθύνης, το μοναδικό εμπόδιο απέναντι στον συσσωρευτή πλούτου είναι οι κυρώσεις του νόμου, από τη στιγμή που ο διεφθαρμένος ελεγκτής θεωρεί ότι δεν υπάρχει όριο στο τι είναι επιτρεπτό εκτός από τον νόμο.

Το να είναι ένας ελεγκτής λογιστής απλά κάτοχος υλικού πλούτου συνεπάγεται ότι ξεχνά την πρωταρχική του ευθύνη που προστάζεται από τον σκοπό του. Όταν ο υπέρογκος πλούτος άρχισε να τον καθοδηγεί, ο Πρωταγόρας ξέχασε ότι ο σκοπός του είναι η διδασκαλία. Ομοίως, όταν η επιδίωξη πλούτου, οι προμήθειες και τα δικαιώματα είναι ο κύριος σκοπός μιας λογιστικής εταιρείας, αυτή η εταιρεία λησμονεί τις ευθύνες της και την αποστολή της και προσπαθεί απλά και μόνο να μεγιστοποιήσει το κέρδος της και άρα να παραμερίσει την ηθική και τις αξίες του ελεγκτικού επαγγέλματος. Όταν η συσσώρευση πλούτου είναι ο μοναδικός οδηγός ακολουθεί αναπόφευκτα η έλλειψη ηθικής ευθύνης.

Έχουν γίνει προσπάθειες στην ακαδημαϊκή κοινότητα να αποδειχθεί ότι στο βαθμό που η συγκαταβατικότητα ή διάθεση του συσσωρευτή πλούτου διεισδύει ή διαπερνά ένα άτομο ή εταιρεία, το άτομο αυτό ή η εταιρεία διαφθείρεται, διότι στο βαθμό αυτό χάνει την “ψυχή”

του, τον εξευγενισμένο σκοπό του. Η ηθική απαιτεί να έχουμε κατά νου τον ευγενή σκοπό προσφοράς υπηρεσιών στους άλλους. Οι διοικούντες πρέπει να είναι προσεκτικοί με τις ευθύνες τους προς τρίτους με το να κάνουν επικερδώς χρήσιμα προϊόντα. Οι ελεγκτές πρέπει να θυμούνται να είναι συμμορφωμένοι με τις ευθύνες τους απέναντι στο κοινό καλό με το να διασφαλίζουν την αντικειμενική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελεγχόμενων εταιρειών ώστε οι χρήστες αυτών να έχουν την πλήρη και ακριβή εικόνα τους. Επίσης, όσοι ασχολούνται με τις υποθέσεις μιας εταιρείας πρέπει να προσπαθούν για να ικανοποιούν οποιαδήποτε ευθύνη έχουν απέναντι στον κόσμο των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών. Η επιδίωξη τέτοιων έντιμων στόχων κάνει τη ζωή άξια να τη ζήσει κανείς.

Οι κυβερνήσεις ανά τον κόσμο έκαναν αξιόλογες προσπάθειες να αμβλύνουν ή και να εξαλείψουν το ζήτημα της έλλειψης ηθικής των ορκωτών ελεγκτών και της συμμόρφωση με τους κώδικες δεοντολογίας τους, μέσω της θέσπιση νόμων όπως των Sarbanes – Oxley στις Η.Π.Α. Με άλλα λόγια, ο νόμος Sarbanes – Oxley και όμοιοι αυτού, είναι η κρατική αντίδραση στα εταιρικά λογιστικά σκάνδαλα και την τεράστια αποτυχία των ελεγκτών να επιτελέσουν απρόσκοπτα το έργο τους. Όμως, πώς θα μπορούσε μια επιχείρηση να ακολουθήσει τους λογιστικούς κανόνες που θα μπορούσαν να την οδηγήσουν σε αποτυχία όπως στην περίπτωση της Enron; Το μήνυμα που προέρχεται από τον νόμο Sarbanes – Oxley είναι ξεκάθαρο. Το πνεύμα του νόμου πρέπει να ξεπερνά το γράμμα του νόμου. Γι αυτό το λόγο πρέπει να δοθεί έμφαση στη γνήσια εκμάθηση, που είναι το αποτέλεσμα επαρκούς επανάληψης. Η αντικειμενικότητα και ειλικρίνεια του ισολογισμού πρέπει να κυριαρχήσει στην ιδεολογία των φοιτητών λογιστικής και ελεγκτικής για να αναπτύξουν την ηθική δεοντολογία μέσα τους. Δεν χρειάζονται πολύπλοκές έρευνες για να αποδειχτεί αυτό. Δεν χρειάζεται επίσης να κοιτάξει ο φοιτητής παραπέρα από το βασικό λογιστικό μοντέλο, ήτοι τον ισολογισμό. Αφού οριστικοποιηθεί, ο ισολογισμός είναι το μοναδικό πραγματικό χρηματοοικονομικό αποδεικτικό στοιχείο, η αρχή και το τέλος.

Για να πειθαρχούν στους ηθικούς κανόνες της λογιστικής κρίσης, οι φοιτητές λογιστικής δεν πρέπει να αναπτύσσουν μία συμπεριφορά κατά την οποία να υπακούουν υπερβολικά στους κανόνες και στις ρυθμίσεις ώστε να ικανοποιήσουν τις αυξημένες ανάγκες της χρηματοοικονομικής αγοράς για χρήσιμες οικονομικές πληροφορίες. Επίσης, ο φοιτητής πρέπει να είναι προετοιμασμένος να αντιμετωπίσει δύσκολες αποφάσεις πριν τις συναντήσει πραγματικά κατά την εκτέλεση του καθήκοντός τους ως επαγγελματίας. Για να είναι αρκετά πειθαρχημένοι ώστε να “στέκονται γερά στα πόδια τους” ως επαγγελματίες, πρέπει να καταλάβουν γιατί πρέπει να “στέκονται στα πόδια τους”. Οι καθηγητές προσφέρουν κακές

υπηρεσίες στους φοιτητές τους αν το παραπάνω ερώτημα δεν επιλυθεί κατά τη διάρκεια των διαλέξεών τους. Πρέπει ξεκάθαρα να θιχτεί στην αίθουσα διδασκαλίας ότι υποκύπτοντας σε εξωτερικές πιέσεις και διασφαλίζοντας ψευδώς την ειλικρίνεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συνεπάγεται απελευθέρωση ενός αξεπέραστου κόστους προς τα μέλη τη κοινωνίας που βρίσκονται σε κατώτερη θέση από τους διοικούντες των επιχειρήσεων. Το λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα κατατάσσονται πρώτα σε αυτά που ασκούνται με ευγενή σκοπό και οι εκπαιδευτές έχουν το προνόμιο να μεταλαμπαδεύσουν τον ευγενή σκοπό αυτό στην επόμενη γενιά των ανερχόμενων ελεγκτών λογιστών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

A. ΒΙΒΛΙΑ

1. Καζαντζής Ι. Χρήστος. «Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια Συστηματική Προσέγγιση Εννοιών, Αρχών και Προτύπων». Εκδόσεις Business Plus A.E., Πειραιάς, 2006.
2. Κωνσταντίνος Καραμάνης. « Σύγχρονη Ελεγκτική. Θεωρία και Πρακτική Σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα». Εκδόσεις ΟΠΑ, Αθήνα, 2008.
3. Beasley, Buckless, Glover, Prawitt, Mark S., Frank A., Steven M., Douglas F. “Auditing Cases – An Interactive Learning Approach”. Pearson, Prentice Hall, 2006, Third Edition.
4. Carroll A. B. and A.K. Buchholtz. 2003. Business and Society: Ethics and Stakeholder Management. 4 (*South Western College Publishing, Cincinnati OH*)
5. McLean B. and P. Elkind. 2003. The Smartest Guys in the Room: The Amazing Rise and Scandalous Fall of Enron. *Penguin Books, London*.
6. Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly. “ Principles of External Auditing”. John Wiley and Sons, 2003, Second Edition.

B. ΑΡΘΡΑ

1. Paul W. Allen, Mississippi State University, Meridian. 2005. Principled Accounting Ethics Should Be Taught. *Journal of Accounting and Finance Research Vol. 13, No. 3*. Pp 41-53.
2. Hollis Ashbaugh. 2004. Ethical Issues Related to the Provision of Audit Services: Evidence from Academic Research. *Journal of Business Ethics* 52. Pp 143-148.
3. Butler M., A. Leone and M. Willenborg: An Empirical Analysis of the Auditor Reporting and its Association with Abnormal Accruals. *The Journal of Accounting and Economics*.
4. Cullinan C. 2004. Enron as a Symptom of Audit Process Breakdown: Can the Sarbanes – Oxley Act Cure the Disease? *Critical Perspectives on Accounting* 15(6/7), pp 853-864.
5. Larry R. Davis, David N. Ricchiutte, Greg Trompeter. 1993. Audit Effort, Audit Fees, and the Provision of Nonaudit Services to Audit Clients. *The Accounting Review Vol. 68 No 1*,pp 135-150.

6. Mark L. DeFond and Jere R. Francis. 2005. Audit Research after Sarbanes – Oxley. *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY* Vo. 24 Supplement. Pp 5-30
7. Ronald Duska. 2005. The Good Auditor – Sceptic or Wealth Accumulator? Ethical lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle. *Journal of Business Ethics* 57. Pp 17-29.
8. William L. Felix Jr, University of Arizona, Audrey a. Gramling, Georgia State University, Mario J. Maletta, Northeastern University. 2005. The Influence of Nonaudit Revenues and Client Pressure on External Auditors’ Decisions to Rely on Internal Audit. *Contemporary Accounting Research* Vol. 22 No. 1. Pp31-53.
9. Firth M. 1997. The Provision of Nonaudit Services by Accounting Firms to their Audit Clients. *Contemporary Accounting Research (Summer)*, pp 1-21.
10. Catherine Gowthrope, John Blake and Jack Dowds. 2002. Testing the Basis of Ethical Decision-Making: a Study of the New Zealand Auditing Profession. *Business Ethics: a European Review*. Pp 143-156.
11. Cecil L. Hill and Quinton Booker. 2007. State Accountancy Regulators’ Perceptions of Independence of External Auditors When Performing Internal Audit Activities for Nonpublic Clients. *Accounting Horizons* Vol. 21, No. 1. pp43-57.
12. De Angelo L. 1981. Auditor Independence, “Law Balling” and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics (August)*, pp 113-127.
13. Roger Hussey and George Lan. 2001. An examination of Auditor Independence Issues from the Perspectives of UK Finance Directors. *Journal of Business Ethics* 32. pp 169-178.
14. Venkataraman M. Iyer and Ann L. Watkins. 2008. Adoption of Sarbanes – Oxley Measures by Nonprofit Organizations: An Empirical Study. *Accounting Horizons* Vol. 22, No. 3 pp 255-277.
15. Jones S. K. and Hittelbeitel, K.M. 1995. Organasational Influence in a Model of the Moral Decision Process of Accountants. *Journal of Business Ethics*, 14, pp 417-431.
16. T. Libby and L. Thorne. 2007. The Development of a Measure of Auditor’s Virtue. *Journal of Business Ethics (2007)* 71, pp 89-99.
17. Roger D. Martin. 2007. Through the Ethics Looking Glass: Another View of World of Auditors and Ethics. *Journal of Business Ethics (2007)* 70, PP 5-14.
18. Don A. Moore (Carnegie Mellon University), Philip E. Tetlock (University of California, Berkeley) and Lloyd Tanlu (Harvard University). Conflicts of Interest and the Case of

- Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling. *Academy of Management Review Vol. 31 No. 1*, pp10-29.
19. Domingo Garcia – Marza. 2005. Trust and Dialogue: Theoretical Approaches to Ethics Auditing. *Journal of Business Ethics (2005) 57*, pp 209-219.
 20. Zoe-Vonna Palmorse. 1986. The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence. *Journal of Accounting Research Vol. 24 No. 2 Autumn 1986 Printed in U.S.A.*
 21. Parkash M. and C. Venable. 1993. Auditee Incentives for Auditor Independence: The Case of Non Audit Services. *The Accounting Review 69 (1)*, pp 113-133.
 22. Waymond Rodgers, Andres Guiral and Jose A. Gonzalo. 2009. Different Pathways that Suggest Whether Auditor’s Going Concern Opinions are Ethically Based. *Journal of Business Ethics (2009) 86*, pp 347-361.
 23. John Rosthorn. 2000. Business Ethics Auditing – More Than a Stakeholder’s Toy. *Journal of Business Ethics 27*, pp 9-19.
 24. David Satava, Cam Caldwell and Linda Richards. 2006. Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing. *Journal of Business Ethics (2006) 64*, pp 271-284.
 25. Dana Simunic. 1984. Auditing, Consulting, and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research. Vol. 22 No. 2 Autumn 1984 Printed in U.S.*

Γ. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΕΙΣ

1. <http://www.ifac.org>
2. <http://www.icao.on.ca>
3. <http://www.soxlaw.com>
4. http://www.taxheaven.gr/show_law.php?id=99
5. http://www.taxheaven.gr/show_law.php?id=7154

