ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:
«ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΚΑΙ ΑΓΓΛΟΣΑΞΟΝΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΤΟΥ ΟΡΚΩΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ-ΕΛΕΓΚΤΗ»

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ
ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ: ΖΕΥΓΑΡΑ ΣΤΕΦΑΝΙΑ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2006

Αφιερώνεται

στην οικογένειά μου
και
στη μνήμη της γιαγιάς μου

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Μέσα σε λίγες γραμμές θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινείς μου ευχαριστίες προς τα άτομα εκείνα που συνέβαλλαν στην επιτυχή ολοκλήρωση της παρούσας μεταπτυχιακής εργασίας μου.

Πρώτον, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή, κ. Ταχυνάκη Παναγιώτη που από την αρχή της διεκπεραίωσης της παρούσας εργασίας, παρακολούθησε με αμείωτο ενδιαφέρον την πορεία της. Οι κριτικές του παρατηρήσεις, οι σημαντικές του υποδείξεις και οι βελτιώσεις στις οποίες με προέτρεψε να προβώ, συνέβαλαν στην επιτυχή ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας, και

Δεύτερον, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου, για την ενθάρρυνση, την ηθική συμπαράσταση και για την οικονομική υποστήριξη που μου προσέφεραν κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής αποτελεί τον συνδετικό κρίκο μεταξύ αυτών που ασκούν τη διοίκηση της εταιρίας και διαχειρίζονται την εταιρική περιουσία (διευθύνοντες σύμβουλοι) και αυτών που βρίσκονται έξω από την εταιρία, όπως δανειστές, πελάτες, προμηθευτές, μελλοντικοί επενδυτές, κρατικές υπηρεσίες και οργανισμοί, κλπ., αλλά έχουν συμφέροντα στην εταιρία, ή χρειάζονται αξιόπιστες πληροφορίες γι'αυτήν. Για τον λόγο αυτόν, ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής πρέπει να απολαμβάνει προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία από τη διοίκηση των ελεγχόμενων ανωνύμων εταιριών. Με τον όρο ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή εννοούμε την ικανότητά του να δρά με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων.

Το ευρύτερο νομοθετικό πλαίσιο που διέπει το ελεγκτικό επάγγελμα και ειδικότερα αυτό που αφορά την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή διακρίνεται για τις συχνές αλλαγές, τροποποιήσεις και επαναπροσδιορισμούς των όρων λειτουργίας του, ενώ δεν λείπουν και αντιφατικές ρυθμίσεις. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η κριτική επισκόπηση και διερεύνηση του νομοθετικού πλαισίου του ελληνικού και αγγλοσαξονικού ελεγκτικού επαγγέλματος ως προς την ανεξαρτησία του ορκωτού λογιστή- ελεγκτή.

Το παρόν σύγγραμμα αναπτύσσεται σε πέντε κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο είναι εισαγωγικό και γίνεται μια αναφορά σε μερικές θεμελιώδεις «έννοιες» της ελεγκτικής. Επίσης παρουσιάζεται και μια σύντομη ιστορική αναδρομή του θεσμού της ελεγκτικής και τονίζεται η σημαντικότητα της ελεγκτικής ανεξαρτησίας τόσο για το ίδιο το ελεγκτικό επάγγελμα, όσο και για την ανάπτυξη της οικονομίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται η έννοια της ανεξαρτησίας του ορκωτού λογιστή-ελεγκτή και παρατίθεται ορισμένες θεωρητικές απόψεις και εμπειρικές έρευνες όσον αφορά τους παράγοντες που επηρεάζουν την ελεγκτική ανεξαρτησία. Στο τρίτο και κεφάλαιο γίνεται αναφορά στο ελληνικό κανονιστικό πλαίσιο και στο τέταρτο στο αγγλοσαξονικό κανονιστικό πλαίσιο του ελεγκτικού επαγγέλματος(κυρίως ως προς την ανεξαρτησία), ενώ στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται μια σύνοψη των βασικότερων εννοιών και διεξαγωγή ορισμένων συμπερασμάτων.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^{Ο} : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ 8

1.1 Εισαγωγή 8

1.2 Έννοια ορισμός και περιεχόμενο της ελεγκτικής 8

1.3 Ιστορική επισκόπηση της γένεσης και εδραίωσης του θεσμού του ελέγχου και γενικά της ελεγκτικής 10

1.4 Διακρίσεις στην ελεγκτική 12

1.5 Εξωτερικός ελεγκτής 15

1.6 Ελεγκτικά Πρότυπα 16

1.7 Η θεωρία και η φιλοσοφία του εξωτερικού ανεξάρτητου ελέγχου 17

2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^{ο} : ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ 19

2.1 Εισαγωγή 19

2.2 Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή 20

2.3 Οι παράγοντες που επηρεάζουν την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή 22

2.3.1 Παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών 23

2.3.2 Ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών 30

2.3.3 Η μακρόχρονη παραμονή ενός ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία (tenure)-θητεία των ελεγκτών 31

2.3.4 Μέγεθος ελεγκτικής εταιρίας 32

2.3.5 Μέγεθος ελεγκτικής αμοιβής 33

2.3.6 Επιτροπές ελέγχου 33

2.3.7 Προηγούμενη θητεία ελεγκτή ως μάνατζερ στις επιχειρήσεις 34

2.3.8 Νομικό πλαίσιο 34

2.4 Ανασκόπηση της Αμερικάνικης , Αγγλικής και Ελληνικής Βιβλιογραφίας μέσω ερευνών και εμπειρικών μελετών που εξετάζουν την επίδραση περισσότερων του ενός παραγόντων στην ανεξαρτησία των εξωτερικών ελεγκτών. 35

3 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^{ο} :ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ 43

3.1 Εισαγωγή 43

3.2 Ιστορική Αναδρομή και νομοθετικό πλαίσιο περιόδου 1920-1990 44

3.2.1 Ιστορική αναδρομή-Χρονική περίοδος 1920-1990 44

3.2.2 Νομοθετικό πλαίσιο:1920-1954 45

3.2.3 Νομοθετικό πλαίσιο: 1955-1990 46

3.3 Ιστορική αναδρομή και νομοθετικό πλαίσιο 1991-Σήμερα 51

3.3.1 Χρονική περίοδος 1991-Σήμερα 51

3.3.2 Νομοθετικό πλαίσιο: 1991- Σήμερα 57

4 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^{Ο}: ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΣΤΙΣ ΑΓΓΛΟΣΑΞΟΝΙΚΕΣ ΧΩΡΕΣ 62
4.1 Εισαγωγή 63
4.2 Κανονιστικό πλαίσιο Αμερικής 63
4.2.1 Ο ρόλος του AICPA 66
4.2.2 Υποχρεωτική εφαρμογή των κανόνων επαγγελματικής δεοντολογίας 67
4.2.3 Ο Ρόλος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (SEC) 69
4.2.4 Σύγκριση μεταξύ των κανόνων της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και του «Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας» του A.I.C.P.A 69
4.2.5 Sarbanes – Oxley Act 71
4.3 Ο ρόλος της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών(International Federation of Accountants-IFAC) 71
4.4 Κανονιστικό πλαίσιο Ηνωμένου Βασιλείου 71
4.4.1 Εταιρικοί Νόμοι 72
4.4.2 Ινστιτούτα Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας (ICAEW, ICAS και ICAI) 74
5 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^{ο} : ΣΥΝΟΨΗ- ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ 74
5.1 Ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία των ορκωτών 74
5.1.1 Ακεραιότητα 75
5.1.2 Αντικειμενικότητα 75
5.1.3 Ανεξαρτησία 76
5.2 Απειλές για την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία 77
5.3 Προσδιορισμός και αξιολόγηση ασφαλιστικών δικλείδων 79
5.4 Συμπεράσματα 81
6 Βιβλιογραφία 81

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^{Ο} : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

1.1 Εισαγωγή

Συνεχείς είναι οι εξελίξεις που παρατηρούνται σε μια σύγχρονη οικονομία .Η αύξηση του αριθμού των μεγάλων επιχειρήσεων και των πολύπλοκων οικονομικών οργανισμών ,ο συνεχώς διευρυνόμενος και ισχυροποιούμενος θεμιτός και αθέμιτος ανταγωνισμός ,η έντονη ανάπτυξη των οργανωμένων αγορών χρήματος και κεφαλαίου και η συνεχής διεύρυνση της τάξεως των επαγγελματιών στελεχών επιχειρήσεων είναι μερικά από τα πιο αξιοσημείωτα δείγματα των σύγχρονων οικονομικών εξελίξεων. Μέσα στην πολύπλοκη και ραγδαίως εξελισσόμενη σημερινή οικονομική πραγματικότητα, ο ρόλος του ελεγκτή αποκτά μια συνεχώς αυξανόμενη σημασία. Ο έλεγχος των μεγάλων οικονομικών μονάδων ,που συγκεντρώνουν συνήθως αξιόλογο πλούτο, ο οποίος είναι κτήμα ενός ευρύτερου φάσματος κοινωνικών τάξεων, καθίσταται σήμερα όλο και πιο επιτακτικός μιας και ο πειρασμός για ατασθαλίες, καταχρήσεις ,απόκρυψη στοιχείων και άλλες διαχειριστικές ανωμαλίες, προκειμένου να προσποριστούν διάφορα άτομα οικονομικά οφέλη, είναι μεγάλος .

Κύριος σκοπός του ελέγχου μιας επιχείρησης είναι η διαπίστωση περί της ορθής η μη παρουσίασης της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων δράσεως μιας οικονομικής μονάδας στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές αρχές λογιστικές αρχές (εξωτερικός έλεγχος), ή της λειτουργίας της μονάδας σύμφωνα με την προκαθορισμένη διοικητική πολιτική(εσωτερικός έλεγχος). Οι χρηματοοικονομικές ή οι λογιστικές πληροφορίες είναι χρήσιμες και οδηγούν στην ορθή λήψη αποφάσεων μόνο όταν είναι αξιόπιστες, σχετικές και ουσιώδεις και εδώ ακριβώς έγκειται η σημαντικότητα της ελεγκτικής, έργο της οποίας είναι η εξακρίβωση και η επαλήθευση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των κάθε είδους πληροφοριών που απορρέουν από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις .

1.2 Έννοια ορισμός και περιεχόμενο της ελεγκτικής

Η ελεγκτική είναι κλάδος της οικονομικής των επιχειρήσεων που πραγματεύεται τους γενικούς κανόνες, όρους και προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας. Ένας συνοπτικός και περιεκτικός ορισμός της Ελεγκτικής, θα μπορούσε να είναι ο εξής: «Ελεγκτική είναι το σύνολο των κανόνων, αρχών και ενεργειών, με βάση τις οποίες διενεργείται κάθε λογιστικό διαχειριστικός έλεγχος με σκοπό τη διατύπωση αιτιολογημένων συμπερασμάτων σχετικά με κάποια οικονομική διαχείριση»[1]. Ένας άλλος ορισμός που παρουσιάζεται στη σχετική βιβλιογραφία, είναι: «Ελεγκτική των επιχειρήσεων είναι σύνολο λογιστικών και οικονομικοτεχνικών ενεργειών, που έχουν ως σκοπό την εξακρίβωση θεμάτων αναγομένων στη συναλλακτική και λειτουργική δράση των επιχειρήσεων»

[1] Άγγελος Α. Τσακλάγκανος σελ.8

Η ελεγκτική εξετάζει, βασικά, τα εξής θέματα:

- Το αντικείμενο του ελέγχου, δηλαδή τι ελέγχεται ,γιατί είναι αναγκαίος ο έλεγχος και ποιοι σκοποί επιδιώκονται με τον έλεγχο .

Αντικείμενο του ελέγχου είναι ,κατά κανόνα ,η οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας ,όπως μπορεί να θεωρηθεί η έννοια περιουσία οποιουδήποτε φυσικού ή νομικού προσώπου από τρίτους που τη διαχειρίζονται. Η περιουσία πχ. ανώνυμης εταιρίας είναι ξένη περιουσία για όλους όσους τη διαχειρίζονται, η περιουσία ατομικής επιχείρησης είναι καταρχήν ιδιωτική όσον αφορά τον ιδιοκτήτη επιχειρηματία ,ξένη όμως για όλους τους υπαλλήλους ,με την διευκρίνιση όμως ότι και ο ιδιοκτήτης επιχειρηματίας είναι διαχειριστής ξένης περιουσίας απέναντι στις υποχρεώσεις της επιχείρησής του. Όμως για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος πρέπει να απεικονίζεται λογιστικώς η οικονομική διαχείριση. Κατά συνέπεια ο έλεγχος είναι συνυφασμένος με την ύπαρξη οικονομικής διαχείρισης ξένης περιουσίας απεικονιζόμενης λογιστικώς. Η λογιστική καταγράφει και παρακολουθεί τις πράξεις της οικονομικής διαχείρισης και η ελεγκτική τις ελέγχει .

Ο έλεγχος στην οικονομική διαχείριση ξένης περιουσίας είναι αναγκαίος για να αποφευχθούν λάθη και απάτες και θεωρείται απαραίτητο συμπλήρωμα κάθε οικονομικής διαχείρισης, ένα είδος ασφάλισης για τα λάθη, την κλοπή και την απάτη. Υποκειμενικά, ο σκοπός του ελέγχου για τον ελεγκτή είναι η διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με την ορθή ή μη παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεων της ελεγχόμενης μονάδας στις αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις γενικώς παραδεκτές λογιστικές αρχές. Σαν βασικοί σκοποί του ελέγχου είναι δυνατόν να αναφερθούν : (α) η πρόληψη ηθελημένων και αθέλητων λαθών, απατών κ.τ.λ. (προληπτικός έλεγχος), (β) η αποκάλυψη και η καταστολή ακούσιων ή εκούσιων σφαλμάτων, απατών κ.τ.λ. (κατασταλτικός έλεγχος), (γ) η πιστοποίηση, μετά από συστηματικό έλεγχο, της ακρίβειας και της αλήθειας των οικονομικών καταστάσεων, της πιστοληπτικής ικανότητας μιας επιχείρησης καθώς και της τρέχουσας (πραγματικής) εσωτερικής αξίας των μετοχών συγκεκριμένης ανώνυμης εταιρίας.

Ενδιαφερόμενοι για την διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου είναι βασικά: (α) αυτοί που διοικούν και διευθύνουν την εκάστοτε οικονομική μονάδα (οποιουδήποτε νομικού τύπου, μορφής, κλάδου κ.τ.λ.), (β) οι μέτοχοι και γενικά οι επενδυτές κεφαλαίων στην οικονομική μονάδα, (γ) οι πιστωτές και όλοι οι συναλλασσόμενοι, (δ) οι μέλλοντες επενδυτές και (ε) το κράτος

- Το υποκείμενο του ελέγχου (τον ελεγκτή),δηλαδή ,ποια πρόσωπα διενεργούν τον έλεγχο και ποια πρέπει να είναι τα προσόντα τους .

Υποκείμενο του ελέγχου είναι ο ελεγκτής, δηλαδή το πρόσωπο που διενεργεί τον έλεγχο. Ο ελεγκτής είναι το απαραίτητο όργανο για να εξασφαλιστεί ορθολογική οργάνωση, λειτουργία και ομαλή οικονομική διαχείριση στη δημόσια και ιδιωτική οικονομία, γι'αυτό και ο θεσμός του ελέγχου και το λειτούργημα του ελεγκτή έχουν καθιερωθεί από αρχαιοτάτους χρόνους. Ο ελεγκτής ανάλογα με την εξάρτησή του, οικονομική ή άλλη, από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα και τον ειδικότερο σκοπό που αποβλέπει το έργο του, διακρίνεται σε εσωτερικό (εσωτερικός έλεγχος) και εξωτερικό ελεγκτή (εξωτερικός έλεγχος).

- Τις ελεγκτικές διαδικασίες , δηλαδή την τεχνική του ελέγχου (πως διενεργείται ο έλεγχος κλπ)

Εδώ περιλαμβάνονται ο τρόπος και το πρόγραμμα σύμφωνα με το οποίο ο ελεγκτής εφαρμόζει τις τεχνικές και τις μεθόδους σε συγκεκριμένες φάσεις ενός ελέγχου και οι οποίες είναι αποτέλεσμα της κριτικής επιλογής του ελεγκτή.

1.3 Ιστορική επισκόπηση της γένεσης και εδραίωσης του θεσμού του ελέγχου και γενικά της ελεγκτικής

Είναι προφανές ότι ο έλεγχος και η διαφάνεια της διαχείρισης οικονομικών πόρων, από άτομα διαφορετικά από τους ιδιοκτήτες αυτών, καθώς και η αποτελεσματική οικονομική εκμετάλλευση αυτών, έχει, και πάντοτε είχε, σημασία στη διαδικασία λήψης σχετικών με τους πόρους αυτούς αποφάσεων. Η ανάπτυξη, όμως της ελεγκτικής ως ξεχωριστού επαγγελματικού κλάδου στα πλαίσια της οικονομικής και εμπορικής δραστηριότητας του ανθρώπου, έγινε μόνο όταν και αφού η λογιστική ανέλαβε -με την οργάνωση και την ανάπτυξή της- η ίδια σημαντικό ρόλο και ευθύνη στην μεγάλη οικονομική (καπιταλισμός) και ευρύτερη κοινωνική εξέλιξη του ανθρώπου μετά το Μεσαίωνα και ιδιαίτερα στις αγγλοσαξονικές χώρες.

Δείγματα, όμως, ελέγχου υπάρχουν και πολύ πριν το Μεσαίωνα. Η αναγκαιότητα της επισκόπησης των καθημερινών οικονομικών συναλλαγών και η εξασφάλιση της διαφάνειας στη διαχείριση των δημοσίων χρημάτων φαίνεται ότι οδήγησαν στην αρχική θεσμοθέτηση του ελέγχου. Τα πρώτα ίχνη για την ύπαρξη λογιστών και ελεγκτών βρίσκονται στους αρχαίους χρόνους. Στους Νινευίτες της Βαβυλώνας γύρω στα 3000 π.χ υπήρχαν εμπορικοί νόμοι και λογιστικές εκθέσεις. Ο τότε «γραμματέας» που σημείωνε πάνω σε πλάκες τις συναλλαγές και τις νομιμοποιούσε με την υπογραφή του, ήταν ο «πραγματογνώμων – λογιστής» ή όπως θα λέγαμε σήμερα ο «ορκωτός ελεγκτής –λογιστής».

Στην αρχαία Αίγυπτο, όπου οι συγκομιδές ήταν η κυριότερη φορολογητέα ύλη για τους Φαραώ και το μεγαλύτερο πρόβλημα τους ήταν ο έλεγχος των συγκομιδών, το Κράτος δημιούργησε τους «επιστάτες» για τα σιτηρά. Αυτοί οι ελεγκτές ήταν λειτουργοί που έφταναν στα υψηλότερα αξιώματα του κράτους. Εκπαιδεύονταν στους ναούς, κατέγραφαν τις εισαγωγές και τις εξαγωγές σιτηρών που επισήμαιναν διάφοροι κήρυκες και απολάμβαναν μεγάλες τιμές από τους Φαραώ.

Στην αρχαία Αθήνα, πριν από το 300 π.χ , είχε δημιουργηθεί το Συνέδριο των «Λογιστών» ως θεσμός για την επιτήρηση των οικονομικών του Κράτους. Οι λογιστές αυτοί έλεγχαν τους λογαριασμούς από τους δημόσιους ταμίες και οδηγούσαν στη δικαιοσύνη όσους παρανομούσαν. Πρόκειται, δηλαδή, για ένα σώμα ελεγκτών. Οι Αθηναίοι είχαν και ένα άλλο σώμα αναθεωρητών (ελεγκτών) από δέκα Αθηναίους Εφόρους που εκλέγονταν από το λαό (τον δήμο) και ονομάζονταν «εύθυνοι» με αρμοδιότητα μαζί με τους λογιστές, να ελέγχουν τους «λογαριασμούς διαχείρισης» των αρχόντων που αποχωρούσαν από το αξίωμά τους. Έτσι, οι άρχοντες όχι μόνο εκείνοι που είχαν διαχειριστεί δημόσιο χρήμα αλλά και οι υπόλοιποι , υπόκειντα σε διπλό έλεγχο .

Στην υπόλοιπη αρχαία Ελλάδα συναντάμε τους «εξεταστές», τους «Συνηγόρους», τους «Δοκιμαστήρας» (στην Αχαϊκή Συμπολιτεία), τους «Αρχησκόπους» (στη Φθιώτιδα), τους «Κατόπτους» (στη Βοιωτία) και τους «Απολόγους» (στη Θάσο), οι οποίοι ήταν επιφορτισμένοι με διάφορες ελεγκτικές αρμοδιότητες .

Στην αρχαία Ρώμη την εποχή των αυτοκρατόρων, ο έλεγχος των δημόσιων οικονομικών ανατέθηκε διαδοχικά στους «Υπάτους», τους «Κήνσορες», τους «Τιμητές» και τους «Ταμίες». Αυτοί ήταν υποχρεωμένοι να υποβάλλουν εκθέσεις στη Σύγκλητο για τη διαχείριση του Δημοσίου Χρήματος .

Για το Μεσαίωνα δεν υπάρχουν ενδιαφέροντα στοιχεία που να αφορούν την ελεγκτική. Γύρω στα τέλη του Μεσαίωνα – αρχές της Αναγέννησης, βρίσκουμε ίχνη ουσιαστικού ελέγχου στην πατρίδα της λογιστικής , την Ιταλία . Στις αρχές του 13ου αιώνα, η Πίζα είχε τον επίσημο ελεγκτή της.

Η πρώτη εμφάνιση του όρου «auditor» (ελεγκτής) πρωτοεμφανίζεται επίσημα στην Αγγλία και ανάγεται στο 1285 σε σχετικό διάταγμα του Εδουάρδου του Α'. Το διάταγμα αυτό όριζε ότι όλοι οι διαχειριστές του δημοσίου χρήματος θα ελέγχονται από τον «auditor». Στη Γαλλία, στα τέλη του 17ου αιώνα υπήρχε στο Ελεγκτικό Συνέδριο του Παρισιού ένας ελεγκτής με καθήκον την επαλήθευση όλων των λογαριασμών και υπολογαριασμών. Η πρώτη επίσημη «Ένωση Επαγγελματιών Ελεγκτών» εμφανίστηκε στη Βενετία το 1581 και είχε τον τίτλο «Coliegio dei Raxonati». Ήταν κρατικός θεσμός που απέκτησε γρήγορα μεγάλη επιρροή και ρύθμιζε με πολύ αυστηρό τρόπο τις δραστηριότητες των μελών του. Αργότερα εμφανίζονται τέτοιες ενώσεις και σε μερικές ακόμη ευρωπαϊκές χώρες καθώς και στις ΗΠΑ.

Στην Αγγλία από όπου ξεκίνησε ο νεότερος λογιστικός έλεγχος (Public Accountancy) και οι πρώτοι Ορκωτοί Λογιστές (Chartered Accountants) από τις αρχές ακόμη του 19ου αιώνα, ο λογιστικός έλεγχος από ειδικούς επαγγελματίες ελεγκτές απέκτησε μεγάλη σπουδαιότητα. Οι κρίσεις του 1825 και 1836 και η ανάπτυξη της βιομηχανίας το 19ο αιώνα βοήθησαν αποφασιστικά στην ανάπτυξη του επαγγέλματος. Μεγάλος αριθμός εταιριών άρχισε να ζητάει τις υπηρεσίες των ελεγκτών. Σταθμό επίσης στην ιστορία αυτών των ελεγκτών αποτέλεσε και ο νόμος για την συγχώνευση των σιδηροδρομικών εταιριών, του 1845, που όριζε ότι πρέπει κάθε χρόνο ο ισολογισμός τους να θεωρείται από τους ελεγκτές. Η περίοδος που ακολούθησε υπήρξε ο χρυσός αιώνας των ελεγκτών στην Αγγλία. Δύο ήταν, κατά βάση, οι λόγοι που βοήθησαν σ' αυτό: ο αυξανόμενος αριθμός των ελεγκτών των εταιριών που κατέφευγαν στις υπηρεσίες των ελεγκτών καθώς και ο αξιοσημείωτος τρόπος που αυτοί εκπλήρωναν την αποστολή τους. Βέβαια και διάφοροι αγγλικοί νόμοι ευνόησαν το επάγγελμα του «ελεγκτή». Δυστυχώς, λίγο αργότερα, μερικοί ελεγκτές που δεν ήταν τόσο επιστημονικά καταρτισμένοι αλλά και όσο ευσυνείδητοι χρειαζόταν, διέπραξαν σφάλματα και καταχρήσεις και για πολύ καιρό το επάγγελμα πέρασε σοβαρή κρίση. Ακριβώς την εποχή αυτή για να αντιμετωπισθεί η κρίση και να εξυψωθεί το επάγγελμα, άρχισαν να σχηματίζονται «ενώσεις επαγγελματιών ελεγκτών». Αρχικά δημιουργήθηκε στη Σκωτία η «Society of Accountants in Edinburg» (1854), που αργότερα επεκτάθηκε στο «Institute of Chartered Accountants in Scotland». Στην συνέχεια στην Αγγλία ιδρύθηκαν το «Institute of Chartered Accountants in England and Wales»(1880), η «Society of Incorporated Accountants and Auditors»(1885), η οποία το 1957 συγχωνεύθηκε με τις υπόλοιπες ενώσεις, το «Institute of Chartered Accountants in Ireland» και η «Association of Certified and Corporate Accountants».

Οι υπόλοιπες χώρες, νωρίτερα ή αργότερα, μιμήθηκαν τις επαγγελματικές οργανώσεις των Άγγλων που χρησίμευσαν σε πολλές από αυτές σαν πρότυπα. Στην Ελλάδα η αρχική μέριμνα για την ίδρυση οργανωμένου σώματος Ελεγκτών λήφθηκε αρχικά με τον νόμο 5076/1931. Τελικά η υλοποίηση των παραπάνω εξαγγελιών έγινε το 1955, οπότε με το Ν.Δ 3329/1955 ιδρύθηκε το «Σώμα Ορκωτών Λογιστών» (Σ.Ο.Λ). Σημαντικό βήμα εκσυγχρονισμού του επαγγέλματος και εναρμόνισής του με αυτά άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτέλεσε η ριζική αναδιοργάνωσή του με το νόμο 1969/1991 και η δημιουργία του «Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών»(Σ.Ο.Ε).

Σύμφωνα με τους αντικειμενικούς ερευνητές γέννησης, εξέλιξης και εδραίωσης του θεσμού των Ελεγκτών , αυτός υπήρξε προϊόν του συγκεκριμένου κοινωνικο-οικονομικού συστήματος, το οποίο κάθε φορά επικρατούσε. Κατά συνέπεια, η αυξητική πορεία των υποχρεώσεων και των αρμοδιοτήτων των Ελεγκτών ευθυγραμμίστηκε απόλυτα με τη διαχρονική τεχνο-οικονομική μετεξέλιξη του συστήματος αυτού.

1.4 Διακρίσεις στην ελεγκτική

Βασικά, το αντικείμενο του ελέγχου στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής ελεγκτικής είναι κατά κύριο λόγο ο τρόπος και η αξιοπιστία της μέτρησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μεγεθών που συνιστούν την εικόνα και το αποτέλεσμα μιας οικονομικής μονάδας. Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου, αλλά και ενός ολοκληρωμένου τέτοιου ελέγχου, μπορούν να ελεγχθούν επιμέρους λειτουργίες και συστήματα. Έτσι, η ελεγκτική ως λειτουργία στην ευρύτερη διοίκηση (ιδιωτική και κρατική) μιας κοινωνίας διακρίνεται σε : (α) Εξωτερική, ανεξάρτητη ελεγκτική (αυτός είναι και ο κλάδος , με τον οποίο θα ασχοληθούμε στην παρούσα εργασία), (β) Εσωτερική ελεγκτική και (γ) Κρατική ελεγκτική.

Εξωτερική ,ανεξάρτητη ελεγκτική:

Ο εξωτερικός έλεγχος είναι μια συστηματική εργασία που διενεργεί ένας ανεξάρτητος, ικανός και επαγγελματικά καταρτισμένος ελεγκτής. Με την εργασία αυτή, ο ελεγκτής προσπαθεί να συλλέξει και να αξιολογήσει αντικειμενικά εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα του επιτρέψουν να διαμορφώσει την κρίση του και να θεμελιώσει την επαγγελματική του γνώμη για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων. Σήμερα ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται από επαγγελματίες και ειδικά εκπαιδευμένους γι'αυτό λογιστές – ελεγκτές , που στην Ελλάδα αναφέρονται ως ορκωτοί ελεγκτές (ΣΟΕ), ενώ στις αγγλοσαξονικές χώρες αναφέρονται ως Certified Public Accountants ή Chartered Accountants (ορκωτοί λογιστές). Η μετονομασία αυτή των ορκωτών λογιστών σε ορκωτούς ελεγκτές έχει απασχολήσει κατά πολύ το σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον, δεδομένου ότι ο εξωτερικός έλεγχος σε διακεκριμένες περιστάσεις βασίζεται και στην λογιστική. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι όλες οι αγγλοσαξονικές χώρες διατηρούν τον όρο 'Λογιστές' στον τίτλο των διενεργούντων το αντίστοιχο επάγγελμα/θεσμό στις οικονομίες τους.

Ο εξωτερικός έλεγχος διενεργείται επί του λογιστικού, κυρίως, συστήματος μιας μονάδας, αλλά και επί των άλλων επιμέρους οργανωτικών συστημάτων, τα οποία μπορούν εμμέσως να επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του λογιστικού συστήματος, με την χρήση ελεγκτικών

standards αλλά και άλλων μεθόδων, τις οποίες θα κρίνει κατά περίπτωση αναγκαίες ο ελεγκτής. Τα διακριτικά χαρακτηριστικά του ανεξάρτητου, εξωτερικού ελέγχου είναι ότι έχει κύριο σκοπό να στηρίξει την από μέρους του ελεγκτή διαμόρφωση γνώμης αναφορικά με την ορθή ή μη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μεγεθών της ελεγχόμενης μονάδας στις ελεγχόμενες απ' αυτόν χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και, δεύτερον, ότι ο εξωτερικός ελεγκτής ουσιαστικά φέρει ευθύνη προς τους εκτός της ελεγχόμενης μονάδας ενδιαφερόμενους για την χρηματοοικονομική κατάσταση της εκάστοτε επιχείρησης καθώς και της αποτελεσματικότητας της.

Ο εξωτερικός έλεγχος ενδιαφέρει και απευθύνεται τόσο στους εργαζομένους μέσα στους κόλπους της εταιρίας όσο και στο υπόλοιπο συναλλακτικό κοινό. Πιο συγκεκριμένα ενδιαφέρονται:

1)Αυτοί που διοικούν και διευθύνουν την οικονομική μονάδα μιας και επιθυμούν να διασφαλισθούν ηθικά και νομικά από τον κίνδυνο να λογοδοτήσουν για λάθη, ατασθαλίες, παραλείψεις ή διαχειριστικές ανωμαλίες των υφισταμένων τους,

2)Οι μέτοχοι και όλοι όσοι επενδύουν κεφάλαια στην επιχείρηση, για να διασφαλίσουν τα βραχυχρόνια και μακροχρόνια συμφέροντά τους, μέσα από μια ομαλή πορεία της επιχείρησης, η οποία θα καθιστούσε δυνατή την μεγιστοποίηση των αποδοχών τους. Επιπρόσθετα, ο εξωτερικός έλεγχος θα καταδείξει την αποτελεσματικότητα της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας και την ανάγκη ή όχι πλαισίωσης των διοικούντων με την κατάλληλη τεχνοδομή,

3)Οι τράπεζες, οι πιστωτές και οι κάθε μορφής δανειστές της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί αν γίνεται συνετή και ορθολογική χρήση των κεφαλαίων που εμπιστεύθηκαν στην επιχείρηση, αν θα πρέπει να συνεχιστεί ή να διακοπεί η παροχή κεφαλαίων προς αυτή και αν διασφαλίζεται επαρκώς η προοπτική επιστροφής των παρεχόμενων κεφαλαίων με τον συμφωνημένο τόκο,

4)Οι κάθε λογής συναλλασσόμενοι με την επιχείρηση, για να συμφωνηθεί αν θα είναι επωφελής η συνέχιση των δοσοληψιών τους μ' αυτήν, αν θα περατωθούν αισίως διάφορες εκκρεμείς υποθέσεις τους και αν θα πρέπει να δώσουν πίστωση χρόνου και ευκαιριών σε περίπτωση που ανειλημμένες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς αυτούς δεν εκτελούνται προσωρινά,

5)Το εργατοϋπαλληλικό δυναμικό και το μέσο και ανώτερο προσωπικό της επιχείρησης. Αυτοί, ανάλογα με την εικόνα που θα παρουσιάσει ο εξωτερικός έλεγχος, μπορούν να σταθμίσουν κατά πόσο θα μπορούν να ταυτίζουν την μελλοντική τους επαγγελματική εξέλιξη με την συγκεκριμένη επιχείρηση στην οποία απασχολούνται. Έτσι, θα προσαρμόσουν ανάλογα τις οικονομικές τους διεκδικήσεις, θα κρίνουν κατά πόσο θα ικανοποιηθούν οι ανάγκες τους για κοινωνική καταξίωση και αυτοπραγμάτωση και θα ενεργοποιηθούν ανάλογα στα κέντρα λήψης αποφάσεων που τους αφορούν.

Επιπρόσθετα, η συνεχής ενοποίηση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων πολλών κλάδων σε μεγαλύτερους και πιο εύρωστους στους οικονομικούς σχηματισμούς είχε ως αποτέλεσμα τη συγκέντρωση τεράστιων ποσών κεφαλαίων στα χέρια μιας μικρής μειοψηφίας μετόχων, οι οποίοι διοικούν συνήθως τις μεγάλες επιχειρήσεις. Είναι φυσικό, λοιπόν, να είναι μεγάλος ο πειρασμός για καταχρήσεις και παράνομη ιδιοποίηση κεφαλαίων, που σε τελική ανάλυση ανήκουν στη μεγάλη μάζα των μετόχων. Μόνο ένας λεπτομερής και εμπεριστατωμένος

εξωτερικός έλεγχος μπορεί να σταθεί εμπόδιο στην απληστία πιθανών καταχραστών. Αλλά και το κράτος, με τη νομοθεσία τη νομοθεσία του και τη συστηματική τάση του για παρεμβατισμό στο χώρο δράσης της ιδιωτικής πρωτοβουλίας, ενδιαφέρεται έντονα για την ύπαρξη αξιόπιστου και κατατοπιστικού εξωτερικού ελέγχου. Έτσι θωρακίζει και προστατεύει τόσο τα ποικίλα συμφέροντά του από πιθανές παραμορφώσεις των ποικίλων λογιστικών στοιχείων, όσο και τα πολύπλευρα συμφέροντα των πολιτών του. Τέλος, στις ατομικές και μικρού μεγέθους επιχειρήσεις, η προσυπογραφή των στοιχείων τους από τον εξωτερικό έλεγχο αποτελεί το καλύτερο πιστοποιητικό εγκυρότητας και αξιοπιστίας προς το συναλλασσόμενο κοινό.

Εσωτερική ελεγκτική:

Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να οριστεί ως μια ξεχωριστή και ανεξάρτητη εσωτερική λειτουργία της επιχείρησης, η οποία είναι επιφορτισμένη με τον συνεχή έλεγχο και αξιολόγηση όλων των συστημάτων οργάνωσης και λειτουργίας της εκάστοτε οικονομικής μονάδας.

Μέσα στο σημερινό ευμετάβλητο και διαρκώς εξελισσόμενο επιχειρησιακό περιβάλλον, τα διευθύνοντα στελέχη, που επιφορτίζονται συνήθως με αυξημένες αρμοδιότητες, πρέπει να λαμβάνουν έγκαιρα τις αναγκαίες αποφάσεις που θα καθορίσουν τη μελλοντική πορεία της επιχείρησής τους. Η λήψη αυτών των κρίσιμων αποφάσεων προϋποθέτει την ορθολογική εκτίμηση όλων των αντικειμενικών δεδομένων της επιχείρησης στην κατάλληλη χρονική στιγμή. Υπό το πρίσμα, λοιπόν, της στάθμισης των εσωτερικών δυνατοτήτων της επιχείρησης, έχει μεγάλη σημασία ο εσωτερικός έλεγχος. Έτσι, μπορεί να χαραχθεί ασφαλέστερα η στρατηγική ανάπτυξης και επέκτασης της οικονομικής μονάδας. Ακόμα, με τον εσωτερικό έλεγχο, μπορούν να προληφθούν ή πιθανόν και να επανορθωθούν διαχειριστικές ή άλλου είδους ατασθαλίες, πριν αυτές δουν το φως της δημοσιότητας, πράγμα που θα είχε σοβαρές συνέπειες στην καλή φήμη της επιχείρησης. Επίσης, με την εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου είναι δυνατός ο ακριβοδίκαιος καταλογισμός των ευθυνών από τα ανώτατα διοικητικά κλιμάκια, αφού καμιά διαχειριστική πράξη και λογιστική καταχώρηση δεν επιτρέπεται να ολοκληρώνεται από έναν μόνο υπάλληλο, αλλά η εργασία κάθε υπαλλήλου πρέπει να συμπληρώνει οπωσδήποτε την εργασία ενός άλλου και να ελέγχεται από κάποιον τρίτο(εσωτερικός ελεγκτής).Έτσι, με τη χρήση του εσωτερικού ελέγχου και έπειτα από τις υποδείξεις του εσωτερικού ελεγκτή, μπορεί να επισημανθεί το κύκλωμα των υπαλλήλων που έχουν επωμισθεί τις ευθύνες κάθε μιας συγκεκριμένης πράξης. Με τον τρόπο αυτό θα απαλειφθούν ή, τουλάχιστον, θα μειωθούν σε μεγάλο βαθμό, οι εκδηλώσεις αναρμοδιότητας και ευθυνοφοβίας των υπαλλήλων, όταν θα απαιτηθούν οι ανάλογες εξηγήσεις.

Κρατική ελεγκτική:

Σ' αυτήν περιλαμβάνονται όλοι οι έλεγχοι που εξασκούν και διενεργούν διάφοροι κρατικοί και ημικρατικοί φορείς. Οι σημαντικότεροι έλεγχοι αυτού του είδους είναι ο φορολογικός έλεγχος που διενεργείται από την εφορία και αφορά στην αναζήτηση ή επαλήθευση του φορολογητέου εισοδήματος των υποκείμενων σε φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων, ο έλεγχος από την Τράπεζα της Ελλάδος που αφορά σε νομισματικά και

πιστωτικά θέματα, και ο έλεγχος από το Ελεγκτικό Συνέδριο του κράτους που αφορά στους λογαριασμούς στον δημόσιο τομέα, στον ειδικό λογαριασμό εγγυήσεων γεωργικών προϊόντων και στις δαπάνες που πραγματοποιούνται με ενίσχυση από πόρους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, καθώς και τους δήμους και τις κοινότητες.

Η κρατική ελεγκτική είναι συνήθως αρκετά πιο συνοπτική από την εξωτερική και διαφέρει απ' αυτή στο ότι δεν ακολουθεί γενικώς παραδεκτά λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα. Και οι δύο μορφές ελέγχου, όμως, αναζητούν τεκμήρια και προβαίνουν σε επαληθεύσεις μεγεθών και διαδικασιών.

1.5 Εξωτερικός ελεγκτής

Ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής, σταθμίζει «εκ των ένδον» τις συναλλαγές μιας οικονομικής μονάδας, ο εξωτερικός ελεγκτής προσφέρει τις υπηρεσίες του χωρίς να έχει συσχετισθεί ή εγκλιματιστεί με τα άτομα και τους παράγοντες που προσδιορίζουν τις δυνατότητες και τις αδυναμίες της επιχείρησης. Η έλλειψη κάθε είδους δεσμών με τους διοικούντες την οικονομική μονάδα και η αυτοτέλεια της δράσης του απέναντι στις επιδράσεις τους αποτελούν το καλύτερο πιστοποιητικό του κύρους και της ευρύτατης χρησιμότητας και ορθότητας των πορισμάτων του. Η διενέργεια αυστηρού, αντικειμενικού και επαρκώς τεκμηριωμένου ελέγχου μπορεί να προχωρήσει έτσι απρόσκοπτα, αφού είναι δύσκολο να περιοριστούν τα πεδία δράσης του εξωτερικού ελέγχου.

Στις περισσότερες οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες σήμερα ο εξωτερικός έλεγχος δεν θεωρείται πια ένα επάγγελμα, αλλά έχει αναχθεί στην περιωπή ενός λειτουργήματος, μιας και ο εξωτερικός ελεγκτής έχει πολλά και ποικίλα πεδία δράσης σε αντίθεση με τον εσωτερικό ελεγκτή, που η δράση του περιορίζεται μέσα στην επιχείρηση. Όσο αυξάνεται η πολυπλοκότητα των οικονομικών σχέσεων και κυριαρχούν τάσης συγκεντρωτισμού και γιγάντωσης των οικονομικών μονάδων, τόσο περισσότερο γίνεται αναγκαία η οργάνωση και συγκρότηση του εξωτερικού ελέγχου σε ανεξάρτητο λειτούργημα, με επαρκές και σαφώς οριοθετημένο θεσμικό πλαίσιο δράσης. Η διαύγεια στις οικονομικές συναλλαγές αποτελεί σήμερα καθολικό αίτημα για το σύνολο του παραγωγικού και διοικητικού δυναμικού των επιχειρήσεων, καθώς και των ευρύτερων στρωμάτων του κοινωνικού συνόλου. Η εξασφάλιση και πιστοποίηση αυτής της διαύγειας στις οικονομικές συναλλαγές ανεβάζει τη στάθμη των προσδοκιών και των απαιτήσεων των πελατών καθώς και των εξωτερικών ελεγκτών.

Στην πορεία των εργασιών της, κάθε επιχείρηση αναλαμβάνει διάφορες δεσμεύσεις και υποχρεώσεις προς τους τρίτους π.χ. μετόχους της, πιστωτές, εργαζόμενους, επενδυτικό και καταναλωτικό κοινό κ.ά. Για παράδειγμα, αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαχειριστεί κατά τρόπο αποδοτικό τα κεφάλαια που της εμπιστεύονται οι μέτοχοι και οι δανειστές, να παράγει προϊόντα και να προσφέρει υπηρεσίες που ικανοποιούν τις ανάγκες του κοινωνικού συνόλου και να λειτουργεί μέσα στα πλαίσια που ορίζουν οι σχετικοί νόμοι και τα συναλλακτικά ήθη και έθιμα. Οι τρίτοι επιζητούν να γνωρίζουν πόσο ικανοποιητική είναι η εκπλήρωση των υποχρεώσεων της κάθε επιχείρησης προς αυτούς. Για το λόγο αυτό, επιδιώκουν να έχουν τακτική και έγκυρη ενημέρωση σχετικά με την πορεία των εργασιών της αλλά και των προοπτικών της, πράγμα το οποίο επιτυγχάνεται μέσω των εκθέσεων ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών.

Στην πράξη, οι επιχειρήσεις ενημερώνουν τους τρίτους σε τακτά χρονικά διαστήματα, κυρίως μέσω των λογιστικών καταστάσεων. Αυτές οι καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα των εργασιών της, τις προοπτικές της, και την ικανότητα της να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις απέναντι στους τρίτους. Είναι, όμως αξιόπιστες οι πληροφορίες που περιέχουν οι λογιστικές καταστάσεις; Μήπως οι ισχυρισμοί της διοίκησης δεν είναι ειλικρινείς; Μήπως η επιχείρηση πέτυχε τους στόχους της θέτοντας σε κίνδυνο τις προοπτικές ανάπτυξής της ή ακόμη και τη δυνατότητα να επιβιώσει στο άμεσο μέλλον; Μήπως η βελτιωμένη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης είναι αποτέλεσμα παράνομων ενεργειών της; Μήπως η όλη λειτουργία της αντιβαίνει προς το κοινωνικό συμφέρον; Απάντηση σε όλα αυτά τα ερωτήματα καλείται να δώσει ο εξωτερικός ελεγκτής. Ο τελευταίος διενεργεί τον έλεγχο των λογιστικών καταστάσεων και εκφέρει γνώμη για τον βαθμό της αξιοπιστίας τους, για την ειλικρίνεια των ισχυρισμών των μελών της διοίκησης και για τις προοπτικές της επιχείρησης, προασπίζοντας, έτσι, τόσο την ίδια την επιχείρηση, όσο και τα συμφέροντα όλων των ενδιαφερόμενων μερών

Οι ικανότητες των ελεγκτών για να διεκπεραιώσουν το λεπτό έργο τους πρέπει να αντανακλούν τόσο στη δόμηση του χαρακτήρα και της προσωπικότητας τους, όσο και στη σφυρηλάτηση της επαγγελματικής τους οντότητας. Το ανεπανάληπτο και αψεγάδιαστο ήθος μαζί με την ακεραιότητα του χαρακτήρα, αποτελούν τα πρωταρχικά προσόντα για όλους τους εξωτερικούς ελεγκτές.

Η σπουδαιότητα του ρόλου του εξωτερικού ελεγκτή δεν μπορούσε να διαφύγει της προσοχής του νομοθέτη. Έτσι, στη χώρα μας οι μεγάλες ανώνυμες εταιρίες είναι υποχρεωμένες από το νόμο να υποβάλλουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σε τακτικό έλεγχο[2] από εξωτερικούς ελεγκτές. Ο ρόλος του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός σήμερα που καταργούνται τα σύνορα και οι φραγμοί στην κίνηση και την μεταφορά κεφαλαίων από τη μία χώρα στην άλλη. Έτσι, οι θετικές διαβεβαιώσεις του ελεγκτή για την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων επιτρέπουν, για παράδειγμα, στις ελληνικές επιχειρήσεις να αντλούν κεφάλαια από διεθνείς χρηματαγορές, να επεκτείνουν τις εξαγωγές τους σε αγορές άλλων χωρών, να συγχωνεύουν τις παραγωγικές τους δραστηριότητες με αυτές ξένων εταιριών κ.λ.π.

Από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι αυτή η ίδια η σπουδαιότητα της θέσης του ελεγκτή επιβάλλει όπως αυτός διαθέτει ιδιαίτερα προσόντα, υψηλό ήθος, και εξαίρετη επαγγελματική και επιστημονική κατάρτιση. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των προσόντων του εξαρτώνται από το οικονομικό, κοινωνικό και πολιτιστικό περιβάλλον της χώρας στην οποία ασκεί το επάγγελμά του ο εκάστοτε εξωτερικός ελεγκτής.

1.6 Ελεγκτικά Πρότυπα

Η εξέλιξη της ελεγκτικής στις χώρες όπου έχει πραγματικά αναπτυχθεί στηρίχθηκε εκτός των άλλων στη συνεχή βελτίωση και εκσυγχρονισμό των ελεγκτικών προτύπων. Ελεγκτικά πρότυπα είναι οι κανόνες, διαδικασίες και αρχές που αναφέρονται κυρίως στην ποιότητα της

[2] Με τον όρο τακτικό έλεγχο εννοούμε τον έλεγχο που:α)επεκτείνεται σε ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο και καλύπτει τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσης , και β) διενεργείται από ελεγκτές που διορίζονται μετά από απόφαση της γ.σ της ελεγχόμενης εταιρίας.

ελεγκτικής εργασίας και στην έκθεση ελέγχου.[3] Τα πρότυπα της ελεγκτικής αποτελούν τις βασικές κατευθυντήριες οδηγίες που πρέπει να ακολουθεί ο εξωτερικός ελεγκτής για να εξασφαλίσει την ορθολογικότητα και τη νομιμότητα του έργου του. Τα ελεγκτικά πρότυπα καταρτίζονται από επιτροπές των επαγγελματικών οργανώσεων των ελεγκτών κάθε χώρας, δημοσιεύονται για κριτική και παίρνουν την τελική τους μορφή, η οποία εγκρίνεται από τα αρμόδια όργανα των οργανώσεων αυτών. Έτσι, η ελεγκτική εργασία γίνεται από τα μέλη των επαγγελματικών οργανώσεων των ελεγκτών κατά τρόπο ομοιόμορφο και γνωστό σε όλους . Τα πρότυπα αυτά δεν επιβάλλονται με νόμους ή υπουργικές αποφάσεις αλλά γίνονται αποδεκτά και καταξιώνονται επειδή καλύπτουν πραγματικές ανάγκες. Η δε πετυχημένη εφαρμογή τους οφείλεται στο ότι είναι αξιόπιστα και προέρχονται από φορέα κοινής αποδοχής.

1.7 Η θεωρία και η φιλοσοφία του εξωτερικού ανεξάρτητου ελέγχου

Αντικείμενο του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή καθώς και σκοπός του εξωτερικού ελέγχου είναι η διαπίστωση της ορθότητας ή μη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συντάσσει η διοίκηση μιας επιχείρησης. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν στους χρήστες τους πολύ σημαντική πληροφόρηση και επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των επενδυτών, των δανειστών, του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου ή ακόμα και του κράτους. Έτσι, οφείλουν να παρουσιάζουν ένα όσο το δυνατόν πιο πραγματικό αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, όσο κι αν αυτό καθίσταται πολλές φορές αδύνατο λόγω των περιορισμών του σύγχρονου και δυναμικού οικονομικού περιβάλλοντος. Ο ρόλος του ορκωτού ελεγκτή είναι να πιστοποιήσει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν μια ακριβοδίκαιη εικόνα της κατάστασης της επιχείρησης και έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές. Η χειραφέτηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν είναι ένα καινούργιο φαινόμενο, μιας και ήδη από το 1920(Naser, 1993)οι έχοντες «συμφέρον» είχαν την τάση να παραποιούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το φαινόμενο αυτό εξηγείται με την θεωρία της αντιπροσώπευσης[4] και έγκειται στο γεγονός ότι υπάρχουν διαφορετικά συμφέροντα μεταξύ των μετόχων και της διοίκησης μιας εταιρίας.

Τα συμφέροντα των δύο αυτών μερών συχνά έρχονται σε σύγκρουση εξαιτίας της τάσης που έχει η διοίκηση να ωραιοποιεί το αποτέλεσμα ώστε να εξασφαλίσει επαγγελματική ασφάλεια (job security) και υψηλές απολαβές (bonus compensation) αλλά και εξαιτίας της επιθυμίας των μετόχων να αυξήσουν τον πλούτο τους και να διασφαλίσουν τα κεφάλαια τους. Ο ορκωτός ελεγκτής καλείται να επιτελέσει το έργο του ανεξάρτητου, εξωτερικού ελέγχου όχι μόνο για τους άμεσα ενδιαφερόμενους, τωρινούς ιδιοκτήτες, αλλά και τους μελλοντικούς, καθώς και για όλες τις άλλες κοινωνικές ομάδες που χρησιμοποιούν τις οικονομικές πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων και έχουν έμμεσο συμφέρον στην ορθολογική κατανομή των περιορισμένων πόρων της ομάδας/κοινωνίας της οποίας τυγχάνει να είναι μέλη. Με τον τρόπο αυτό προστατεύονται τα συμφέροντα όλων των ενδιαφερόμενων μερών (stakeholders) της επιχείρησης και κυρίως των μετόχων και πιστοποιείται η ορθότητα των

---

[3] Η έκθεση ελέγχου είναι το τελικό προϊόν της ελεγκτικής εργασίας, η οποία γίνεται με σκοπό να δοθεί η δυνατότητα στον ελεγκτή να κρίνει, να καταλήξει σε συμπέρασμα και να γνωματεύσει για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ελέγχει.

[4] Spyros Baralexis, ''Creative Accounting in small advancing countries'', *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, No.3,2004, pp440-461.

αποτελεσμάτων που παρουσιάζει η διοίκηση της επιχείρησης.[5]Αυτή η υποχρέωση του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή να προστατεύσει και να λειτουργήσει προς όφελος πολλών και διαφορετικών συμφερόντων είναι που γεννά την ανάγκη για την πλήρη ανεξαρτησία και την απόλυτη αμεροληψία του όταν διενεργεί τον έλεγχο μίας επιχείρησης.

Το στοιχείο της ανεξαρτησίας είναι πολύ σημαντικό(ίσως το σημαντικότερο) στην θεωρία του εξωτερικού ελέγχου, λόγω ακριβώς της ευθύνης την οποία οι εξωτερικοί(ορκωτοί) ελεγκτές αναλαμβάνουν έναντι τρίτων, αναφορικά με τις γνωματεύσεις που διατυπώνουν και υπογράφουν ως αντικειμενικοί κριτές, ανεξάρτητοι από εκείνους που είναι αρχικά υπεύθυνοι για την μέτρηση και την παρουσίαση των διαφόρων οικονομικών φαινομένων.

[5] Lavin David, "Perceptions of the Independence of the Auditor", *The accounting Review,* Vol.51, No.1, Jan.1976, pp41-50.

2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^{ο} : ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ

2.1 Εισαγωγή

Η πρωταρχική ευθύνη της αναφοράς των οικονομικών αποτελεσμάτων και της δημοσιοποίησής τους βρίσκεται στη διοίκηση της εκάστοτε εταιρίας. Καθώς όμως, οι εκτός εταιρίας έχοντες συμφέροντα χρειάζονται γι' αυτήν αξιόπιστες πληροφορίες, προκύπτει η ανάγκη της παρέμβασης του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή. Ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής αποτελεί τον συνδετικό κρίκο μεταξύ αυτών που ασκούν τη διοίκηση της εταιρίας και διαχειρίζονται την εταιρική περιουσία και αυτών που βρίσκονται έξω από την εταιρία, αλλά έχουν συμφέροντα στην εταιρία, ή χρειάζονται, γι' αυτήν, αξιόπιστες πληροφορίες. Ρόλος του αποτελεί η πιστοποίηση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ο έλεγχος της συμμόρφωσής τους με τα διεθνή πρότυπα [6].

Η σπουδαιότητα και η αξιοπιστία του εξωτερικού ελέγχου αποτελούν δημοφιλή θέματα συζήτησης, ιδιαίτερα μετά από την κατάρρευση μεγάλων οικονομικών κολοσσών όπως Enron, Worldcom κτλ. Σε όλα τα οικονομικά σκάνδαλα που διαδέχθηκαν το ένα μετά σε μια περίοδο μάλιστα οικονομικής ευφορίας, φάνηκε η ανικανότητα του εξωτερικού ελέγχου να εντοπίσει τα σημάδια διοικητικής κακοδιαχείρισης και οικονομικού δόλου. Άμεσο επακόλουθο αυτών των γεγονότων ήταν να προβούν οι κυβερνήσεις όλων των ανεπτυγμένων κρατών σε έκδοση αυστηρότερων κανόνων και ελεγκτικών προτύπων ως ασφαλιστικές δικλείδες για τη μελλοντική ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου. Στον ορίζοντα εμφανίστηκαν σημάδια αμφισβήτησης των ηθικών αξιών που πρέπει να διακρίνουν έναν ελεγκτή όπως ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα, ακεραιότητα χαρακτήρα, υπευθυνότητα και υψηλό επίπεδο εκπαίδευσης και ικανότητας. Η κακής ποιότητας ή ακόμη και η παντελής έλλειψη ανεξαρτησίας των ορκωτών[7] αποτελεί, σύμφωνα με την διεθνή βιβλιογραφία, την αιτία δημιουργίας των μεγαλύτερων οικονομικών σκανδάλων (Enron).[8] Οι έρευνες που κατά καιρούς πραγματοποιήθηκαν απέδειξαν ότι ο ορκωτός πρέπει να απολαμβάνει προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία από τη διοίκηση των ελεγχομένων ανωνύμων εταιριών, έτσι ώστε να επιτυγχάνει αυτονομία στον τρόπο δράσης του.[9] Το στοιχείο αυτό αποτελεί εγγύηση για την διενέργεια αντικειμενικού και ανεπηρέαστου ελέγχου, ώστε το έργο των εξωτερικών ελεγκτών να αποκτά αξιοπιστία και τα πορίσματα του ελέγχου να είναι ευρύτερα χρήσιμα.

---

[6] Sutton M, (1997), "Auditor Independence: The Challenge of Fact and Appearance", *Accounting Horizons*, Vol. 11, No.1, pp. 86- 91

[7] Ως ελεγκτής νοείται ο εξωτερικός ελεγκτής. Η αναφορά γίνεται στους ορκωτούς ελεγκτές ή ορκωτούς λογιστές ή, αλλιώς, ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές. Οποιαδήποτε διαφορετική προσέγγιση θα αναφέρεται ρητώς.

[8] Nur Barizah Abu Bakar , Abdul Rahim Abdul Rahman and Hafiz Majdi Abdul Rashid, (2005), "Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers'perceptions", Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 8, pp.804 -822

[9] Παναγιώτης Ταχυνάκης

2.2 *Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή*

Η ανεξαρτησία θεωρείται ο θεμέλιος λίθος, η ένδειξη της γνησιότητας του ελεγκτικού και λογιστικού επαγγέλματος και ένα από τα πολυτιμότερα στοιχεία του στη διασφάλιση των συμφερόντων της διοίκησης, των επενδυτών, των πιστωτών, καθώς επίσης και της κυβέρνησης. Επαγγελματικές οργανώσεις, όπως το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants –AICPA), το Καναδικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (Canadian Institute of Chartered Accountants), η Επιτροπή στο Cadbury του Ηνωμένου Βασιλείου και πολλές κυβερνητικές υπηρεσίες έχουν αποδώσει μεγάλη έμφαση στη σπουδαιότητα της ανεξαρτησίας αντιμετωπίζοντάς την ταυτόχρονα ως ένα ηθικό και επαγγελματικό ζήτημα, που απαιτεί προσαρμογή στον επαγγελματικό κώδικα δεοντολογίας. Οι Pany και Reckers (1983),τονίζουν ότι σαν ιδέα η ανεξαρτησία των ορκωτών πηγάζει από τον λόγο της ύπαρξης του ίδιου του ελέγχου. Σύμφωνα με αυτούς, οι αρχές που διέπουν το έργο του εξωτερικού ελεγκτή προέρχονται από την ανάγκη για παροχή αξιόπιστων πληροφοριών(χρηματοοικονομικών και μη) προς όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη. Οι Vanasco, Skousen και Santagato (1997) εξέφρασαν την άποψη, ότι οι περισσότερες χώρες θεωρούν την ανεξαρτησία όχι μόνο ως ένα νομικό αξίωμα, αλλά και ως ένα ηθικό ζήτημα, το οποίο καλούνται επιτακτικά να αντιμετωπίσουν.[10]

Το αμερικανικό ινστιτούτο πιστοποιημένων ορκωτών λογιστών AICPA(1997) προτείνει τον εξής ορισμό για την ανεξαρτησία: *«η απουσία συμφερόντων που δημιουργούν έναν απαράδεκτο κίνδυνο προκατάληψης και ο σεβασμός της ποιότητας και της συνάφειας των πληροφοριών που είναι το αντικείμενο της δέσμευσης του ελεγκτή»*. Αυτός ο ορισμός θέλει τις πληροφορίες να αναπτύσσονται και να παρέχονται χωρίς να υπάρχει προκατάληψη από τον ελεγκτή και χωρίς αυτός να λάβει άμεσα διοικητικές αποφάσεις[11].

Επαγγελματικοί λογιστικοί συνεταιρισμοί και αρκετοί κυβερνητικοί ρυθμιστικοί οργανισμοί σε ολόκληρο τον κόσμο αναγνωρίζουν την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή ως θέμα εξαιρετικά κρίσιμο, τόσο ηθικό όσο και επαγγελματικό. Η ανεξαρτησία είναι ηθικό θέμα στο βαθμό της επίδρασης της προσωπικότητας του ελεγκτή στην διενέργεια του έλεγχου. Όσον αφορά την επαγγελματική ανεξαρτησία του ελεγκτή εννοούμε *«την ικανότητα του να δρα με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων»*[12].

Κατά τους Sherer και Kent (1988), με τον όρο (επαγγελματική) ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή νοείται η ικανότητά του να δρα με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων. Οι Arens et al.(1999), ταύτισαν την ανεξαρτησία με την ικανότητα του ελεγκτή για την εξαγωγή αβίαστων συμπερασμάτων τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και μετά την ολοκλήρωση του. Οι Carey και Doherty (1966) επίσης, κατέληξαν σε τρεις ερμηνείες: Πρώτον, με την έννοια του να μην είναι ο ελεγκτής υφιστάμενος ή κατώτερος του πελάτη του, ανεξαρτησία σημαίνει τιμιότητα, ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και υπευθυνότητα από πλευράς του ελεγκτή. Δεύτερον, με την στενή έννοια, ανεξαρτησία σημαίνει αποφυγή κάθε σχέσης που είναι πιθανό, ακόμη και

---

[10] Rocco R.Vanasco, Clifford R.Skousen, L. Roger Santagato, "Auditor independence: an international perspective", *Managerial Auditing Journal*, 1997, 12/9, 498-505

[11] Kim Klarskov Jeppesen, "Reinventing auditing, redefining consulting and independence", *The European Accounting Review 1998*,7:3, 517-539

[12] Παναγιώτης Ταχυνάκης,

ασυνείδητα, να μειώσει την αντικειμενικότητά του ως ελεγκτή. Τρίτον, σημαίνει αποφυγή σχέσεων που σημαίνουν κατά τον κοινό παρατηρητή, μια σύγκρουση συμφερόντων.[13]

Αυτές οι τρεις φάσεις της ανεξαρτησίας αναγνωρίζονται από τους Carmichael και Sweiringa[14] ως εξής: (α) επαγγελματική ανεξαρτησία (professional independence), (β) ελεγκτική ανεξαρτησία (audit independence) και (γ) αντιληπτή ανεξαρτησία (perceived independence).

Σύμφωνα πάλι με τους Dykxhoorn και Sinning(1982), Gul και Tsui(1992), υπάρχουν μόνο δύο τύποι ανεξαρτησίας: η πραγματική (actual independence) και αυτή που γίνεται αντιληπτή(perceived independence)[15]. Η πραγματική ανεξαρτησία έχει να κάνει με την ιδιοσυγκρασία του εκάστοτε ελεγκτή και σχετίζεται με την ικανότητα του να καταλήγει σε αντικειμενικά και αβίαστα συμπεράσματα (Dykxhoorn και Sinning,1982). Αυτός ο τύπος ανεξαρτησίας σχετίζεται με την πνευματική στάση του ελεγκτή απέναντι σε ζητήματα της επαγγελματικής του αντικειμενικότητας (Gul και Tsui, 1992). Αντίθετα, η αντιληπτή ανεξαρτησία έχει να κάνει με το πώς οι άλλοι αντιλαμβάνονται την ανεξαρτησία ενός ελεγκτή. Αυτός ο τύπος ανεξαρτησίας αποτέλεσε τον ακρογωνιαίο λίθο στην ιστορία της ελεγκτικής θεωρίας και πρακτικής.

Η ανεξαρτησία είναι απαραίτητη γιατί μόνο η γνώμη ενός ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή – λογιστή αυξάνει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αν ο ελεγκτής δεν είναι ανεξάρτητος από τη διοίκηση των πελατών του τότε ο έλεγχος που διενεργεί δεν έχει κανένα νόημα και δεν εξυπηρετεί τους πραγματικούς σκοπούς πραγματοποίησης του (R.K. Mautz, Hussein A.Sharaf, "The Philoshophy of Auditing, American Accounting Association, 1961). Καταλαβαίνει κανείς πως η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι αυτή που καθιερώνει τη χρησιμότητα του και την αναγκαιότητα της ύπαρξης του, επομένως η ανεξαρτησία είναι αναγκαία συνθήκη για να οριστεί ένας ορκωτός ελεγκτής – λογιστής. Είναι όμως η ανεξαρτησία ικανή συνθήκη για να τον καθιερώσει;

Για να απαντήσει κανείς σε αυτό το ερώτημα αρκεί να αναλογισθεί αν οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα εμπιστεύονταν τη γνώμη ενός ελεγκτή που δεν φαίνεται να είναι ανεξάρτητος…Κι όμως δεν αρκεί απλά ο ορκωτός ελεγκτής – λογιστής να είναι ανεξάρτητος πρέπει και να δείχνει ανεξάρτητος για να έχει βαρύτητα η γνώμη του. Επομένως *«η ανεξαρτησία ενός ελεγκτή δεν έχει μεγάλη αξία αν αυτοί που διαβάζουν την αναφορά του αρνούνται να παραδεχτούν ότι αυτή η ανεξαρτησία πράγματι υπάρχει»*[16]. Διαφαίνεται ,δηλαδή, εδώ η σημαντικότητα της ανεξαρτησίας που γίνεται αντιληπτή από το ευρύ κοινό (perceived independence). Η σημαντικότητα της αντιληπτής επαγγελματικής ανεξαρτησίας ενισχύεται ακόμη περισσότερο μέσα από τη διεθνή βιβλιογραφία(literature)

---

[13] Rocco R.Vanasco, (1996), " Auditor independence: an international perspective" , *Managerial Auditing Journal*, 11/9, pp 4 - 48

[14] D. R. Carmichael, R. J. Sweiringa, "The Compatibility of Auditing Independence and Managerial Services – an Identification of Issues", *The Accounting Review*, Oct. 1968, Vol. 43, No. 4, 697-705

[15]Nur Barizah Abu Bakar , Abdul Rahim Abdul Rahman and Hafiz Majdi Abdul Rashid, (2005), "Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers'perceptions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 8, pp.804 -822

[16]Nur Barizah Abu Bakar , Abdul Rahim Abdul Rahman and Hafiz Majdi Abdul Rashid, (2005), "Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers'perceptions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 8, pp.804 -822

περί ανεξαρτησίας, στην οποία διαφαίνεται ότι οι χρήστες κρίνουν ως αξιόπιστες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μόνο αν αντιλαμβάνονται αυτόν τον τύπο ανεξαρτησίας(perceived independence),(Firth,1980; Lavin,1976; Dykxhoorn και Sinning,1982). Για παράδειγμα, ο Firth(1980) διατείνεται ότι εάν ο ελεγκτής δεν φαίνεται ανεξάρτητος τότε τα διάφορα ενδιαφερόμενα μέρη δεν θα εμπιστεύονται τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και συνεπώς η γνώμη του ελεγκτή θα είναι μηδενικής αξίας. Ασφαλώς τόσο η πραγματική όσο και η αντιληπτή ανεξαρτησία αποτελούν στοιχεία ζωτικής σημασίας στην διατήρηση της εμπιστοσύνης και του σεβασμού του κοινού απέναντι στο ελεγκτικό επάγγελμα(Pany and Reckers, 1980).

«Ο ελεγκτής οφείλει να ασκεί το επάγγελμα του με τρόπο ανεξάρτητο και αντικειμενικό. Πρέπει πάντοτε να είναι σε θέση να παρέχει μια έντιμη και αμερόληπτη γνώμη. Σε περίπτωση που αδυνατεί να αντεπεξέλθει σ΄ αυτές τις υποχρεώσεις του, οφείλει να αρνείται την εργασία ή να παραιτείται. Το ίδιο οφείλει να πράττει, εάν παρουσιαστούν συνθήκες που μπορεί να κλονίσουν την εμπιστοσύνη των τρίτων ως προς την ανεξαρτησία των θέσεων του.» (Σ.Ο.Λ., 1990). Μέσα από αυτόν τον ορισμό αντιλαμβανόμαστε με πόσο απόλυτο τρόπο καθορίζει η ανεξαρτησία την αξιοπιστία του διενεργηθέντος ελέγχου, σε βαθμό που ακόμα και η εν δυνάμει επίδραση ορισμένων συνθηκών στην ανεξαρτησία του να θέτουν σε κίνδυνο το κύρος των προτάσεων και των αναφορών του.

Έτσι είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι ακόμα και αν ο ελεγκτής είναι πράγματι ανεξάρτητος, θα πρέπει να παραιτείται όταν καταλάβει ότι συντρέχουν λόγοι και καταστάσεις βάσει τον οποίων η ανεξαρτησία του τίθεται υπό αμφισβήτηση. Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή – λογιστή αποτελεί πρωταρχικό παράγοντα και προϋπόθεση για την αντικειμενικότητα της κρίσης του. Οποιοδήποτε προσωπικό συμφέρον μπορεί να έρθει σε σύγκρουση είτε με την αντικειμενικότητα του, είτε με την ελευθερία του να εκφράσει την επαγγελματική γνώμη που σχηματίζει. (Σ.Ο.Λ., 1990).

2.3 Οι παράγοντες που επηρεάζουν την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή

Στις ερευνητικές ανησυχίες των μελετητών δεν θα μπορούσαν να ξεφύγουν της προσοχής τους άλλοι εξίσου σημαντικοί παράγοντες που θεωρείται ότι νοθεύουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή και άρα μειώνουν την ποιότητα του ελέγχου. Στη διεθνή βιβλιογραφία ως απειλή της ανεξαρτησίας του ελεγκτή θεωρείται κάθε ενέργεια που απορρέει από προσωπικό συμφέρον και έχει ως συνέπεια την παράλειψη, απόκρυψη και διαστρέβλωση των ευρημάτων ενός ελέγχου. Επίσης νόθευση της ανεξαρτησίας παρουσιάζεται στις περιπτώσεις που ο ελεγκτής σταθμίζει το κόστος με το όφελος της απόκρυψης ευρημάτων από την έρευνα που διεξάγει (Simunic, 1984). Η πλειοψηφία των μελετητών που ασχολήθηκε με το συγκεκριμένο θέμα, επικεντρώθηκε στον προσδιορισμό των παραγόντων που ενδεχομένως επηρεάζουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή, στο βαθμό, βέβαια, που η ανεξαρτησία γίνεται αντιληπτή, καθώς δε μπορεί να μετρηθεί με τρόπο αντικειμενικό Οι κυριότεροι από τους παράγοντες αυτούς συγκαταλέγονται στους εξής: (α) η παροχή από τον ελεγκτή προς την ελεγχόμενη εταιρεία διοικητικών υπηρεσιών πέραν των ελεγκτικών (management advisory services – MAS), (β) ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών (auditing competition), (γ) η μακρόχρονη παραμονή ενός ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία (tenure) και (δ) το μέγεθος της ελεγκτικής

εταιρίας (auditing size)[17]

Άλλοι παράγοντες, οι οποίοι σύμφωνα με την διεθνή βιβλιογραφία επηρεάζουν την ανεξαρτησία των ορκωτών αποτελούν: οι ελεγκτικές αμοιβές, οι επιτροπές ελέγχου, η προηγούμενη σχέση εργασίας με την εταιρία-πελάτη και η αυστηρότητα του νομικού συστήματος στην εξέταση των κινήτρων των ελεγκτών.[18]

2.3.1 Παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών

Ένας από τους παράγοντες που θεωρείται ότι ασκεί σημαντική επίδραση στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή είναι, όπως ήδη έχει αναφερθεί, η παροχή από τον ελεγκτή προς την ελεγχόμενη εταιρία εξειδικευμένων διοικητικών υπηρεσιών, πέραν της ελεγκτικής (management advisory services – MAS). Οι εταιρίες δέχονται ένα ευρύ φάσμα μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τις εταιρίες ελεγκτών. Οι υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνουν χρηματοδότηση επενδύσεων, στρατηγικό σχεδιασμό, σχεδιασμό πρόσληψης προσωπικού, εγκατάσταση προγραμμάτων και υπηρεσίες ανάθεσης εσωτερικού ελέγχου. Το ερώτημα για το κατά πόσο ένας ελεγκτής μπορεί να παρέχει και συμβουλευτικές – διοικητικές υπηρεσίες(ταυτοχρόνως με τις ελεγκτικές) συνεχίζει να διχάζει την επιστημονική κοινότητα.

Από τη μία, επικρατεί η άποψη ότι η παροχή τόσο ελεγκτικών όσο και συμβουλευτικών υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε σύγκρουση συμφερόντων ιδιαίτερα όταν το μέλος της ελεγκτικής εταιρείας (CPA) είναι ταυτόχρονα και διευθύνων σύμβουλος της επιχείρησης – πελάτη και προσπαθεί να διασφαλίσει την επιτυχία ή όταν η ελεγκτική εταιρεία εγκαθιστά στην επιχείρηση – πελάτη ένα λογιστικό πληροφοριακό σύστημα και συγχρόνως καλείται να ελέγξει την αξιοπιστία και ακρίβεια του συστήματος. Στην περίπτωση αυτή, η ελεγκτική εταιρεία, λειτουργώντας και με την ιδιότητα του ελεγκτή και με αυτήν του σύμβουλου, μπορεί να μην αναφέρει συμβουλευτικές αδυναμίες και παραλείψεις κατά τη διάρκεια του ελέγχου, για να μη χαλάσει την εικόνα της καλής συμβουλευτικής εταιρείας. Γεγονότα που μπορεί να αυξήσουν την πιθανότητα παροχής αναξιόπιστης αναφοράς, θεωρούνται «απειλή» για την ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Από την άλλη, υπάρχουν εκείνοι οι ερευνητές, οι οποίοι δε βρίσκουν σημαντική σχέση ανάμεσα στην παροχή συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών. Μπορεί, βέβαια, να παρατηρείται αποδοτικότητα ως αποτέλεσμα της συνδυασμένης παροχής των δυο υπηρεσιών. Πολλοί είναι αυτοί που υποστηρίζουν ότι η συνδυασμένη παροχή ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών από την ίδια ελεγκτική εταιρεία για την ίδια επιχείρηση προϋποθέτει ότι ο ελεγκτής δε μπορεί να πάρει κάποια τελική απόφαση για όσα προτείνει. Η διοίκηση της επιχείρησης - πελάτη για τα θέματα που προκύπτουν συνεχίζει να γίνεται από την επιχείρηση και όχι από τον ελεγκτή, γεγονός που αφήνει ανεπηρέαστο το ελεγκτικό έργο του τελευταίου.

---

[17] Παναγιώτης Ταχυνάκης

[18] Nur Barizah Abu Bakar , Abdul Rahim Abdul Rahman and Hafiz Majdi Abdul Rashid, (2005), "Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers'perceptions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 8, pp.804 -822

Η ύπαρξη των δυο απόψεων υποδηλώνει ότι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών είναι δυνατό να απειλήσει την ανεξαρτησία του ελεγκτή, σε γενικές, όμως, γραμμές η συνδυασμένη παροχή συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών μπορεί να είναι περισσότερο αποδοτική. Ο συνδυασμός των δυο υπηρεσιών μπορεί ακόμα να μειώσει την πιθανότητα αξιόπιστης αναφοράς για θέματα μη σχετιζόμενα με παρελθούσες συμβουλευτικές υπηρεσίες, όταν, πρώτον, η απόδοση των τελευταίων απειλεί τη συνέχιση της παρούσας παροχής υπηρεσιών και όταν, δεύτερον, η ελεγκτική εταιρεία κερδίζει κάποιο χρηματικό ποσό από τις συμβουλευτικές υπηρεσίες. Ειδικότερα για τη δεύτερη περίπτωση οι επιπτώσεις δεν είναι τόσο εμφανείς. Όταν ο ελεγκτής – σύμβουλος δεν πληρώνεται παραπάνω για τις συμβουλευτικές του παροχές, το οριακό κέρδος αλλά και κόστος της διαστρεβλωμένης παρουσίασης του ελέγχου είναι ανεξάρτητο από τις συμβουλευτικές υπηρεσίες. Όταν, όμως, ο ελεγκτής πληρώνεται για τις επιπλέον συμβουλευτικές του υπηρεσίες, είναι μεγαλύτερο το κόστος της αξιόπιστης παρουσίασης περιπτώσεων που μπορεί να οδηγήσουν σε σύγκρουση μεταξύ του ελεγκτή και της επιχείρησης. Είναι με άλλα λόγια μεγαλύτερη η πιθανότητα απόκρυψης κακών ειδήσεων από τους μετόχους για την αποφυγή απομάκρυνσης από τη θέση του διευθύνοντα σύμβουλου.

Οι θεωρητικές απόψεις και οι εμπειρικές έρευνες που κατά καιρούς έχουν γίνει δεν μας βοηθούν να καταλήξουμε σε κάποιο συγκεκριμένο συμπέρασμα όσον αφορά την επίδραση (θετική ή αρνητική) της ταυτόχρονης παροχής διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών. Οι απόψεις των ερευνητών πάνω στο θέμα είναι διαμετρικά αντίθετες. Υπάρχουν άτομα που υποστηρίζουν πως η παροχή τέτοιων υπηρεσιών δεν είναι ασυμβίβαστη με την επαγγελματική ανεξαρτησία του ελεγκτή και άτομα που διατείνονται ότι η παροχή τους εμποδίζει το έργο του αντικειμενικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και συνεπώς και της ανεξαρτησίας του ελεγκτή.

Οι έρευνες που έχουν γίνει όσον αφορά την επίδραση της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία των ορκωτών είναι πάρα πολλές (σε σχέση με τους άλλους παράγοντες, που σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία, επηρεάζουν την ανεξαρτησία), και γι'αυτό το λόγο αξίζει να κατηγοριοποιηθούν για να εξαχθούν πιο ασφαλή συμπεράσματα.

2.3.1.1 Θεωρητικές μελέτες και εμπειρικές έρευνες κατά της παροχής εξειδικευμένων διοικητικών υπηρεσιών, πέραν της ελεγκτικής

Ένα πλήθος ερευνητών και συγγραφέων ασχολήθηκε με την εξέταση της επίδρασης που ασκεί στη ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή η παροχή από τον ελεγκτή προς την ελεγχόμενη εταιρία εξειδικευμένων διοικητικών υπηρεσιών πέραν της ελεγκτικής. Τα αποτελέσματα, βέβαια, διχάζουν την επιστημονική κοινότητα, αφού από τη μια είναι αυτοί που υποστηρίζουν ότι η συνδυασμένη παροχή συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών επηρεάζει σημαντικά την ανεξαρτησία των ελεγκτών και από την άλλη υπάρχουν ερευνητές που με τα αποτελέσματά τους αντικρούουν την παραπάνω άποψη.

Στη μελέτη του ο **Delmer P. Hylton**[19] υποστηρίζει ότι δε μπορεί να υπάρξει συμβιβασμός μεταξύ ταυτόχρονης παροχής συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από την ίδια ελεγκτική εταιρεία στην ίδια επιχείρηση- πελάτη για δυο κυρίως λόγους. Σύμφωνα με τον

[19] Hylton D. P. "Are Consulting and Auditing compatible?—A Contrary View", *The Accounting Review*, July 1964, Vol. 39, No. 3, pp. 667-670

Hylton ο ελεγκτής που παρέχει διοικητικές υπηρεσίες, πρώτον, δεν προσεγγίζει το έργο του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης αντικειμενικά και έτσι θέτει σε άμεσο κίνδυνο την επαγγελματική και προσωπική του ανεξαρτησία, και, δεύτερον, ενεργεί ως συνήγορος των απόψεών του, με τελικό σκοπό να πείσει τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας για την ορθότητα των επιχειρημάτων του. Επιπλέον, ο Hylton, στοχεύοντας στην έγκαιρη αντιμετώπιση του προβλήματος, προτείνει να υποδεικνύουν οι ελεγκτές άλλους συναδέλφους τους που είναι σε θέση να καλύψουν τις αντίστοιχες ανάγκες της εταιρίας, όταν η ελεγχόμενη εταιρία επιθυμεί την παροχή υπηρεσιών πέραν αυτών της ελεγκτικής, μιας και αντιτίθεται στην άποψη ότι κάποιος ξένος προς την επιχείρηση δε γνωρίζει τόσο καλά τον τρόπο λειτουργίας της και όσα συμβαίνουν καθημερινά σ΄ αυτήν και άρα καθυστερεί στις εργασίες του, τονίζοντας ότι αυτή ακριβώς η καθυστέρηση είναι το κόστος διατήρησης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Έτσι, όταν κάποια επιχείρηση επιθυμεί και συμβουλευτικές υπηρεσίες, θα πρέπει, κατά τη γνώμη του Hylton, να απευθύνεται σε άλλη ελεγκτική εταιρεία. Εναλλακτικά, μπορεί ο ελεγκτής να δεχθεί να παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες, θα πρέπει, όμως, πρώτα να ξεκαθαρίσει στην επιχείρηση ότι δε μπορεί πλέον να την ελέγχει.

Η ερευνητική προσπάθεια των **Harley και Ross (H&R)**[20] έδειξε ότι η ανεξαρτησία του ελεγκτή επιτυγχάνεται, όταν οι ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες εκτελούνται από διαφορετικά πρόσωπα και αποτελούν ξεχωριστά τμήματα μέσα σε μια ελεγκτική εταιρία. Εξάλλου, η μελέτη των H&R επικρίθηκε, ως προς το ότι δεν κατάφερε να καταδείξει την επίδραση που ασκεί η παροχή μη παραδοσιακών διοικητικών υπηρεσιών, όπως π.χ. ο σχεδιασμός και η οργάνωση εργοστασίου, κ.ά., στην επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού λογιστή.

Σύμφωνα με τον **Kim Klarskov Jeppesen**[21] παρατηρείται ένας επαναπροσδιορισμός όχι μόνο της ελεγκτικής, αλλά και της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών και της ανεξαρτησίας των ελεγκτών. Η ανεξαρτησία ορίζεται πλέον ως «η απουσία ενδιαφερόντων που δημιουργούν έναν κίνδυνο μεροληψίας, με σεβασμό στην ποιότητα και στο περιεχόμενο των πληροφοριών που παρέχονται από την ελεγκτική εταιρεία». Αυτό σημαίνει ότι η πληροφόρηση πρέπει να δημιουργείται και να παρέχεται αμερόληπτα από τον ελεγκτή και ότι ο τελευταίος δεν πρέπει να παίρνει άμεσες διοικητικές αποφάσεις. Ενώ παλαιότερα η συμβουλευτική αφορούσε όλες εκείνες τις υπηρεσίες εκτός τις ελεγκτικής, χαρακτηρίζεται πια ως το σύνολο των υπηρεσιών που στοχεύει στην άμεση βελτίωση των συνθηκών που επικρατούν στην επιχείρηση – πελάτη.

Καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ένας ελεγκτής δε μπορεί πλέον να είναι ανεξάρτητος, απλά και μόνο γιατί η ελεγκτική έπαψε να είναι ανεξάρτητη. Αναλυτικότερα, παρουσιάζει τις επιπτώσεις που έχει η «μεταμόρφωση» της ελεγκτικής (από την απλή παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνδυασμένη παροχή συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών) κυρίως στην ανεξαρτησία των ελεγκτών. Αυτή η ανεξαρτησία μπορεί εύκολα να επηρεαστεί από την αύξηση της οικονομικής σπουδαιότητας των μη ελεγκτικών υπηρεσιών που παρέχονται στις επιχειρήσεις, γεγονός που κάνει επιτακτική τη θέσπιση ενός συνόλου αρχών, που να αφορούν την ανεξαρτησία και που να αναπτύσσουν ηθικούς κανόνες για τους ελεγκτές.

---

[20] Hartley R. and Ross T. (1972), "MAS and Audit Independence: An Image Problem", *The Journal of Accountancy*, November, pp.42-51.

[21] Jeppesen K. K. , "Reinventing Auditing, redefining consulting and independence", *The European Accounting Review*, 1998, 7:3, pp. 517-539

Μέσω μιας μικρής ιστορικής αναδρομής που κάνει στον τομέα της ελεγκτικής, διαπιστώνει ότι η προαναφερθείσα μεταμόρφωση προκύπτει από τη μείωση ή τον περιορισμό των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελούνταν στο παρελθόν. Ο ελεγκτής δε θεωρείται πια μέλος μιας εκλεπτυσμένης επιστημονικής κοινότητας, όπου δεν παρατηρούνται σημάδια ανταγωνισμού, αλλά ένας επιχειρηματίας, ο οποίος εμπορεύεται και τιμολογεί το προϊόν που ονομάζεται ελεγκτική, προϊόν που για να θεωρείται επιτυχημένο πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις ανάγκες των πελατών.

2.3.1.2 Θεωρητικές μελέτες και εμπειρικές έρευνες υπέρ της παροχής εξειδικευμένων διοικητικών υπηρεσιών, πέραν της ελεγκτικής (η αντίθετη άποψη)

Στη συνέχεια θα αναπτύξουμε τα συμπεράσματα μερικών μελετών καθώς και εμπειρικών ερευνών που καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών και η παροχή άλλων υπηρεσιών συμβουλευτικού, κυρίως, χαρακτήρα δεν είναι ασυμβίβαστα μεταξύ τους και δεν περιορίζουν την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Όσον αφορά τις εμπειρικές μελέτες κρίνεται σκόπιμο να τονιστεί, ότι η συλλογή των εμπειρικών δεδομένων έγινε στην πλειοψηφία με τη μέθοδο του ερωτηματολογίου, και, ότι, οι απόψεις των ομάδων που εξετάστηκαν αφορούσαν τους: ορκωτούς λογιστές , οικονομικούς αναλυτές και τους υπεύθυνους χορηγήσεων και τραπεζικών δανείων.

Οι **Goldman και Barlev (G&B)**[22], εξέφρασαν την άποψη, ότι οι ελεγκτές που παρέχουν εξειδικευμένες υπηρεσίες, λόγω π.χ. ειδικών επιστημονικών γνώσεων και επαγγελματικής εμπειρίας, κατέχουν διαπραγματευτικό πλεονέκτημα έναντι των οποιωνδήποτε πιέσεων που μπορεί να ασκηθούν από την διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρίας αφού το κόστος απώλειας των υπηρεσιών-γνώσεων του ελεγκτή παραμένει ανυπολόγιστο για την ελεγχόμενη εταιρία. Ενώ οι ελεγκτές που ασχολούνται μόνο με το έργο του τακτικού ελέγχου δεν θεωρούνται ότι κατέχουν την απαραίτητη δύναμη, ώστε να προστατεύσουν την ανεξαρτησία τους.

Το εάν θα πρέπει ο ελεγκτής να επιλέξει αν θα παράσχει ελεγκτικές ή συμβουλευτικές υπηρεσίες είναι ένα θέμα που απασχόλησε ιδιαίτερα και τον **Kenneth S. Axelson**[23], η έρευνα του οποίου, μάλιστα, ήταν πρωτοπόρα σχετικά με το υπό εξέταση θέμα. Ο Axelson πιστεύει ότι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών δεν αποτελεί μεγαλύτερη απειλή από αυτές που ήδη υπάρχουν κατά την άσκηση του ελεγκτικού έργου. Η μεγαλύτερη απειλή που αντιμετωπίζει ο ελεγκτής εξάλλου δεν είναι άλλη από το γεγονός ότι προσλαμβάνεται από την επιχείρηση, και συνήθως από την διοίκηση της, πληρώνεται από την επιχείρηση και απολύεται από την επιχείρηση. Στην προσπάθεια του να μην ντροπιάσει τους ανθρώπους της επιχείρησης, με τους οποίους πιθανότατα διατηρεί καλές σχέσεις, και να κρατήσει τον πελάτη μπορεί να περιοριστεί σημαντικά η ελευθερία του ελεγκτή. Σκοπός της ελεγκτικής, σύμφωνα με τον Axelson δεν είναι να καθησυχάσει την διοίκηση που ετοίμασε αυτές τις καταστάσεις, αλλά να προσθέσει αξιοπιστία στην παρουσίαση τους από την διοίκηση στους τρίτους.

---

[22] Goldman A. and Barlev B. (1974), "The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence", *The Accounting Review*, October, pp. 707-718

[23] Kenneth S. Axelson, "Are consulting and auditing compatible?", *Journal of Accountancy*, Apr. 1963, 54-58

Οι αντίπαλοι του Axelson, υποστηρίζουν ότι δεν μπορεί ο ελεγκτής να παρέχει ταυτόχρονα και ελεγκτικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες στην ίδια επιχείρηση, διότι αποτελεί ουσιαστικά μέρος της διοίκησης και δεδομένου αυτού, ελέγχοντας τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, στην πραγματικότητα ελέγχει τα αποτελέσματα των αποφάσεων του. Το γεγονός ότι ο ελεγκτής παρέχει στην επιχείρηση και κάποιες συμβουλευτικές υπηρεσίες, πέρα των ελεγκτικών, δεν σημαίνει ότι η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να προχωρήσει στην υλοποίηση των προτάσεων του. Εφόσον ο ρόλος του ελεγκτή παραμένει συμβουλευτικός και δεν μετατρέπεται σε διοικητικός, τότε δεν υπάρχει κίνδυνος για την ανεξαρτησία του ελεγκτή κατά τον Axelson. Ο ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τη διοίκηση με τις συμβουλές του, δεν μπορεί όμως να έχει ο ίδιος οποιαδήποτε εξουσία μέσα στην επιχείρηση προκειμένου να διατηρήσει ανέπαφη την ανεξαρτησία του.

Σύμφωνα με τον Axelson ο διαχωρισμός της παροχής συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών είναι πολύ δύσκολο να πραγματοποιηθεί. Κάτι τέτοιο μπορεί να έχει και αρνητικές επιδράσεις στην ελεγχόμενη εταιρία καθώς οι γνώσεις του ελεγκτή για την επιχείρηση μπορεί να είναι χρήσιμες για τον σύμβουλο, και αντίστροφα, οι γνώσεις του συμβούλου να είναι χρήσιμες στο ελεγκτικό έργο.

Το νέο στοιχείο των **Dopuch και King (D&K)**[24] στην έρευνα της επίδρασης της ταυτόχρονης παροχής διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία του ελεγκτή, είναι ότι η έρευνά τους βασίσθηκε στην δημιουργία δύο πειραματικών αγορών[25]. Από την έρευνα των D&K προέκυψε, ότι πρώτο, η συχνότητα παροχής διοικητικών υπηρεσιών ήταν υψηλότερη για τις αγορές που αποδέχονταν από διαφορετικά πρόσωπα (ελεγκτές) τις δύο υπηρεσίες (ελεγκτικές και διοικητικές). Δεύτερο, ο χρόνος που απαιτούνταν από τους ελεγκτές για την συλλογή των απαραίτητων αποδεικτικών στοιχείων ήταν λιγότερος στις αγορές που παρέχονταν ταυτόχρονα διοικητικές και ελεγκτικές υπηρεσίες. Το προαναφερθέν συμπέρασμα βασίζεται στο σκεπτικό, ότι οι ελεγκτές ήταν σε θέση να αξιολογήσουν από το εσωτερικό, πλέον, της ελεγχόμενης εταιρίας την εγκυρότητα, καταλληλότητα και αξιοπιστία των πηγών πληροφόρησής τους. Τέλος, οι D&K συνεπέραναν, ότι η τυχόν νομοθετική απαγόρευση της παροχής διοικητικών υπηρεσιών δεν προβλέπεται να ενισχύσει την ανεξαρτησία του ελεγκτή και να βοηθήσει την αποτελεσματική λειτουργία της αγοράς.

Δεδομένου ότι η ελεγκτική αγορά είναι κορεσμένη, για να αντεπεξέλθουν οι ελεγκτικές εταιρίες σε ένα τόσο ανταγωνιστικό περιβάλλον, καταφεύγουν στην παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Τα έσοδα για μια ελεγκτική εταιρία προέρχονται όλο και περισσότερο από

---

[24] Dopuch N. and King R. (1991), "The Impact of MAS on Auditors' Independence: An Experimental Markets Study", *Journal of Accounting Research*, Supplement, pp. 60-106.

[25] Η βασική ιδέα πάνω στην οποία βασίστηκαν οι D&K προκειμένου να κατασκευάσουν τις πειραματικές αγορές ήταν ότι :

a. Υπάρχουν πωλητές (ελεγκτές) που προσφέρουν ένα περιουσιακό στοιχείο προς πώληση (ελεγκτικό έργο) στους αγοραστές(υπό έλεγχο εταιρίες) που είναι διατεθειμένοι να το αποδεχθούν έναντι καταβολής ορισμένου χρηματικού ποσού(ελεγκτική αμοιβή).
b. Στην αρχή κάθε διαχειριστικής περιόδου οι πωλητές προσφέρουν μια τιμή στους αγοραστές για την ταυτόχρονη παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών , και
c. Οι αγοραστές σύμφωνα με το χρηματικό ποσό που διαθέτουν ή σκοπεύουν να διαθέσουν για τον τακτικό διαχειριστικό έλεγχο αποφασίζουν αν θα αποδεχθούν ή όχι τις υπηρεσίες ενός ελεγκτή.

τέτοιες υπηρεσίες. Οι **Lynn Barkess, Roger Simnett**[26] καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι επιχειρήσεις που αγοράζουν και μη ελεγκτικές υπηρεσίες από την ελεγκτική εταιρία, είχαν την ίδια απόδοση, την ίδια κερδοφορία και τον ίδιο χρόνο παραμονής του ελεγκτή με τις άλλες επιχειρήσεις που περιορίζονταν στην αγορά μόνο ελεγκτικών υπηρεσιών. Η έρευνα διεξήχθη σε ένα δείγμα, που προερχόταν από τις 500 καλύτερες εισηγμένες επιχειρήσεις της Αυστραλίας για τα έτη 1986-1990, με συνολικό αριθμό παρατηρήσεων 2.094 .

Η παροχή συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών μπορεί να έχει θετικά αποτελέσματα για την ελεγχόμενη εταιρία, καθώς μειώνονται τα κόστη για έρευνα και ταυτόχρονα αυξάνεται η αποτελεσματικότητα του ελεγκτή λόγω της διάχυσης γνώσεων. Η διάχυση της γνώσης (knowledge spillovers) προκύπτει όταν το συνολικό κόστος για μια εταιρία που εκτελεί από κοινού ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες είναι μικρότερο συνολικό κόστος όταν αυτές εκτελούνται από διαφορετικές επιχειρήσεις.

Από την έρευνα αυτή, προκύπτει ότι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών γίνεται όλο και πιο έντονη στη δομή μιας ελεγκτικής εταιρίας, με αποτέλεσμα τα έσοδα από τέτοιες υπηρεσίες να αυξάνονται, ενώ ταυτόχρονα δεν φαίνεται να προκύπτει κάποια σχέση μεταξύ του τύπου της έκθεσης και του επιπέδου των παρεχόμενων μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

Οι **Gregory Jenkins** και **Kathy Krawczyk**[27] εξετάζουν την άποψη που έχουν επενδυτές, επαγγελματίες που δεν ανήκουν στις πέντε μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες (non-Big 5 CPA firms) καθώς και επαγγελματίες που ανήκουν σε αυτές αναφορικά με την επιρροή που έχει η επίδραση παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία ενός ελεγκτή. Η πρόσφατη εξάπλωση της παροχής διοικητικών υπηρεσιών (για παράδειγμα στρατηγικός σχεδιασμός, σχεδιασμός ανθρώπινων πόρων, εγκατάσταση λογισμικού υπολογιστών, ηλεκτρονικό εμπόριο) από δημόσιες ελεγκτικές εταιρείες όπως επίσης και τα αυξημένα κέρδη των εταιρειών αυτών, δημιούργησαν ερωτηματικά στην επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (Securities and Exchange Commission) για το κατά πόσο παραμένουν ανεξάρτητοι οι ελεγκτές που παρέχουν ταυτόχρονα ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες στην ίδια ελεγχόμενη επιχείρηση. Με στόχο την ενίσχυση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, η επιτροπή Κεφαλαιαγοράς θέσπισε κάποιους κανόνες για να την παροχή συγκεκριμένων διοικητικών υπηρεσιών από τις ελεγκτικές εταιρείες στους πελάτες τους.

Εξετάζονται δυο υποθετικές περιπτώσεις, όταν μια ελεγκτική εταιρεία προσφέρει μόνο ελεγκτικές υπηρεσίες και όταν παρέχει ταυτόχρονα ελεγκτικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες από ένα δείγμα 323 επενδυτών, ατόμων που εργάζονται στις πέντε μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες αλλά και από άτομα εκτός των εταιρειών αυτών. Καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η παροχή διοικητικών υπηρεσιών έχει θετική επίδραση στην αντίληψη περί αντικειμενικότητας, αμεροληψίας και ανεξαρτησίας του ελεγκτή και ότι σχετίζεται σημαντικά με τη λήψη επενδυτικών αποφάσεων. Η παροχή, μάλιστα, διοικητικών υπηρεσιών έχει την ίδια θετική επίδραση στην προθυμία των ερωτηθέντων να βασιστούν στις απόψεις του ελεγκτή. Οι επαγγελματίες που ανήκουν στις πέντε μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες κατατάσσουν την ανεξαρτησία πολύ υψηλότερα σε σχέση με τους επενδυτές ή επαγγελματίες που δεν ανήκουν σε αυτές τις πέντε. Οι επενδυτές είναι υπέρ της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών ενώ οι επαγγελματίες των ελεγκτικών εταιρειών είναι υπέρ μόνο όταν αυτές οι

---

[26] Barkess Lynn, Simnett Roger, "The provision of other services by auditors: independence and pricing issues", *Accounting and Business Research,* Vol. 24, No 94, 99-108

[27] Jenkins G., Krawczyk K., "The relationship between non-audit services and perceived auditor Independence", *Management Control and Taxation,* November 29, 2000

υπηρεσίες δεν ξεπερνούν κάποιο συγκεκριμένο όριο.

2.3.1.3 Η ενδιάμεση άποψη

Το θέμα της επίδρασης της ταυτόχρονης παροχής συμβουλευτικών και ελεγκτικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία του ελεγκτή δεν είναι τόσο απλό όσο φαίνεται. Πολλές έρευνες που έχουν διεξαχθεί σε αυτό το θέμα δεν καταλήγουν σε κάποιο οφθαλμοφανές συμπέρασμα.

Οι **D. R. Charmichael** και **R. J. Swieringa**[28] επιχειρούν μια ανασκόπηση της επιχειρηματολογίας μεταξύ των δυο απόψεων, δηλαδή όσων υποστηρίζουν ότι η παροχή διοικητικών υπηρεσιών επιδρά αρνητικά στην ανεξαρτησία του ελεγκτή και όσων υπεραμύνονται της άποψης ότι δεν υπάρχει επίδραση αυτού του παράγοντα στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Μέσα από μία θεωρητική προσέγγιση του θέματος συμπεραίνουν την πιθανότητα η παροχή διοικητικών υπηρεσιών να επιδρά στην ανεξαρτησία του ελεγκτή, γεγονός όμως που θα πρέπει να εξετασθεί με μία εκτεταμένη εμπειρική έρευνα που θα είναι σε θέση να δώσει πιο αξιόπιστα και αντικειμενικά αποτελέσματα.

Ο **Rick Antle**[29] βλέπει την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ως ένα σημαντικό παράγοντα που μπορεί να επηρεάσει την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την αξιοπιστία των εκθέσεων ελέγχου, επειδή μπορούν να χρησιμοποιηθούν από την διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης σαν ένα μέσο παράπλευρων πληρωμών[30]. Με αφορμή την άποψη των Watts και Zimmerman, ότι οι ελεγκτές έχουν κίνητρα για να διατηρήσουν την ανεξαρτησία τους ακόμα και όταν δεν υπάρχουν ανάλογοι κανονισμοί, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η διατήρηση της φήμης του ελεγκτή επιδρά θετικά στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Εάν σπιλωθεί το όνομα και η φήμη του ελεγκτή, η ζήτηση των παρεχόμενων, από αυτόν, υπηρεσιών θα μειωθεί σημαντικά και αυτό το αντιλαμβάνεται ο ελεγκτής.

Οι **Scheiner** και **Kiger** (S&K)[31] συμπέραναν από την έρευνά τους, ότι η παροχή φορολογικών συμβουλών είναι η περισσότερο ζητούμενη υπηρεσία από τις ελεγχόμενες εταιρίες. Αντίθετα, η παροχή άλλων διοικητικών υπηρεσιών, όπως π.χ. της πρόσληψης προσωπικού, που έγιναν αντικείμενο έντονης κριτικής από τις λογιστικές και ελεγκτικές οργανώσεις για την αρνητική επίδραση που ασκούν στην ανεξαρτησία του ελεγκτή, εμφανίστηκαν στις χαμηλότερες θέσεις προτίμησης από τους διοικητές των ελεγχόμενων εταιριών. Εξάλλου, η κριτική που ασκήθηκε στην έρευνα των S&K ήταν ότι: πρώτο, επειδή τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν αναφέρονταν μόνο σ' ένα διαχειριστικό έτος και συνεπώς υπήρχε πιθανότητα οι ελεγχόμενες εταιρίες, που αποτελούσαν το δείγμα, να μην έχουν χρησιμοποιήσει σε τακτά χρονικά διαστήματα τις υπό εξέταση διοικητικές υπηρεσίες ήταν ενδεχόμενο να απαιτείτο η επανάληψη της έρευνας. Δεύτερο, λόγω της ανομοιομορφίας των διοικητικών υπηρεσιών ήταν δύσκολη η κατάταξή τους σε γενικές κατηγορίες.

---

[28] Carmichael D.R., Swieringa R.J., "The compatibility of auditing independence and management services – An identification of issues", *The Accounting Review,* Vol. 43, No 4 (Oct., 1968),697-705

[29] Antle Rick, "Auditor independence", *Journal of Accounting Research,* Vol. 22, No 1 (Spring, 1984), 1-20

[30] side-payments: ανταλλαγές ανάμεσα σε άτομα ή επιχειρήσεις που πραγματοποιούνται στα πλαίσια μιας συμμαχίας για την επίτευξη ενός κοινού στόχου.

[31] Scheiner J.H. and Kiger J.E., «An Empirical Investigation of Auditor Involvement in Non-Audit Services», *Journal of Accounting Research*, Autumn, 1982, pp. 482-496.

2.3.2 Ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών

Ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών αναγνωρίζεται στη βιβλιογραφία ως ένας από τους παράγοντες που επηρεάζουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Όταν ο ανταγωνισμός είναι έντονος, τότε ο ελεγκτής είναι περισσότερο ευάλωτος και συγκαταβατικός, λόγω της εξάρτησής του από τον πελάτη – ελεγχόμενη εταιρία.

Ένας μεγάλος αριθμός εμπειρικών μελετών έχουν αποδείξει ότι το υψηλό επίπεδο ανταγωνισμού στις ελεγκτικές εταιρίες οδηγεί σε μειωμένη ανεξαρτησία των ελεγκτών.(Knapp, 1985; Shockley, 1981). Ο Gul (1989) ανήκει σ'αυτούς που έχουν αντίθετη άποψη και διατείνεται ότι ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών επιδρά θετικά στην ανεξαρτησία των ελεγκτών.

Όσον αφορά πιο πρόσφατες μελέτες, οι **Beatie, Barndt και Fearnley (1999)**[32], στην εμπειρική τους έρευνα για την ανεξαρτησία του ελεγκτή στην Αγγλία, περιέλαβαν τον ανταγωνισμό μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών στου παράγοντες που επηρεάζουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Ο συγκεκριμένος παράγοντας, σύμφωνα με τα στοιχεία που συνέλλεξαν και επεξεργάστηκαν, προσδιορίστηκε ως λιγότερο σημαντικός, κάτω από το μέσο όρο σημαντικότητας.

Οι **Patel και Psaros (2000)**[33] πραγματοποίησαν μία έρευνα για την ανεξαρτησία του ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη τις πολιτισμικές διαφορές. Στην έρευνά τους αυτή εξέτασαν ως βασικούς παράγοντες τη σημαντικότητα του πελάτη, την παροχή διοικητικών υπηρεσιών και το επίπεδο ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών. Από την επεξεργασία των στοιχείων προέκυψε ότι ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών είναι ο δεύτερος σημαντικότερος παράγοντας μείωσης ανεξαρτησίας των ελεγκτών στην Αυστραλία. Αντίστοιχα είναι ο σημαντικότερος παράγοντας στη Μαλαισία και την Ινδία, ενώ είναι ο λιγότερο σημαντικός στην Αγγλία.

Ο **Erik Van Der Plaats (2000)**[34], άρθρο του για τον έλεγχο της ανεξαρτησίας των ελεγκτών αναφέρει ότι ο έντονος ανταγωνισμός οδηγεί σε μείωση των τιμών για τις παρεχόμενες ελεγκτικές υπηρεσίες και εξάρτηση των ελεγκτικών εταιριών από τους πελάτες τους. Ωστόσο, ο έντονος ανταγωνισμός μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών από τις ελεγκτικές εταιρίες, οι οποίες θα προσπαθήσουν με αυτό τον τρόπο να ανταπεξέλθουν στον ανταγωνισμό.

---

[32] Beattie V., Brandt R., Fearnley S., (1999), "Perceptions of Auditor Independence: U.K. Evidence", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1), pp. 67–107

[33] Patel Ch., Psaros J., (2000), "Perceptions of external auditors' independence: Some cross cultural evidence", *British Accounting Review*, 32, pp. 311–338

[34] Van Der Plaats Erik, "Regulating auditor independence", *The European Accounting Review*, 2000, Vol. 9, No 4, 625-638

Οι **Chandler και Edwards (1996)**[35] αναφέρουν στο άρθρο τους ότι ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών είναι περισσότερο έντονος από οποτεδήποτε. Η ένταση αυτή του ανταγωνισμού είναι τέτοια που οδηγεί σε σημαντική μείωση της αξιοπιστίας των ελεγκτών και του ελεγκτικού επαγγέλματος γενικότερα, με όλες τις συνέπειες που θα είχε αυτή η μείωση.

2.3.3 Η μακρόχρονη παραμονή ενός ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία (tenure)-θητεία των ελεγκτών

Η θητεία ενός εξωτερικού ελεγκτή, που στην ουσία είναι ο χρόνος παραμονής του ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία, έχει κατά καιρούς προβληματίσει πολλούς ως προς την επίδραση που έχει στην ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών και συνεπώς στην ποιότητα του ελέγχου. Πολλοί είναι αυτοί που υποστηρίζουν ότι η μακροχρόνια θητεία του εξωτερικού ελεγκτή επηρεάζει αρνητικά την ανεξαρτησία του. Όσο περισσότερο χρόνο ένας ελεγκτής προσφέρει τις υπηρεσίες του σε μια επιχείρηση, τόσο πιο στενή γίνεται σχέση μεταξύ τους με αποτέλεσμα ο ελεγκτής εξετάζει πολλά θέματα από την οπτική γωνία της διοίκησης, γεγονός που καθιστά την ύπαρξη ανεξαρτησίας του ανέφικτη(US Senate, 1976). Οι Mautz και Sharaf(1961) επεσήμαναν ότι σε πολλές περιπτώσεις, η μεγαλύτερη απειλή στην ανεξαρτησία των ορκωτών είναι η αργή και σταδιακή αυτής της ικανότητας που πρέπει να έχουν οι ελεγκτές για ακριβή και απρόσκοπτο έλεγχο, μην έχοντας κανένα προσωπικό όφελος από τα πορίσματα του ελέγχου τους. Η μακροχρόνια συνεργασία των ελεγκτών με μια επιχείρηση τους κάνει να "θυσιάζουν" την ανεξαρτησία τους "στο βωμό" της ανανέωσης της συνεργασίας τους με την ελεγχόμενη εταιρία, της αύξησης της ελεγκτικής αμοιβής και, συνεπώς, των απολαβών τους, και του ενδεχομένου να επεκτείνουν τις δραστηριότητες τους και στην παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών, σε περίπτωση μεγέθυνσης της ελεγχόμενης εταιρίας(Hoyle, 1978).[36]

Για όλους τους παραπάνω κινδύνους που μπορεί να έπονται της μακροχρόνιας θητείας ενός ελεγκτή σε μια εταιρία, πολλοί ήταν αυτοί που υποστήριξαν την υποχρεωτική αλλαγή των ελεγκτών, υποστηρίζοντας ότι η αλλαγή αυτή θα διασφάλιζε την ανεξαρτησία. Οι Catanach και Walker[37] στο άρθρο τους του 1999 παρουσιάζουν ένα εννοιολογικό πλαίσιο έρευνας για την υποχρεωτική περιοδική αλλαγή ελεγκτή. Στο θέμα αυτό υπήρξε ένας έντονος διεθνής διάλογος ο οποίος και στάθηκε αφορμή για την ολοκλήρωση και δημοσίευση του ερευνητικού τους αυτού έργου. Το άρθρο αναφέρει επιχειρήματα υπέρ και κατά της υποχρεωτικής αλλαγής ελεγκτή, την μέχρι εκείνη τη στιγμή διεθνή πρακτική για το θέμα και προχωρά στη στοιχειοθέτηση του εννοιολογικού πλαισίου έρευνας.

---

[35] Chandler R. and Edwards J., (1996), "Recurring issues in auditing: back to the future?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 No. 2, pp. 4-29

[36] Nur Barizah Abu Bakar , Abdul Rahim Abdul Rahman and Hafiz majdi Abdul Rashid, (2005), "Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers'perceptions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 8, pp.804 -822

[37] Catanach A. and Walker P., (1999), "The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1), pp. 43–66

Τα επιχειρήματα υπέρ της υποχρεωτικής εναλλαγής του ελεγκτή στηρίζονται στην άποψη ότι υπάρχει σχέση μεταξύ του χρόνου παραμονής του ελεγκτή στην ελεγχόμενη και της ανεξαρτησίας του. Οι υποστηρικτές της υποχρεωτικής αλλαγής του ελεγκτή ισχυρίζονται πως η μακρόχρονη παραμονή του ελεγκτή στην ελεγχόμενη επηρέασε την ανεξαρτησία της κρίσης του και την αντικειμενικότητά του, εξαιτίας της ταύτισης τους κατά κάποιο τρόπο με την εταιρία. Επίσης υποστηρίζουν ότι η διάρκεια της θητείας δεν επηρεάζει μόνο την συμπεριφορά των ελεγκτών αλλά και των ίδιων των ελεγχόμενων εταιριών. Οι επιχειρήσεις, αν ήταν υποχρεωτική η εναλλαγή του ελεγκτή, θα αναγκάζονταν να ακολουθήσουν πιο συντηρητικές λογιστικές πρακτικές, ειδικά σε θέματα που εμπεριέχουν το στοιχείο της υποκειμενικότητας, λαμβάνοντας υπόψη ότι τα στοιχεία θα ελέγχονταν, θα κρίνονταν και θα διασταυρώνονταν από διαφορετικούς ελεγκτές.

Ένα άλλο επιχείρημα υπέρ είναι η απουσία λόγου να υποκύψει ο ελεγκτής στις πιέσεις της διοίκησης αφού ούτως ή άλλως θα αλλάξει ελεγχόμενη σε επόμενη περίοδο. Η υποχρεωτική μάλιστα αλλαγή θα κάνει την ελεγκτική αγορά πιο ανταγωνιστική, γεγονός που θα οδηγήσει στην βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών, γεγονός πολύ σημαντικό μιας και πολλές αποτυχημένες επιχειρηματικές προσπάθειες συνδέθηκαν με αντίστοιχους αποτυχημένους ελέγχους που δεν μπόρεσαν να εντοπίσουν σημαντικά στοιχεία και να προβλέψουν την αποτυχία των επιχειρήσεων.

Τα επιχειρήματα κατά της υποχρεωτικής εναλλαγής του ελεγκτή δεν καταρρίπτουν απαραίτητα εκείνα που την υποστηρίζουν, αλλά στηρίζουν κυρίως την άποψη ότι το κόστος την εναλλαγής είναι μεγαλύτερο από τα οφέλη που αυτή επιφέρει. Ο νέος ελεγκτής έχει κάθε φορά να αντιμετωπίσει το κόστος προσαρμογής στη νέα επιχείρηση και όταν είναι υποχρεωτική η βραχυχρόνια εναλλαγή το κόστος αυτό πολλαπλασιάζεται. Επίσης οι ελεγκτές γνωρίζοντας το βραχυχρόνιο της παραμονής τους στην ελεγχόμενη δεν έχουν λόγω να επενδύσουν στη βελτίωση και προσαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών στις ιδιαιτερότητες τη συγκεκριμένης ελεγχόμενης. Το κόστος της εναλλαγής βαρύνει και την επιχείρηση αφού καλείται συχνά να επιλέξει νέο ελεγκτή και να τον πληροφορήσει για τις ιδιαιτερότητες. Επίσης, η ποιότητα του ελέγχου μπορεί να είναι μικρή στο αρχικό στάδιο καθώς ο νέος ελεγκτής βρίσκεται στη διαδικασία απόκτησης γνώσης για τον πελάτη και το κόστος έναρξης είναι εξαιρετικά υψηλό(Myers et.al, 2003). Το σημαντικότερο επιχείρημα κατά της υποχρεωτικής εναλλαγής πάντως είναι η αδυναμία του ελεγκτή να πιστοποιήσει την αξιοπιστία των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων λόγω της περιορισμένης εξοικείωσης με τις επιχειρηματικές δράσεις, τις συναλλακτικές διαδικασίες και τις λογιστικές πρακτικές της ελεγχόμενης. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το θέμα της σχέσης μεταξύ της θητείας των ελεγκτών και της ανεξαρτησίας τους παραμένει ακόμη ανοιχτό.

2.3.4 Μέγεθος ελεγκτικής εταιρίας

Η πλειοψηφία των εμπειρικών ερευνών που έχουν γίνει με απώτερο σκοπό την εύρεση της σχέσης μεταξύ μεγέθους ελεγκτικής εταιρίας και ανεξαρτησίας ορκωτών, έδειξαν ότι υπάρχει μία θετική σχέση μεταξύ τους (De Angelo, 1981; Shockley και Holt, 1983; Nichols και Smith, 1983; Dopuch και Simunic, 1980; McKinley et al., 1985; Gul, 1989; Shockley,

1981)[38]. Βασικά, μια θετική σχέση σημαίνει ότι όσο μεγαλύτερο είναι το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας, τόσο μεγαλύτερη είναι και η ανεξαρτησία των ορκωτών. Αποδεικνύουν, μέσω των ερευνών τους, ότι οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες αντιστέκονται με μεγαλύτερη ευκολία στις πιέσεις των πελατών τους και έτσι διατηρούν υψηλότερο βαθμό ανεξαρτησίας. Υποστηρίζουν, μάλιστα, ότι οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες, είναι περισσότερο ικανές και υποκινούνται περισσότερο να παράσχουν στους πελάτες τους 'καλύτερο έλεγχο'. Από τη άλλη, όπως υποστηρίζουν οι Goldman και Barlev (1974), μεταξύ του μεγέθους της ελεγκτικής εταιρίας και της ανεξαρτησίας κάθε άλλο παρά θετική σχέση υπάρχει. Ενισχύουν την άποψή τους τονίζοντας ότι και οι μικρές ελεγκτικές εταιρίες είναι το ίδιο ανθεκτικές στις πιέσεις των πελατών τους. Η διεθνής πραγματικότητα, με τα σκάνδαλα της Enron και της Arthur Andersen, μάλλον δικαιώνει τους Goldman και Barlev, μιας οι δύο προαναφερθείσες ελεγκτικές εταιρίες κάθε άλλο παρά μικρές είναι. Κανείς, ωστόσο δεν μπορεί να υποστηρίξει με σιγουριά ούτε τη μία, ούτε την άλλη άποψη.

2.3.5 Μέγεθος ελεγκτικής αμοιβής

Συνήθως, το μέγεθος της ελεγκτικής αμοιβής εξετάζεται σε σχέση με κάποιον άλλον από τους παράγοντες που επηρεάζουν την ανεξαρτησία, προκειμένου να διαπιστωθεί η σχέση που υπάρχει μεταξύ ελεγκτικής αμοιβής και ανεξαρτησίας. Οι βασικότεροι από τους παράγοντες με τους οποίους συσχετίζεται το μέγεθος της ελεγκτικής αμοιβής είναι η παροχή συμβουλευτικών/διοικητικών υπηρεσιών (Burton και Fairfield, 1982), το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας και ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών (Shockley, 1982). Στις περισσότερες περιπτώσεις, πάντως, ένα μεγάλο ύψος ελεγκτικής αμοιβής έχει να κάνει με υψηλότερο επίπεδο κινδύνου απώλειας της ανεξαρτησίας ενός ορκωτού.

2.3.6 Επιτροπές ελέγχου

Κατά γενική ομολογία υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των επιτροπών ελέγχου[39] και της

---

[38] Nur Barizah Abu Bakar , Abdul Rahim Abdul Rahman and Hafiz Majdi Abdul Rashid, (2005), "Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers'perceptions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 8, pp.804 -822

[39] Οι επιτροπές ελέγχου αποτελούν υπο-επιτροπές των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών. Η ίδρυση των επιτροπών ελέγχου προτάθηκε από την Security and Exchange Committee (SEC) το 1940. Ωστόσο, από το 1960 και μετά δόθηκε ιδιαίτερη έμφαση στον ρόλο και στις αρμοδιότητες τους. Η ίδρυση τους δεν είναι σε όλες τις χώρες υποχρεωτική, αλλά εξαρτάται από τους κώδικες εταιρικής διακυβέρνησης ή τους νόμους που έχει θεσπίσει η κάθε χώρα. Κατά γενική ομολογία, θεωρείται ότι είναι ένα βασικό εργαλείο που θα πρέπει να υπάρχει σε κάθε εταιρία. Σύμφωνα με την *«European Commission's Green Paper»* οι επιτροπές ελέγχου έχουν εξελιχθεί σε απαραίτητες επιτροπές των διοικητικών συμβουλίων (1996). Οι επιτροπές ελέγχου είναι υπεύθυνες για την παρακολούθηση και έλεγχο της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και είναι υπόλογες για τις πράξεις / ενέργειες τους στο διοικητικό συμβούλιο. Τα μέλη της επιτροπής ελέγχου πρέπει να λειτουργούν ως ένα σώμα και όχι μεμονωμένα και να έχουν ως κύριο στόχο την προστασία των μετόχων. Για τον λόγο αυτό οι NYSE και NASDAQ απαιτούν οι επιτροπές ελέγχου να απαρτίζονται τουλάχιστον από 3 ανεξάρτητα μέλη. Η SEC και οι αγορές χρεογράφων (security markets) απαιτούν τα μέλη των επιτροπών ελέγχου να είναι ανεξάρτητα για να υπάρχει αντικειμενικότητα και έτσι να προστατεύονται οι μέτοχοι.

ανεξαρτησίας, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιτροπές ελέγχου προασπίζουν την ανεξαρτησία των ορκωτών (Teoh και Lim, 1996).Ο Klein (2002) με ερευνά του απέδειξε ότι εταιρίες με ανεξάρτητα και επομένως ισχυρά διοικητικά συμβούλια εμφάνισαν μικρότερα ποσοστά μη κανονικών κερδών, υπονοώντας με τον τρόπο αυτό ότι η παραποίηση των κερδών από τα διοικητικά στελέχη των εταιριών αυτών είναι σημαντικά περιορισμένη. Ακόμη, οι Patten και Nuckols (1970), Knapp (1985), και Lau και Ng (1994) αποδεικνύουν μέσα από έρευνές τους ότι η ύπαρξη επιτροπής ελέγχου σε μια επιχείρηση αυξάνει την πιθανότητα να εγκριθεί ένα δάνειο που επιθυμεί να πάρει, γεγονός που πηγάζει από την εμπιστοσύνη της τράπεζας απέναντι στα πορίσματα του εξωτερικού ελεγκτή. Αντίθετα, ο Gul (1989) πιστεύει ότι υπάρχει καμία σχέση μεταξύ επιτροπών ελέγχου και ανεξαρτησίας των ορκωτών.

Αυτό, πάντως, που έχει παρατηρηθεί γενικά είναι ότι η ανεξαρτησία των μελών των διοικητικών συμβουλίων και επομένως η αποτελεσματικότερη εταιρική διακυβέρνηση, συνδέεται άμεσα με την ποιότητα και την ανεξαρτησία των ελεγκτών οι οποίοι εμφανίζουν αυξημένη ικανότητα να εντοπίζουν λογιστικά και διαχειριστικά προβλήματα ενώ ταυτόχρονα να ελέγχουν την τάση των στελεχών ως προς τη νόθευση των δημοσιευθέντων κερδών.

2.3.7 Προηγούμενη θητεία ελεγκτή ως μάνατζερ στις επιχειρήσεις

Οι μελετητές εντόπισαν περιπτώσεις εμφάνισης νόθευσης της ανεξαρτησίας στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι ελεγκτές παλαιότερα είχαν εκτίσει θητεία ως ανώτερα στελέχη των εταιριών που εξέταζαν. Το ερώτημα που διερευνήθηκε είναι αν η σχέση συμπάθειας που υπάρχει μεταξύ των ελεγκτών και των πρώην εργοδοτών τους επηρεάζει την αντικειμενικότητα και την τάση αμφισβήτησης των ελεγκτών. Σύμφωνα με τους περισσότερους ερευνητές οι ελεγκτές αυτής της κατηγορίας είναι πιθανότερο να δημοσιεύσουν μια «καθαρή» γνώμη για τους πρώην εργοδότες τους. Άλλωστε προς αυτήν την κατεύθυνση πορεύθηκε και η πράξη Sarbanes-Oxley (2002) κατά την οποία εκτέθηκαν τα ασυμβίβαστα των ελεγκτών.

2.3.8 Νομικό πλαίσιο

Συχνά επανέρχεται στην επιφάνεια το ερώτημα της αποτελεσματικότητας της επιβολής αυστηρών νόμων και περιοριστικών μέτρων στο χώρο της ελεγκτικής. Προασπίζει άραγε η υπάρχουσα νομοθεσία της εκάστοτε χώρας την ανεξαρτησία των ορκωτών; Τα κόστη που συνοδεύονται από την εφαρμογή των νομοθεσιών αυτών μήπως ξεπερνούν τα οφέλη που ενδέχεται να προκύψουν; Το αίτημα για περισσότερη διαφάνεια και αξιοπιστία από μέρους της πολιτείας, των επενδυτών και όλων των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δεν μπορεί παρά να θεωρηθεί δίκαιο καθώς οι λογιστικές παραποιήσεις και οι δολιεμένες μέθοδοι παρουσίασης των αποτελεσμάτων της διαχειριστικής χρήσης είχε σαν αποτέλεσμα την κατάρρευση μεγάλων επιχειρήσεων και την οικονομική καταρράκωση πολλών επενδυτών. Αυτό που μένει να εξακριβωθεί στο άμεσο μέλλον είναι ο βαθμός στον οποίο μειώθηκαν οι αμφισβητούμενες ενέργειες των ελεγκτικών εταιριών κατά από το βάρος της αυστηρότερης νομοθεσίας και του κοινωνικού αιτήματος για περισσότερη αξιοπιστία, διαφάνεια και αντικειμενικότητα. Σε επόμενο κεφάλαιο αναλύεται το κανονιστικό πλαίσιο

εξάσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος, ιδιαίτερα ως προς την διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή.

2.4 *Ανασκόπηση της Αμερικάνικης , Αγγλικής και Ελληνικής Βιβλιογραφίας μέσω ερευνών και εμπειρικών μελετών που εξετάζουν την επίδραση περισσότερων του ενός παραγόντων στην ανεξαρτησία των εξωτερικών ελεγκτών.*

Ο **Dan. A. Simunic**[40] εξέτασε την ενδεχόμενη επίδραση μεταξύ αφενός του ύψους της ελεγκτικής αμοιβής και αφετέρου της παροχής διοικητικών υπηρεσιών στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Αντλεί τα δεδομένα του από ένα δείγμα αμερικάνικων δημόσιων (publicly held) επιχειρήσεων υποθέτοντας ότι οι συμβουλευτικές και ελεγκτικές υπηρεσίες δεν είναι ούτε συμπληρωματικές αλλά ούτε και υποκατάστατες. Η έρευνά του έδειξε, ότι η προσωπική συμμετοχή του ελεγκτή στην παροχή ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών αφενός μειώνει την πιθανότητα ειλικρινούς πιστοποίησης της οικονομικής κατάστασης της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρίας, και αφετέρου αυξάνει τον κίνδυνο απώλειας της ανεξαρτησίας του. Ταυτόχρονα, παρατηρείται αυξημένο ύψος ελεγκτικής αμοιβής για τις επιχειρήσεις που απολαμβάνουν τόσο συμβουλευτικές όσο και ελεγκτικές υπηρεσίες σε σχέση με τις επιχειρήσεις που απολαμβάνουν μόνο τις ελεγκτικές παροχές, αποτέλεσμα που ενώ συμφωνεί με την άποψη ότι ο συνδυασμός των δυο υπηρεσιών μπορεί να είναι αποδοτικότερος, χρειάζεται περαιτέρω έρευνα μιας και το ότι είναι πιο αποδοτικός, αυτό δε σημαίνει ότι είναι και πάντα επιθυμητός. Αυτή η ύπαρξη αποδοτικότητας – αποτελεσματικότητας, μπορεί κάλλιστα να αποτελεί απειλή για την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Τέλος, η κριτική που ασκήθηκε στην μελέτη του Simunic, αφορούσε την έλλειψη αντίστοιχων, εκείνη την χρονική περίοδο, εμπειρικών ερευνών που να επιβεβαιώνουν τα συμπεράσματά του.

Ο **Rolf Windmöller**[41] εξετάζοντας το θέμα της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο ανταγωνισμός σε όλους τους τομείς της αγοράς έχει συμβάλλει σημαντικά σε αυξημένες απαιτήσεις των επιχειρήσεων σχετικά με την παροχή μεγαλύτερου εύρους υπηρεσίες που θα βοηθάνε την επιχείρηση να ανταποκριθεί στις νέες προκλήσεις. Η παροχή ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών σε μια εταιρία από το ίδιο πρόσωπο έχει οδηγήσει σε ελεγκτική αποτυχία ελάχιστες φορές και, σύμφωνα με τον Windmöller, το θέμα που θα έπρεπε να απασχολεί την ελεγκτική κοινότητα, δεν είναι το ποιες μη ελεγκτικές υπηρεσίες μπορεί να παρέχει ένας ελεγκτής ή σε ποιους πελάτες αλλά το πως μπορεί να βελτιωθεί η ποιότητα του ελέγχου.

Ως εκπρόσωπος της PricewaterhouseCoopers, προτείνει ως τέτοια μέτρα την προσέλκυση ικανών ελεγκτών με την παροχή ανάλογης αμοιβής και προγραμμάτων διαρκούς επιμόρφωσης και εκπαίδευσης, την πληρέστερη κατανόηση των κανονισμών, την ενθάρρυνση της πραγματοποίησης ελέγχου και από άλλον ανεξάρτητο ελεγκτή και την καλύτερη κατανόηση της ελεγχόμενης εταιρίας.

---

[40] Simunic D.A. "Auditing, Consulting and Auditor Independence", *Journal of Accounting Research,* Autumn 1984, Vol. 22, No 2, pp. 679-702

[41] Windmöller Rolf, "The auditor market and auditor independence", *The European Accounting Review,* 2000, 9:4, 639-642

Μια άλλη έρευνα που ασχολείται με το θέμα της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και του τρόπου με τον οποίο επηρεάζεται από την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών από την ελεγκτική εταιρία είναι αυτή των **Sue McKinley, Kurt Pany, Philip M. J. Reckers**[42]. Η έρευνα διεξήχθη με αποστολή ερωτηματολογίων σε 900 τραπεζοϋπαλλήλους σε τμήματα δανεισμού, εκ των οποίων απάντησαν 261. Για την δημιουργία του ερωτηματολογίου χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από μια μέση εταιρία, που έκανε αίτηση για έγκριση δανείου και ζητήθηκε από τους τραπεζίτες να λάβουν μια απόφαση για παροχή ή όχι δανείου, να αξιολογήσουν την αξιοπιστία των ιστορικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συμπεριλάμβανε ο φάκελος και να στο τέλος να αξιολογήσουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Η υπόθεση ότι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών θα οδηγήσει σε μείωση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, όπως γίνεται αντιληπτή από τους τραπεζοϋπαλλήλους, και με τη σειρά της σε αύξηση των απορρίψεων των αιτήσεων δανείου και/ ή σε αύξηση του επιτοκίου δανεισμού, απορρίπτεται από τους McKinley, Pany, Reckers σε αντίθεση με τις περισσότερες ανάλογες έρευνες. Η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προκάλεσε αύξηση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η απαγόρευση της ταυτόχρονης παροχής ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών από το ίδιο άτομο θα μπορούσε να εντείνει ακόμα περισσότερο το πρόβλημα της ανεξαρτησίας του ελεγκτή.

Στην ίδια έρευνα εξετάζεται, μέσω του μεγέθους της ελεγκτικής εταιρίας, η επίδραση του ανταγωνισμού στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Όσο μεγαλύτερη η ελεγκτική εταιρία, τόσο μεγαλύτερη η ικανότητα και η παροχή κινήτρων για καλύτερης ποιότητας ελέγχους, ελεύθερων από προκαταλήψεις και προσπάθειες σκόπιμης εξαπάτησης. Οι καταστάσεις, που ελέγχθηκαν από μικρότερου μεγέθους ελεγκτικές εταιρίες, είναι πιο πιθανόν να περιέχουν απάτες και λάθη που δεν εντοπίστηκαν. Παρά ταύτα, η αλλαγή του μεγέθους δεν επηρεάζει, κατά τους McKinley, Pany, Reckers την απόφαση για έγκριση ή απόρριψη του δανείου. Για τη διαφορά που προκύπτει σε σχέση με τις υπόλοιπες έρευνες, οι McKinley, Pany, Reckers πιστεύουν ότι μπορεί να προέρχεται από τα ερωτηματολόγια, που σε πολλές έρευνες έμοιαζαν να καθοδηγούν τους ερωτηθέντες προς το αποτέλεσμα που επιθυμούσαν, και από την μεγάλη βαρύτητα που δόθηκε στο θέμα της αντίληψης της ανεξαρτησίας.

Επειδή στην προηγούμενη έρευνα είχε χρησιμοποιηθεί ως ελεγχόμενη εταιρία μια "μικρή" και για την αποφυγή του κινδύνου να καθοδηγηθούν τα αποτελέσματα, σε άλλη έρευνα των **Kurt Pany, Philip M. J. Reckers**[43] εξετάζεται η περίπτωση μιας μεγάλης εταιρίας που υποβάλλει αίτηση για δάνειο, χωρίς οι δανειστές να γνωρίζουν τον πρωταρχικό σκοπό των ερευνητών που είναι η εξέταση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή που παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες. Η διαφορά με την παραπάνω έρευνα είναι ότι εδώ εξετάζεται η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ως ποσοστό της ελεγκτικής αμοιβής. Δεν εξετάζεται μόνο ένα ποσοστό και η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών περιλαμβάνει τον σχεδιασμό συστήματος εσωτερικού ελέγχου από προσωπικό της ελεγκτικής εταιρίας που δεν συμμετέχει όμως στον έλεγχο της ελεγχόμενης εταιρίας.

---

[42] McKinley Sue, Pany Kurt, Reckers M. J. Philip, "An examination of the influence of CPA firm type, size, and MAS provision on loan officer decisions and perceptions", *Journal of Accounting Research,* Vol. 23, No 2 (Autumn 1985), 887-896

[43] Pany Kurt, Reckers M. J. Philip, "Auditor performance of MAS: A study of its effects on decision an perceptions", *Accounting Horizons,* Jun. 1988, p. 31

Η μελέτη έδειξε ότι όταν η αμοιβή για συμβουλευτικές υπηρεσίες ήταν το 90% της ελεγκτικής αμοιβής, υπήρχε πρόβλημα περιορισμού της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για το 25% της ελεγκτικής αμοιβής έφερνε σε πλεονεκτική θέση την ελεγχόμενη εταιρία για τη λήψη δανείου, σε σχέση με την περίπτωση του 0%, καθώς φαινόταν ότι προσπαθούσε να βελτιώσει τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου. Ταυτόχρονα αυτό το χαμηλό ποσοστό συμβουλευτικής υποστήριξης, σε σχέση με το ποσοστό του 60% ή του 90%, δεν προκαλούσε φόβους για εξάρτηση του ελεγκτή από την ελεγχόμενη. Ούτε το επιτόκιο δανεισμού επηρεάστηκε από την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών αυτού του ύψους.

Σε έρευνα που διεξήχθη από τον **Ferdinand A. Gul**[44], με τη χρήση παρόμοιων ερωτηματολογίων, που στάλθηκαν σε τραπεζοϋπαλλήλους της Νέας Ζηλανδίας, εξετάστηκε η επίδραση πέντε παραγόντων στην ανεξαρτησία των ελεγκτών. Οι πέντε παράγοντες που εξετάζει ο Gul είναι η ύπαρξη ελεγκτικής επιτροπής, η οικονομική κατάσταση της ελεγχόμενης εταιρίας, η παροχή διοικητικών συμβουλευτικών υπηρεσιών από τον ελεγκτή, ο ανταγωνισμός και το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας. Η *ανεξαρτησία* ορίζεται από τον Gul ως η ικανότητα του ελεγκτή να παραμείνει αντικειμενικός και να διεξάγει το ελεγκτικό του έργο με μια αμερόληπτη διανοητική αντίληψη. Επίσης οι *διοικητικές συμβουλευτικές υπηρεσίες* περιλαμβάνουν τον σχεδιασμό και την τοποθέτηση χρηματοοικονομικών και κοστολογικών λογιστικών συστημάτων, συστημάτων ελέγχου προϋπολογισμών και αποθεμάτων, και οποιοδήποτε άλλων πληροφοριακών συστημάτων που διατίθενται από ξεχωριστό τμήμα της ελεγκτικής εταιρίας. Ιδιαίτερη βαρύτητα δόθηκε, κατά την έρευνα, στο θέμα των συμβουλευτικών υπηρεσιών καθώς όλο και μεγαλύτερο μέρος των εσόδων των ελεγκτικών εταιριών προέρχεται από αυτές.

Τα αποτελέσματα από τη συγκεκριμένη έρευνα δεν είναι συνεπή με την πλειοψηφία των ερευνών που αφορούν το θέμα της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Στην προκειμένη περίπτωση, η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών φαίνεται ότι μάλλον αυξάνει παρά περιορίζει την ανεξαρτησία του ελεγκτή. Οι τραπεζίτες της Νέας Ζηλανδίας δείχνουν μεγαλύτερη εμπιστοσύνη σε μια ελεγκτική εταιρία που παράλληλα ενέχει και συμβουλευτικό ρόλο μέσα στην ελεγχόμενη εταιρία Όσο αφορά τον ανταγωνισμό προκύπτει ότι μια θετική συσχέτιση με την ανεξαρτησία, δηλαδή όσο μεγαλύτερος ο ανταγωνισμός τόσο μεγαλύτερη η αντίσταση που μπορεί να προβάλλει ο ελεγκτής στις πιέσεις της ελεγχόμενης εταιρίας. Όσο αυξάνεται ο ανταγωνισμός, οι ελεγκτές αν διατηρήσουν την ανεξαρτησία τους δημιουργούν μια εικόνα που εκλαμβάνεται θετικά από τους πελάτες του. Τα αποτελέσματα αυτά και η διαφορά με την πλειοψηφία των ευρημάτων ανάλογων ερευνών μπορούν να ερμηνευτούν είτε ως αποτέλεσμα πολιτιστικών διαφορών μεταξύ της Ν. Ζηλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου ή των Η.Π.Α., είτε ως καθαρό αποτέλεσμα, δηλαδή μια μερίδα των ερωτηθέντων μπορεί να αντιλαμβάνεται ένα καθαρό θετικό αποτέλεσμα στην ανεξαρτησία του ελεγκτή μετά την εξάλειψη των αρνητικών αποτελεσμάτων. Θετική, φαίνεται να είναι η σχέση μεταξύ της πιθανότητας επηρεασμού της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και της ύπαρξης ελεγκτικής επιτροπής ή της χρηματοοικονομικής κατάστασης των πελατών. Ωστόσο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι τα αποτελέσματα αυτά είναι μη σημαντικά. Το αποτέλεσμα σχετικά με την ύπαρξη ελεγκτικής επιτροπής, αν και φαίνεται παράξενο, μπορεί να ερμηνευτεί από την ύπαρξη ελάχιστων ελεγκτικών επιτροπών στην Ν. Ζηλανδία και της άγνοιας για τον ρόλο μιας τέτοιας επιτροπής. Τέλος, η σχέση μεταξύ του μεγέθους της ελεγκτικής εταιρίας και της ανεξαρτησίας είναι αρνητική.

---

[44] Gul A. Ferdinand, "Bankers' perceptions of factors affecting auditor independence", *Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 2, No 3, 40-51*

Η επιστημονική συμβολή του **Shockley**[45] συνίσταται στο γεγονός ότι εξέτασε την ενδεχόμενη επίδραση στην επαγγελματική ανεξαρτησία του ελεγκτή: (α) της ταυτόχρονης παροχής ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών από τον ελεγκτή προς την ελεγχόμενη εταιρία, (β) του ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών, (γ) του οικονομικού μεγέθους της ελεγκτικής εταιρίας, και τέλος, (δ) του συνολικού χρόνου παραμονής σε έτη του ελεγκτή στην υπό έλεγχο εταιρία.

Τα εμπειρικά συμπεράσματα από την έρευνα του Shockley είναι τα ακόλουθα: πρώτο, οι ελεγκτικές εταιρίες που παρέχουν ταυτόχρονα με τις ελεγκτικές και διοικητικές υπηρεσίες είναι πολύ πιθανό να οδηγηθούν σε απώλεια της επαγγελματικής ανεξαρτησίας των μελών (ελεγκτών) τους, σε αντίθεση με αυτές που προσφέρουν αποκλειστικά ελεγκτικές υπηρεσίες. Δεύτερο, ο υψηλός ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών αυξάνει σημαντικά τον κίνδυνο απώλειας της ανεξαρτησίας των ελεγκτών. Τρίτο, αποδεικνύεται εμπειρικά ότι οι οικονομικά εύρωστες ελεγκτικές εταιρίες, διατρέχουν μικρότερο κίνδυνο απώλειας της επαγγελματικής ανεξαρτησίας των μελών τους, δηλ. των ελεγκτών, σε σχέση με τις οικονομικά ασθενείς ελεγκτικές εταιρίες. Τέλος, ο συνολικός χρόνος παραμονής σε έτη του ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία δεν δημιουργεί κίνδυνο στην ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Ο σκοπός της έρευνας των **Tahinakis και Nicolaou** [46]είναι παρόμοιος με αυτόν του Shockley δηλ. εξέτασαν την ενδεχόμενη επίδραση στην επαγγελματική ανεξαρτησία του Έλληνα ορκωτού ελεγκτή-λογιστή: (α) της ταυτόχρονης παροχής ελεγκτικών και διοικητικών υπηρεσιών από τον ορκωτό προς την ελεγχόμενη εταιρία, (β) του ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών, (γ) του οικονομικού μεγέθους της ελεγκτικής εταιρίας, και τέλος, (δ) του συνολικού χρόνου παραμονής, σε έτη, του ορκωτού στην υπό έλεγχο εταιρία.

Τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξαν οι Tahinakis και Nicolaou είναι ότι: πρώτο, οι προσδιοριζόμενες ως 'μικρού' μεγέθους ελεγκτικές εταιρίες διατρέχουν υψηλότερο κίνδυνο απώλειας της ανεξαρτησίας των μελών (ορκωτών ελεγκτών) τους σε σχέση με τις 'μεγάλου' μεγέθους ελεγκτικές εταιρίες. Δεύτερο, η 'παροχή' διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή προς την ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη αυξάνει τον κίνδυνο απώλειας της ανεξαρτησίας του. Τρίτο, ο 'υψηλός' ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών για έλεγχο πελατών στην περιοχή όπου αυτές εργάζονται και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, επιδρά στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Τέταρτο, όταν ο αριθμός των συνεχόμενων ετών κατά τα οποία ο ορκωτός ελεγκτής διενεργεί τον έλεγχο εταιρίας-πελάτη του ξεπερνά τα τρία έτη τότε αυξάνεται ο κίνδυνος απώλειας της ανεξαρτησίας του.

Οι **Barkess και Simnett (B&S)**[47] προσπάθησαν να ανιχνεύσουν την τυχόν ύπαρξη σχέσης μεταξύ αφενός της παροχής διοικητικών υπηρεσιών και της έκφρασης 'ανεπιφύλακτης γνώμης' από μέρους του ελεγκτή για την οικονομική κατάσταση της ελεγχόμενης εταιρίας, και αφετέρου μεταξύ της παροχής διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών και του συνολικού

---

[45]Shockley R. (1981), "Perceptions of Auditor's Independence: An Empirical Analysis", *The Accounting Review*, October, pp.785-800.

[46]Tahinakis P. and Nicolaou A. (2001), "An Examination of the Influence of SIZE, MAS, COMPETITION and TENURE on the Independence of the Greek Certified Auditor", *24ο European Accounting Association Congress*, Congress Proceedings Book.

[47] BarknessL. and Simnett R. (1994), "The provision of Other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues", *Accounting and Business Research*, Spring, pp.99-108.

χρόνου παραμονής σε έτη του ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία. Η έρευνα των B&S δεν αναγνώρισε κανενός είδους σχέση μεταξύ της παροχής διοικητικών υπηρεσιών και των δύο προαναφερθέντων παραγόντων. Εντούτοις, συμπέραναν ότι πρώτο, ένας σημαντικός αριθμός πελατών αποδέχονται την παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών. Δεύτερο, ότι τα έσοδα από την παροχή διοικητικών υπηρεσιών καθίστανται περισσότερο σημαντικά των ακαθάριστων ελεγκτικών αμοιβών κάθε ελεγκτικής εταιρίας. Επομένως, κατά την άποψή τους, κάτω από αυτές τις προϋποθέσεις, αυξάνεται ο κίνδυνος για την ανεξαρτησία του ελεγκτή, εφόσον η απώλεια ενός πελάτη-εταιρίας επηρεάζει την οικονομική κατάσταση της ελεγκτικής εταιρίας.

Ο **Gist**[48] προσπάθησε να προσδιορίσει την επίδραση που ασκούν πάνω στην διαμόρφωση του ύψους της ελεγκτικής αμοιβής και κατ' επέκταση στην ανεξαρτησία του ελεγκτή: (α) το οικονομικό μέγεθος της ελεγχόμενης και της ελεγκτικής εταιρίας, (β) η πολυπλοκότητα του ελεγκτικού έργου, (γ) η επικινδυνότητα ανάληψης του ελέγχου μιάς εταιρίας από την ελεγκτική εταιρία, και (δ) η ισχύουσα νομοθεσία που διέπει την διαδικασία του ελέγχου.

Η έρευνα του Gist έδειξε ότι, το ύψος της ελεγκτικής αμοιβής βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με το μέγεθος της υπο έλεγχο εταιρίας όπως επίσης και με την πολυπλοκότητα του ελεγκτικού έργου. Συγκεκριμένα ο Gist στηριζόμενος στην συλλογή εμπειρικών δεδομένων[49] συμπεραίνει ότι, πρώτο, η πολυπλοκότητα του ελεγκτικού έργου εξαρτάται από την σπουδαιότητα και την αριθμητική σχέση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων όπως αυτά εμφανίζονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις, π.χ. ο δείκτης δανειακής επιβάρυνσης, κ.ά. Δεύτερο, όσο μεγαλύτερη η σχέση μεταξύ του μεγέθους της ελεγχόμενης εταιρίας και της πολυπλοκότητας του ελεγκτικού έργου τόσο υψηλότερες οι ελεγκτικές αμοιβές και άρα αυξάνεται ο κίνδυνος περιστολής της ανεξαρτησίας του ελεγκτή.

Ο **Palmrose**[50] ερεύνησε, κι'αυτός, την επίδραση που έχει στην ανεξαρτησία του ελεγκτή η σχέση μεταξύ μεγέθους ελεγκτικής εταιρίας και αντίστοιχου ύψους ελεγκτικής αμοιβής. Τα αποτελέσματα της έρευνάς του έδειξαν ότι, όσο μεγαλύτερο το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας τόσο υψηλότερη η ελεγκτική αμοιβή. Ειδικότερα, οι αμοιβές που εισπράττουν οι οκτώ (8) μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες είναι υψηλότερες, κατά ένα ποσοστό, σε σχέση με τις αντίστοιχες αμοιβές των άλλων ελεγκτικών εταιριών. Η εξήγηση, κατά τον Palmrose, έγκειται, πρώτο, στο μονοπώλιο των μεγάλων ελεγκτικών εταιριών σχετικά με την διεξαγωγή των διαχειριστικών ελέγχων και δεύτερο, στις ποιοτικά υψηλές παρεχόμενες υπηρεσίες από πλευράς ελεγκτικών εταιριών, (παρόμοια συμπεράσματα προέκυψαν από τις έρευνες των Francis και Simon 1987, Anderson και Zedhal 1994). [51]

---

[48] Gist W. (1992), " Explaining Variability in External Audit Fees", *Accounting and Business Research* , Winter, pp. 79-84.

[49] Το δείγμα των : ελεγχόμενων εταιριών προήλθε μέσα από τις 500 δημόσιες εταιρίες των Η.Π.Α για το έτος 1987.και των ελεγκτικών εταιριών αντλήθηκε μέσα από τις 8 μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρίες (Arthur Andersen & Co.-AA, Arthur Young-AY, Coopers & Lybrand-CL, Deloitte Haskins & Sells-DHS, Ernst & Whinney- EW, Peat Marwick, Mitchell & Co.-PMM, Price Waterhouse & Co.-PW και η Touch Ross-TR.) και τις μικρότερου μεγέθους ελεγκτικές εταιρίες .

[50] Palmrose Z. (1986), "Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence", *Journal of Accounting Research* , Spring, pp.97-110.

[51] Παναγιώτης Ταχυνάκης

Ο **Michael C. Knapp**[52] δεν φαίνεται να παίρνει μια σαφή θέση σε σχέση με τους παράγοντες που επηρεάζουν την αντιληπτή ανεξαρτησία του ελεγκτή. Εξετάζοντας τέσσερις παράγοντες που μπορεί να επιδρούν αρνητικά στην ανεξαρτησία του ελεγκτή (η φύση της αντιπαράθεσης, η χρηματοοικονομική κατάσταση του πελάτη, η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών και ο ανταγωνισμός) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η περιορισμένη δυνατότητα επίλυσης του προβλήματος και της αντιπαράθεσης με την χρήση αντικειμενικής μεθόδου (η φύση του προβλήματος), όπως και η καλή οικονομική κατάσταση ελεγχόμενης μειώνει την δύναμη της ελεγκτικής εταιρίας να αντισταθεί στις πιέσεις της ελεγχόμενης εταιρίας.

Η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών και ο υψηλός ανταγωνισμός δεν έχουν τόσο μεγάλη επίδραση στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Τα αποτελέσματα για αυτούς τους δύο παράγοντες δεν μπορούν να είναι απόλυτα. Ενώ δεν μπορεί να δειχθεί ότι επιδρούν αρνητικά στην ανεξαρτησία του ελεγκτή, σε μια πολύ ανταγωνιστική ελεγκτική αγορά ή στην περίπτωση παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών, είναι πιο πιθανόν να επιλυθεί μια αντιπαράθεση προς το συμφέρον της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η ποσότητα των παρεχόμενων μη ελεγκτικών υπηρεσιών είναι καθοριστικός παράγοντας στην αξιολόγηση της αντιληπτής ανεξαρτησίας του ελεγκτή και της ακεραιότητας του.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και ο επίτροπος **Erik Van Der Plaats**[53] αναγνωρίζουν τις συγκρίσιμες και αξιόπιστες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως παράγοντα-κλειδί για την επίτευξη των άριστων επενδυτικών αποφάσεων. Ο Van Der Plaats δεν πιστεύει ότι υπάρχει πραγματικό πρόβλημα ανεξαρτησίας των ελεγκτών, αλλά το πραγματικό πρόβλημα για αυτόν είναι το γεγονός ότι οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων συνεχίζουν να εκφράζουν ανησυχίες αναφορικά με το θέμα της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Μέσα στις απειλές που αντιμετωπίζει η ανεξαρτησία του ελεγκτή συγκαταλέγονται και ο αυξανόμενος ανταγωνισμός και η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών από την ελεγκτική εταιρία. Παρά ταύτα, δεν πιστεύει ότι η αυστηρή απαγόρευση της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών μπορεί να επιφέρει το επιθυμητό αποτέλεσμα. Αν και πιστεύει ότι κάτι τέτοιο μπορεί να ευνοήσει την αξιοπιστία των καταστάσεων, δεν το κρίνει απαραίτητο για όλες τις συμβουλευτικές υπηρεσίες και διακρίνει την δυνατότητα παράκαμψη μιας τέτοιας απαγόρευσης μέσω της σύναψης συμμαχίας μεταξύ της ελεγκτικής εταιρίας και μιας εταιρίας συμβούλων επιχειρήσεων. Κρίνει όμως απαραίτητη την θέσπιση κάποιων κανονισμών, σχετικά με την ανεξαρτησία του ελεγκτή, αφού θεωρεί την αξιοπιστία των καταστάσεων πολύ σημαντικό θέμα για να αφεθεί στα χέρια της ελεύθερης αγοράς.

Ένας άλλος επίσης αριθμός συγγραφέων προχώρησαν σε εμπειρική μελέτη της επίδρασης που ασκεί στην ανεξαρτησία του ελεγκτή η ύπαρξη οικονομικού ενδιαφέροντος από πλευράς του ελεγκτή για την πορεία των εργασιών της υπό έλεγχο εταιρίας.

Η έρευνα του **Lavin** [54]εξέτασε την ενδεχόμενη επίδραση στην ανεξαρτησία του ελεγκτή από την ύπαρξη συγκεκριμένων οικονομικών σχέσεων μεταξύ αυτού και της υπό έλεγχο εταιρίας Ειδικότερα, ο Lavin, επεδίωξε να διαπιστώσει κατά πόσο οι επενδυτικές και δανειοδοτικές

---

[52] Knapp C.Michael, "Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure", *The Accounting Review,* Vol. 60, No 2 (Apr., 1985), 202-211

[53] Van Der Plaats Erik, "Regulating auditor independence", *The European Accounting Review,* 2000, Vol. 9, No 4, 625-638

[54] Lavin D.(1976), "Perceptions of the Independence of the Auditor", *The Accounting Review*, January, pp.41-50.

αποφάσεις ορισμένων οικονομικών ομάδων[55] επηρεάζονται από τη δημοσιοποίηση συγκεκριμένων μορφών οικονομικών σχέσεων μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενης εταιρίας. Η ανάλυση των αποτελεσμάτων της έρευνας του Lavin έδειξε ότι: πρώτο, οι οικονομικές ομάδες, εμφανίζονταν, σχετικά, απρόθυμες να αποδεχθούν ότι ο ελεγκτής προσεγγίζει ανεπηρέαστος το έργο του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης όταν διατηρεί οικονομικό ενδιαφέρον στις εργασίες της ελεγχόμενης εταιρίας. Δεύτερο, οι οικονομικές ομάδες θεωρούν ότι η γνωστοποίηση της ύπαρξης των συγκεκριμένων οικονομικών σχέσεων μεταξύ του ελεγκτή και των ελεγχόμενων εταιριών επηρεάζει αρνητικά τις επενδυτικές και δανειοδοτικές τους αποφάσεις έναντι αυτών των εταιριών.

Εξάλλου, η κριτική που ασκήθηκε στις ερευνητικές προσπάθειες του Lavin επικεντρώθηκε στην: (α) ακολουθηθείσα μεθοδολογία έρευνας[56] (β) συγκεκριμένη δομή του ερωτηματολογίου[57] (γ) καταλληλότητα της συγκεκριμένης στατιστικής μεθόδου που εφάρμοσε, και τέλος, (δ) μη καταγραφή, επεξεργασία και ανάλυση των διαφορετικών απόψεων μεταξύ των ομάδων που έλαβαν μέρος στην μελέτη.

Οι ερευνητικές επιδιώξεις του **Firth**[58] συνέπιπταν με αυτές του Lavin, δηλ. εξέτασε την ενδεχόμενη επίδραση της ύπαρξης συγκεκριμένων οικονομικών σχέσεων μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Το συμπέρασμα της έρευνας του Firth ήταν ότι, οι ελεγκτές που διατηρούν οικονομικό ενδιαφέρον στις εργασίες της ελεγχόμενης εταιρίας θεωρούνται ως επαγγελματικά ανεξάρτητοι από τα άτομα του δείγματος διότι η ύπαρξη οικονομικού ενδιαφέροντος, γι' αυτούς, αποτελεί δείκτη εμπιστοσύνης του ελεγκτή: πρώτο, για την μελλοντική πορεία της ελεγχόμενης εταιρίας και δεύτερο, για την εγκυρότητα και αξιοπιστία των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, η κριτική που ασκήθηκε στις ερευνητικές προσπάθειες του Firth αφορούσε, πρώτο, την αδυναμία εξαγωγής γενικών συμπερασμάτων αφού εξετάσθηκαν οι απόψεις ορισμένων ομάδων. Δεύτερο, τα εμπειρικά συμπεράσματα του Firth, ενδεχόμενα, να ήταν διαφορετικά εάν εξεταζόταν ένας άλλος συνδυασμός οικονομικών σχέσεων μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου.

Τέλος, η DeAngelo μελέτησε την επίδραση που έχουν οι χαμηλές προσφορές ανάληψης του αρχικού ελέγχου μιάς εταιρίας πάνω στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. (Η πρακτική αυτή είναι γνωστή στις H.II.A. με την ονομασία 'low balling'[59]). Η DeAngelo κατέληξε στο συμπέρασμα ότι στην πράξη η πρακτική των αρχικά χαμηλών ελεγκτικών αμοιβών δεν δημιουργεί κίνδυνο στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Ο πραγματικός κίνδυνος για την επαγγελματική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, κατά την DeAngelo, προέρχεται από την

---

[55] Στην έρευνα του Lavin με τον όρο οικονομικές μονάδες εννοούνται: πρώτον, οι οικονομικοί αναλυτές και, δεύτερον, οι υπεύθυνοι χορηγήσεων και τραπεζικών δανείων.

[56] Ο Lavin συνέταξε το ημερολόγιο με σκοπό να εξετάσει την επίδραση ορισμένων οικονομικών σχέσεων στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Οι σχέσεις προέρχονταν από την Οδηγία No 126 του Αμερικάνικου Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών (AICPA).Οι ερωτώμενοι, πιθανώς, θα αναγνώριζαν τις οικονομικές σχέσεις που προβλέπονταν στην Οδηγία με αποτέλεσμα να μην απαντούν με βάση τις προσωπικές τους απόψεις, αλλά επηρεασμένοι από την Οδηγία No 126.

[57] Το ερωτηματολόγιο δεν συμπεριελάμβανε όλες τις μορφές των οικονομικών σχέσεων που περιέχονταν στην Οδηγία No 126, του AICPA και οι οποίες θεωρούνταν ότι επιδρούν αρνητικά στην ανεξαρτησία του ελεγκτή. Συνεπώς, ένας διαφορετικός συνδυασμός οικονομικών σχέσεων είναι ενδεχόμενο να οδηγούσε σε άλλα συμπεράσματα.

[58] Firth M. (1980), "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines", *The Accounting Review*, July, pp.451-466

[59] Η γενική ιδέα είναι, ότι οι ελεγκτικές εταιρίες θα ανακτήσουν τα χαμένα βραχυχρόνια κέρδη μέσα από τη μακρόχρονη διατήρηση του ελέγχου μιας εταιρίας .

μεγάλη χρονική σε έτη παραμονή του ελεγκτή στην ελεγχόμενη εταιρία που γίνεται προκειμένου να ανακτήσει τα χαμένα βραχυχρόνια κέρδη. Επομένως, η DeAngelo κατέληξε εμπειρικά στο συμπέρασμα, ότι, η τυχόν νομοθετική απαγόρευση του μέτρου του 'low balling' προβλέπεται να έχει ελάχιστη επίδραση στην ανεξαρτησία του ελεγκτή.

3 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο :ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

3.1 Εισαγωγή

Στην Ελλάδα η πρώτη εμφάνιση οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος γίνεται το 1956 με τη σύσταση του σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ), (Ν.Δ. 3329/1955), με τη βοήθεια των Άγγλων Ορκωτών Λογιστών και υπό τον έμμεσο έλεγχο του κράτους. Αυτό είχε την αποκλειστική ευθύνη αλλά και το προνόμιο της εκπλήρωσης των από τον Ν.2190/1920 επιβαλλόμενων διατάξεων περί ελέγχου στον ιδιωτικό τομέα μέχρι της αναδιοργάνωσης του το 1992 με το Π.Δ. 226/1992, με το οποίο δόθηκε η ευχέρεια της ίδρυσης (πολλών) ελεγκτικών εταιριών σύμφωνα με τα αγγλικά και αμερικάνικα πρότυπα και κατ' επιταγή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας μέσω της 8ης Οδηγίας.

Πριν το 1955, ο έλεγχος στον ιδιωτικό τομέα είχα θεωρηθεί από πολλούς από ελλιπής μέχρι και προκατασκευασμένη γνωμάτευση, που τελικά υπέγραφε ο ελεγκτής.Ένας από τους λόγους γι' αυτές τις αδυναμίες ήταν ότι οι ελεγκτές αυτοί ορίζονταν αλλά και άλλαζαν κατά βούληση της διοίκησης της ελεγχόμενης εταιρίας και μόνο, σε αντίθεση με την πρακτική στις αγγλοσαξονικές χώρες, όπου η αντικατάσταση μιας ελεγκτικής εταιρίας αξιολογείται και θα πρέπει να γίνεται δεκτή τόσο από την αντικαταστάτρια της, συνάδελφο, εταιρία του ιδίου, βεβαίως, σώματος ελεγκτών μιας χώρας όσο και από ειδική επιτροπή του χρηματιστηρίου, σε ορισμένες, βέβαια, περιπτώσεις (π.χ στην περίπτωση εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιριών της Αμερικής).Ένας ακόμη σοβαρός λόγος θα πρέπει να ήταν η κακή οργάνωση των ελεγκτικών μονάδων και η ελλιπής ή ανύπαρκτη εκπαίδευση των ελεγκτών.

Σήμερα, η ελεγκτική ως θεσμός έχει επεκταθεί σε όλο το φάσμα της διοικητικής δραστηριότητας και λειτουργίας μιας κοινωνίας (ιδιωτικός, δημόσιος τομέας, διάφοροι επιμέρους έλεγχοι από διάφορους φορείς, π.χ κεντρικές τράπεζες, Ευρωπαϊκή Κοινότητα, Διεθνή Τράπεζα, Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, κ.λ.π.). Παρά την επέκταση, όμως, αυτή, της ελεγκτικής ο απώτερος σκοπός του ελέγχου ήταν, και παραμένει, η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης και ασφάλειας μεταξύ της εταιρίας και των μετόχων της. Η εμπιστοσύνη αυτή των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων προς την εταιρία σχετίζεται σε μεγάλο βαθμό με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Για το λόγο αυτό η ανεξαρτησία αυτή των ορκωτών θα πρέπει να προασπίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο και είναι στο χέρι της κάθε χώρας, μέσω των νόμων που επιβάλλει, να την ενισχύσει και συμβάλλοντας, έτσι, στην εν γένει οικονομική ευημερία και ανάπτυξη.

3.2 Ιστορική Αναδρομή και νομοθετικό πλαίσιο περιόδου 1920-1990

3.2.1 Ιστορική αναδρομή-Χρονική περίοδος 1920-1990

Η εμφάνιση οργανωμένου ελεγκτικού επαγγέλματος στην Ελλάδα είναι σχετικά πρόσφατη. Η πρώτη οργανωμένη προσπάθεια εξωτερικού ελέγχου έγινε το 1920 μέσω του Νόμου 2190/1920 (άρθρα 36-37), στον οποίο προβλέπονταν ότι ισολογισμός μιας εισηγμένης εταιρίας έπρεπε να ελέγχεται από εξωτερικούς ελεγκτές.[60]Αυτή η προσπάθεια, όμως, απέτυχε και μετά από έναν αριθμό οικονομικών σκανδάλων στη δεκαετία του 1920, μια καινούργια προσπάθεια έγινε το 1931 μέσω του Νόμου 5076/1931.Ο συγκεκριμένος νόμος προέβλεπε τη σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών. Ο θεσμός αυτός δεν λειτούργησε μέχρι το 1955, όταν με το Νόμο 3329/1955 ξεκίνησε στην ουσία ο εξωτερικός έλεγχος στην Ελλάδα, με τη σύσταση του Σώματος Ορκωτών Λογιστών(Σ.Ο.Λ). Σκοπός του Σ.Ο.Λ ήταν η επίτευξη ενός ικανοποιητικού επιπέδου εξωτερικού ελέγχου, ο οποίος ήταν απαραίτητος για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας μετά τον Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο. Το προσχέδιο για τη σύσταση του Σ.Ο.Λ μελετήθηκε κυρίως από Άγγλους Ορκωτούς, μέλη της «Βρετανικής Οικονομικής Αποστολής» που κατέφτασε στη Ελλάδα μετά τον Πόλεμο.

Η λειτουργία του Σ.Ο.Λ άρχισε το Νοέμβριο του 1956 και οι ορκωτοί λογιστές- μέλη του Σ.Ο.Λ ήλεγχαν τις ανώνυμες εταιρίες που είχαν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, τις ελληνικές τράπεζες(πλην Τράπεζας Ελλάδος και Αγροτικής), και τις ασφαλιστικές εταιρίες. Στο Σ..Ο.Λ είχαν ανατεθεί επίσης και ορισμένοι άλλοι έλεγχοι όπως ιατροσήμων, εξαγωγής κερδών κ.λ.π. Με το νόμο δε 876/79 προβλέπεται ότι με απόφαση του υπουργού συντονισμού και εμπορίου είναι δυνατόν να υπαχθούν στον έλεγχο του Σ.Ο.Λ κατηγορίες ανωνύμων εταιριών η δραστηριότητα των οποίων μπορούσε να έχει σημαντικές επιδράσεις στην οικονομία της χώρας. Το Σ.Ο.Λ, σε γενικές γραμμές, είχε όλα τα χαρακτηριστικά του ημικρατικού (αν όχι κρατικού) οργανισμού, αφού η λειτουργία του γινόταν κάτω από την εποπτεία και σε σημαντικό βαθμό κάτω από τη διεύθυνση κρατικού οργάνου, δηλαδή του εποπτικού συμβουλίου, το οποίο διορίζεται από το κράτος.

Ήδη από τη σύσταση του Σ.Ο.Λ, άρχισε να γίνεται λόγος για την απελευθέρωση του επαγγέλματος. Όμως το Σ.Ο.Λ, αντί να προχωρήσει να προχωρήσει στην οργάνωση ενός ελεύθερου επαγγέλματος, όπως στις ελεγκτικά ανεπτυγμένες χώρες, κατέληξε στη δημιουργία μιας «επιχείρησης» που είχε όλα τα χαρακτηριστικά ενός μονοπωλίου.

Ο βασικότερος 'αντίπαλος' του Σ.Ο.Λ ήταν ο Σύλλογος Εγκεκριμένων Λογιστών Ελεγκτών Ελλάδος (Σ.Ε.Λ.Ε). Ο Σ.Ε.Λ.Ε συστάθηκε το Μάιο του 1979 ύστερα από πρωτοβουλία ορισμένων ατόμων που συνεργάζονταν με ορισμένες διεθνείς ελεγκτικές εταιρίες που δρούσαν στην Ελλάδα ('big six'). Μέχρι την απελευθέρωση του ελεγκτικού επαγγέλματος το 1992, οι εταιρίες αυτές παρείχαν ορισμένες φορολογικές και συμβουλευτικές υπηρεσίες και ακόμη διενεργούσαν επιλεκτικά ελέγχους για λογαριασμό ξένων εταιριών που είχαν επενδύσει σε ελληνικές θυγατρικές. Όμως, απαγορεύονταν ρητά από το νόμο αυτές οι ελεγκτικές εταιρίες να διενεργήσουν οποιαδήποτε άλλη μορφή ελέγχου.

---

[60] Constantinos V.Caramanis. "The Enigma of the Greek Auditing Profession: Some preliminary results concerning the impact of Liberalization on Auditor Behaviour", *European Accounting Review*, 6:1, pp 85-108

3.2.2 Νομοθετικό πλαίσιο:1920-1954

Μέχρι το 1955 δεν υπήρχαν στη χώρα μας αναγνωρισμένοι και ειδικά καταρτισμένοι εξωτερικοί ελεγκτές. Οι τακτικοί έλεγχοι των ετήσιων λογιστικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιριών δεν είχαν το κύρος, την πληρότητα και την αντικειμενικότητα των ελέγχων που διενεργούν οι επαγγελματίες ελεγκτές. Τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα της ελεγκτικής ιδιότητας εκείνης της περιόδου, ήταν: (α) η απουσία κατάλληλων οργανωτικών δομών για τη σύσταση ελεγκτικού σώματος ή ειδικής επαγγελματικής οργάνωσης, και (β) η παράλειψη του νομοθέτη να προσδιορίσει ρητά τα επιστημονικά και τα επαγγελματικά προσόντα του ελεγκτή.

Το 1920 πραγματοποιήθηκε η πρώτη προσπάθεια νομοθετικής καθιέρωσης του θεσμού και της ιδιότητας του ελεγκτή ανωνύμων εταιριών. Ο νόμος[61] επέβαλε τη διενέργεια από δύο τακτικούς ελεγκτές του ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων των ανωνύμων εταιριών .Δεν καθόρισε όμως τα προσόντα τους, με αποτέλεσμα οι ελεγκτές αυτοί να στερούνται συνήθως τις απαραίτητες τεχνικές γνώσεις, την επαγγελματική ανεξαρτησία και την ικανότητα να ασκούν ουσιαστικό έλεγχο. Έτσι, ο τακτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμό, Αποτελέσματα Χρήσεως, Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων) των ανωνύμων εταιριών ήταν μια τυπική πράξη χωρίς καμιά χρησιμότητα για τη μειοψηφία των μετόχων, των τρίτων και του κοινωνικού συνόλου. Μάλιστα, όλοι οι Έλληνες συγγραφείς του Εμπορικού Δικαίου είχαν αποφανθεί ότι: "ο έλεγχος της ανώνυμης εταιρείας στη Χώρα μας είναι πράξη καθαρώς τυπική, αποτελούσα ειρωνεία έναντι της Πολιτείας όσον και έναντι των μετόχων και λοιπών ενδιαφερόμενων, διότι, όπως είναι γνωστό σε όλους, στην πράξη οι διοριζόμενοι από τη Γενική Συνέλευση ελεγκτές περιορίζουν τη δράση τους στην υπογραφή της υπό του Διοικητικού Συμβουλίου ετοιμασθείσης δι' αυτούς εκθέσεως". Η χωρίς διενέργεια ελέγχου τυπική υπογραφή της Εκθέσεως Ελέγχου, από τους Ελεγκτές του κωδ. Ν. 2190/1920, οφειλόταν στο ότι οι ελεγκτές αυτοί δεν ήταν επαγγελματίες ελεγκτές και ο νόμος δεν απαιτούσε κανένα προσόν, με αποτέλεσμα να διορίζονται ελεγκτές πρόσωπα οποιουδήποτε επαγγέλματος και ανεξαρτήτως μορφώσεως. Επιπροσθέτως, οι ελεγκτές διορίζονταν και αμείβονταν από τη Διοίκηση της εταιρείας[62] (αφού η Γενική Συνέλευση πάντοτε απλώς επικύρωνε την εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου), τις πράξεις της οποίας καλούνταν να ελέγξουν και συνεπώς υπήρχε σοβαρή εξάρτηση του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο. Ο νόμος προέβλεπε την υποχρέωση των ελεγκτών για τήρηση απόλυτης εχεμύθειας για το σύνολο των πληροφοριών που ελάμβαναν γνώση κατά την διάρκεια του ελέγχου[63]

Το 1930, ο νομοθέτης αναγνώρισε τη σοβαρότητα των επιπτώσεων που είχε η απουσία ενός ανεξάρτητου ελεγκτικού επαγγέλματος στην οικονομική ανάπτυξη της χώρας και προχώρησε στη θέσπιση του απαραίτητου νομοθετικού πλαισίου. Έτσι, ο νόμος 5076 του 1931 περί «Ανωνύμων Εταιριών και Τραπεζών» προέβλεπε τη σύσταση και λειτουργία του Σώματος Ελλήνων Ορκωτών Λογιστών. Δυστυχώς, ο νέος αυτός θεσμός δε λειτούργησε ποτέ, αν και είχαν εκδοθεί μέχρι τέλος του 1933 όλα τα απαραίτητα για τη λειτουργία του Σώματος

---

[61] Όπου στην παρούσα ενότητα αναφέρεται η λέξη νόμος νοείται το αρχικό κείμενο του νόμου 2190/20, καθώς και όλες οι τροποποιήσεις μέχρι και το 1955.

[62] Άρθρο 36 παρ.3 ν.2190/20.

[63] Άρθρο 63 παρ.1 εδάφ.α, ν.2190/20

διατάγματα.[64] Τα αίτια πρέπει να αποδοθούν, μεταξύ άλλων, και στην γενικότερη οικονομική κατάσταση. Συγκεκριμένα, η διεθνής οικονομική κρίση του 1932 αναπόφευκτα επηρέασε και την ελληνική οικονομία και χειροτέρευσε τη δημοσιονομική κατάσταση της χώρας. Ταυτόχρονα, η Ελλάδα αντιμετώπισε συχνές εκλογικές αναμετρήσεις με συνέπεια την πολιτική αστάθεια. Συνεπώς, δεν υπήρχαν ή δεν διαφαίνονταν να υπάρχουν οι κατάλληλες προϋποθέσεις για οικονομική ανάπτυξη της χώρας και εδραίωση ανεξάρτητου ελεγκτικού οργάνου.

3.2.3 Νομοθετικό πλαίσιο: 1955-1990

Η οικονομική ανάπτυξη της χώρας απαιτούσε, μεταξύ άλλων, την ύπαρξη εταιριών ισχυρής κεφαλαιακής δομής και οργανωμένης κεφαλαιαγοράς. Ο διττός αυτός στόχος είχε ως βασικές προϋποθέσεις[65] : (α) Τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των επενδυτών, (β) τη στροφή των ιδιωτικών αποταμιεύσεων σε παραγωγικές επενδύσεις, και (γ) τη διασφάλιση της απρόσωπης επένδυσης από κάθε είδους ατασθαλίες.

Η πραγματοποίηση των παραπάνω όρων απαιτούσε την ύπαρξη ενός εξειδικευμένου ελεγκτικού οργάνου τα μέλη του οποίου θα ήταν ανεξάρτητα από τη διοίκηση των ελεγχόμενων α.ε. Για το λόγο αυτό, η Πολιτεία ίδρυσε με το ν.δ 3329/1955[66] το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ). Στη συνέχεια, το συγκεκριμένο νομοθετικό διάταγμα συμπληρώθηκε τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε αργότερα με πληθώρα άλλων νομοθετημάτων και υπουργικών αποφάσεων.[67] Το ΣΟΛ αποτέλεσε δημόσιο φορέα με

---

[64] Ν.Δ. 23/32 «Περί συστάσεως και διοικήσεως του ΣΟΛ». Ν.Δ. 28/32 Περί τροποποιήσεως του άρθρου 3 του από 23 Μαρτίου 1932 Διατάγματος «περί συστάσεως και διοικήσεως του ΣΟΛ». Ν.Δ. 11/32 «Περί συστάσεως και διοικήσεως του ΣΟΛ».

[65] Ταχυνάκης Παναγιώτης

[66] Ν.Δ. 3329/55 «Περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών».

[67] Ενδεικτικά αναφέρονται:

- Α.Υ.Εμπ. 19969/1212, «Περί εγκρίσεως κανονισμού λειτουργίας Εποπτικού Συμβουλίου Σώματος Ορκωτών Λογιστών», Φ.Ε.Κ. 158Β/6.6.57.
- Ν.Δ. 4107/60, «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως διατάξεών τινων του ν.δ. 3329/55 'περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών' και άλλων τινών διατάξεων».
- Β.Δ. 737/61, «Περί καθορισμού της συνθέσεως του Σώματος Ορκωτών Λογιστών, βαθμολογικής κατατάξεως των Μελών αυτού, των προσόντων διορισμού, προαγωγής, πειθαρχικής ευθύνης και διαγραφής αυτών».
- Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΛ 5192, «Περί ασκήσεως ελέγχου επί τού έργου των Ορκωτών Λογιστών», Φ.Ε.Κ. 104Β/27.3.62.
- Ν.Δ. 4237/62, «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως τού ν.2190/1920 'περί Ανωνύμων Εταιρειών' και άλλων τινών διατάξεων», άρθρα 20-21.
- Απόφαση Αντιπροέδρου ΣΟΛ 2377, «Περί εγκρίσεως Πειθαρχικού Κανονισμού Μελών Σώματος Ορκωτών Λογιστών», Φ.Ε.Κ. 554Β/26.8.65.
- Α.Ν. 581/68, «Περί συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 3329/55 Ν.Δ. περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών».
- Ν.Δ. 63/73, «Περί ανασυνθέσεως του Εποπτικού Συμβουλίου, του Σώματος Ορκωτών Λογιστών».

σωματειακή οργάνωση. Περιγραφόταν ως ιδιόρρυθμη ένωση επαγγελματιών που διέθεταν ειδικά προσόντα και περιβαλλόταν με ιδιαίτερες εγγυήσεις ανεξαρτησίας. Το ΣΟΛ αποτελούσε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου - ν.π.δ.δ. και η σχέση που ένωνε όλα τα μέλη του με αυτό ήταν σχέση δημοσίου δικαίου και όχι σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ιδιωτικού δικαίου Το ΣΟΛ ελεγχόταν και λειτουργούσε βάσει συγκεκριμένων νόμων και διοικητικών πράξεων. Βασικό στοιχείο της ύπαρξής του ήταν ο συνεχής και σταθερός Κρατικός έλεγχος από το Υπ. Συντονισμού (νύν Υπουργείο Οικονομικών και Οικονομίας).[68]

Σε γενικές γραμμές, το Ν.Δ 3329/1955 όριζε το σκοπό ίδρυσης του Σ.Ο.Λ., ρύθμιζε τα ζητήματα της λειτουργίας και της εποπτείας του, καθόριζε τα προσόντα, τα δικαιώματα, τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις των ορκωτών λογιστών για τακτικό έλεγχο και οριοθετούσε τις σχέσεις των μελών του Σώματος με τις ελεγχόμενες εταιρίες.).

Ειδικότερα, με το Ν.Δ 3329/1955 και το τροποποιητικό του Ν.Δ. 4107/1960 λήφθηκαν τα εξής βασικά μέτρα[69]:

α) Απαγορεύεται ρητά οποιαδήποτε ανάμειξη του Ορκωτού Λογιστή στο διορισμό του ως ελεγκτή και στον καθορισμό της αμοιβής του ελέγχου, προς την οποία ουδεμία σχέση ιδίου οικονομικού συμφέροντος είχε, αφού αμειβόταν με μηνιαίες πάγιες αποδοχές που καθορίζονταν από το Εποπτικό Συμβούλιο(άρθρα 2 και 14 του Ν.Δ 3329/1955)

β) Στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος, που διοριζόταν με κοινή υπουργική απόφαση και αποτελούνταν από καθηγητές Πανεπιστημιακών Σχολών, μέλη του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τον εκλεγμένο Πρόεδρο του Σώματος κ.λ.π, αναθέτονταν από το νόμο (άρθρο 6 Ν.Δ. 3329/1955) οι εξής αρμοδιότητες:

- Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΛ 3732, «Περί κανονισμού συντάξεως φύλλων ποιότητος των βοηθών Ορκωτών Λογιστών και Δοκίμων Ορκωτών Λογιστών και προαγωγής αυτών», Φ.Ε.Κ. 1220Β/1.10.76.
- Απόφαση Αντιπροέδρου ΣΟΛ 4316, «Περί τροποποιήσεως κανονισμού του Σώματος Ορκωτών Λογιστών», Φ.Ε.Κ. 15Β/17.1.77.
- Απόφαση Προέδρου ΣΟΛ 4137, «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του Κανονισμού συντάξεως φύλλων ποιότητος των Βοηθών και Δοκίμων Ορκωτών Λογιστών και προαγωγής αυτών», Φ.Ε.Κ. 1237Β/21.11.77.
- Απόφαση Προέδρου ΣΟΛ 643/5, «Περί εγκρίσεως των Προτύπων (Standards) του Σ.Ο.Λ.», Φ.Ε.Κ. 1119Β/18.12.79.
- Ν.1401/83, Τροποποίηση διατάξεων του Ν.Δ. 136/1946 «περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του από 10/11.5.1956 Ν.Δ. 'περί Αγορανομικού Κώδικος' και άλλες διατάξεις», άρθρο 6.
- Ν.1436/84, «Σύσταση Εμπορικού Παρεμβατικού Οργανισμού και μερικές άλλες διατάξεις», άρθρο 17.
- Π.Δ. 526/84, «Αύξηση αριθμού Ορκωτών Λογιστών».
- Ν.1563/85, «Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», άρθρο 17.
- Ν.1712/87, «Εκσυγχρονισμός επαγγελματικών οργανώσεων των εμπόρων, βιοτεχνών καί λοιπών επαγγελματιών καί άλλες διατάξεις», άρθρο 12.
- Π.Δ. 102/88, «Αύξηση του αριθμού των Ορκωτών Λογιστών».
- Π.Δ. 15/89, «Προσαρμογή του Ν.Δ/τος 3329/55 'περί συστάσεως Σώματος Ορκωτών Λογιστών' (Φ.Ε.Κ. 230) όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε μεταγενέστερα, προς τις διατάξεις της Όγδοης Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 10ης Απριλίου 1984».

[68] Ταχυνάκης Παναγιώτης –Σημειώσεις Μαθήματος

[69] www.soel.gr

- Η πρόσληψη νέων μελών, που υποχρεωτικά θα γίνεται στην κατώτατη βαθμίδα (του Δόκιμου Ορκωτού Λογιστή Β΄) από πτυχιούχους πανεπιστημιακών οικονομικών σχολών και πάντοτε κατόπιν διαγωνισμού.
- Η διενέργεια των προαγωγών και η άσκηση της πειθαρχικής εξουσίας.
- Ο καθορισμός του ύψους των πάγιων μηνιαίων αμοιβών των μελών του Σώματος.
- Η κατάρτιση κατ' έτος πίνακα από έξι (6) Ορκωτούς Λογιστές και η διαβίβασή του στις υπαγόμενες στον έλεγχο ανώνυμες εταιρείες για την εκλογή, από τον πίνακα αυτόν, των ελεγκτών της χρήσεως (άρθρα 2 Ν.Δ. 4107/1960, 20 Ν.Δ. 4237/1962 και 36 § 2 κωδικ. Ν. 2190/1920). Για τους λοιπούς ελέγχους ο Ορκωτός Λογιστής οριζόταν από το Εποπτικό Συμβούλιο μετά από εισήγηση της Διοικούσας Επιτροπής
- Ο καθορισμός των αμοιβών κάθε ελέγχου, η είσπραξη και κατάθεσή τους σε ειδικό λογαριασμό της Τράπεζας Ελλάδος και η ανάληψη, από το λογ/σμό αυτό, των αναγκαίων ποσών για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας του Σώματος (άρθρο 14 Ν.Δ.3329/1955).

γ) Οι αρμοδιότητες για τα επαγγελματικά θέματα αναθέτονται στη Διοικούσα Επιτροπή, που αποτελείται μόνο από εκλεγμένα μέλη του Σώματος (άρθρο 8 Ν.Δ 3329/1955).

δ) Στα άρθρα 12 § 1 και 14 § 1 του Ν.Δ 3329/1955 ορίζεται ρητά ότι: "οι "Ορκωτοί Λογισταί δεν θεωρούνται δημόσιοι υπάλληλοι, αλλ' ασκούσι δημόσιον "λειτούργημα. Κατά την εκτέλεση της εργασίας των οι Ορκωτοί Λογισταί είναι "ανεξάρτητοι, απαγορευομένης οιασδήποτε παρεμβάσεως εις το έργον των "..Απαγορεύεται η απ' ευθείας μεταξύ Ορκωτού Λογιστού και του ελεγχομένου "συνεννόησις διά τον καθορισμόν της ελεγκτικής αμοιβής»

ε) Με το άρθρο 13 του Ν.Δ 3329/1955 θεσπίζονται αυστηρότατες διατάξεις ασυμβίβαστου του λειτουργήματος του Ορκωτού Λογιστή προς οποιοδήποτε άλλο επάγγελμα και οποιαδήποτε έμμισθο ή άμισθο υπηρεσία, ώστε να αποκλείεται η δημιουργία σχέσεων που θα δύνανται να επηρεάσουν το έργο του. Πρέπει να επισημανθεί και το ότι, η χρησιμοποίηση του ίδιου Ορκωτού Λογιστή ως ελεγκτή της ίδιας επιχειρήσεως δεν ήταν δυνατό να είναι μεγαλύτερη της 5ετίας.

στ) Με το άρθρο 10 Ν.Δ. 3329/1955 και άρθρο 2 Β.Δ 737/1961 θεσπίζονταν αυστηρές προϋποθέσεις ως προς το ανεπίληπτο του ήθους, την ακεραιότητα του χαρακτήρα και την αναμφισβήτητη αρετή και απαιτούνταν υψηλά τυπικά και ουσιαστικά προσόντα

Τα παραπάνω μέτρα εξασφάλιζαν απόλυτα την ανεξαρτησία της επαγγελματικής γνώμης του ορκωτού λογιστή. Πρέπει να υπογραμμισθεί ότι, τα πιο πάνω μέτρα τα εισηγήθηκαν Άγγλοι Ορκωτοί Λογιστές, οι οποίοι τα πρώτα χρόνια ήταν οι Τεχνικοί Σύμβουλοι του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (αλλά και της Ελληνικής Κυβερνήσεως, βλ. Ν.Δ. 2181/1952 και άρθρο 17 Ν.Δ. 3329/1955).

Το Σ.Ο.Λ άρχισε να λειτουργεί το 1956 υπό την εποπτεία του Κράτους. Ασκούσε αυστηρή εποπτεία στο έργο των μελών του. Το κύριο έργο των μελών του Σ.Ο.Λ ήταν η διενέργεια του τακτικού ελέγχου των λογιστικών καταστάσεων των Ανωνύμων Εταιριών (α.ε) καθώς και η άσκηση διαχειριστικού ελέγχου των «πάσης φύσεως» οικονομικών οργανισμών της χώρας κατά τρόπο άμεμπτο και συστηματικό.[70] Δευτερεύουσας σημασίας έργο ήταν η ανάληψη πραγματογνωμοσύνης ή μελέτης της λογιστικής οργάνωσης των οικονομικών οργανισμών.

---

[70] Άρθρο 1 ν.δ. 3329/55

Μέλη του Σ.Ο.Λ ήταν οι ορκωτοί λογιστές, οι βοηθοί ορκωτοί λογιστές και οι δόκιμοι ορκωτοί λογιστές. Οι τελευταίες δύο κατηγορίες διενεργούσαν τους ελέγχους για λογαριασμό και υπ' ευθύνη του ορκωτού λογιστή. Από τότε που ιδρύθηκε το Σ.Ο.Λ., η ιδιότητα των μελών του ήταν ένα θέμα που βρισκόταν στο επίκεντρο σοβαρών αντιπαραθέσεων. Οι ορκωτοί λογιστές δεν ήταν ούτε δημόσιοι υπάλληλοι αλλά ούτε και ελεύθεροι επαγγελματίες(δεν ήταν ελεύθεροι επαγγελματίες αφού δεν εξασφάλιζαν μόνοι τους την πελατεία τους και δεν ασκούσαν τον έλεγχο σε ανταγωνιστικό περιβάλλον). Ήταν δημόσιοι λειτουργοί καθώς το έργο τους θεωρούνταν δημόσιο λειτούργημα.

Κρίθηκε ότι τα μέλη που επρόκειτο να αποτελέσουν το ΣΟΛ θα έπρεπε να διαθέτουν ανεπίληπτο ήθος, ειδική επιστημονική κατάρτιση και πείρα, πάνω δε από όλα θα έπρεπε κατά την εκτέλεση της εργασίας τους να είναι ανεξάρτητα από οποιαδήποτε παρέμβαση στο έργο τους. Στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί ότι για την κατοχύρωση της ανεξαρτησίας του ορκωτού λογιστή ο νόμος καθιέρωσε, για πρώτη φορά, ρητή νομοθετική επιταγή. Έτσι η νομοθεσία όριζε ότι οι ορκωτοί λογιστές όφειλαν να έχουν πρώτο αποδεδειγμένο ήθος και αναμφισβήτητη αρετή[71] και δεύτερο ορισμένα τυπικά και ουσιαστικά προσόντα καταρτίσεως ή εμπειρίας [72].

Το Σ.Ο.Λ καθιερώθηκε στην ελληνική αγορά καθώς αναγνωρίστηκε η σημασία του έργου του και η συμβολή του στην ανάπτυξη της οικονομίας. Όμως, με την πάροδο των ετών, εξελίχθηκε σε ένα μονοπωλιακού χαρακτήρα εποπτικό και επαγγελματικό οργανισμό. Συγκεκριμένα με το πρόσχημα της διασφάλισης της προσωπικής και επαγγελματικής ανεξαρτησίας των μελών του, το Σ.Ο.Λ., εκτός των άλλων αρμοδιοτήτων του: (α) Καθόριζε τακτικό μισθό για τα μέλη του εφόσον κάλυπταν ορισμένες ώρες ελεγκτικής εργασίας, το ύψος του οποίου δεν ήταν σε πλήρη αναλογία με την πολυπλοκότητα ή την έκταση του ελέγχου που διενεργούσε κάθε μέλος. Αυτό άρχισε να δημιουργεί στα τελευταία χρόνια μια δημοσιοϋπαλληλική νοοτροπία ανάμεσα στα λιγότερο ικανά και δραστήρια μέλη του Σώματος, (β) Επέβαλε εμμέσως στις επιχειρήσεις τον ορκωτό λογιστή που θα έπρεπε να ελέγξει την ειλικρίνεια των οικονομικών τους καταστάσεων και έτσι, εξασφάλιζε την οικονομική ανεξαρτησία του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο, (γ) Καθόριζε το ύψος της αμοιβής των μελών του για κάθε ελεγκτική εργασία χωρίς τη σύμφωνη γνώμη τους[73], (δ) Εισέπραττε από την ελεγχθείσα επιχείρηση την αμοιβή του ελέγχου και την κατέθετε σε ένα κοινό

---

[71] Άρθρο 10 παρ.5 ν.δ. 3329/55: «Οι Ορκωτοί Λογιστές...διορίζονται...» εφόσον «...έχουν...πρωτίστως ανεπίληπτο ήθος και αναμφισβήτητο αρετή. Για τη συνδρομή του προσόντος...κρίνει το Εποπτικό Συμβούλιο».

[72] Άρθρο 10 παρ.1 ν.δ. 3329/55 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 5 π.δ. 15/89): «1. Ορκωτός Λογιστής διορίζεται κάθε μέλος του ΣΟΛ, που έχει συμπληρώσει τριετή υπηρεσία ως Βοηθός Ορκωτός Λογιστής και έχει τις ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) Εχει πτυχίο της Α.Σ.Ο.Ε.Ε. ή των Ανωτάτων Βιομηχανικών Σχολών ή της Παντείου Ανωτάτης Σχολής Πολιτικών Επιστημών, καθώς και των τμημάτων Πολιτικών και Οικονομικών Επιστημών Ελληνικών Πανεπιστημίων ή ισοτίμων και ομοταγών Σχολών της αλλοδαπής, εφόσον διδάχθηκε σαν κύριο μάθημα τη Λογιστική. (β) Έχει συμπληρώσει τουλάχιστον έντεκα (11) έτη ως μέλος του ΣΟΛ, από τα οποία τα οκτώ (8) τουλάχιστον αφορούν πρακτική άσκηση πάνω στον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων α.ε. και ε.π.ε. ή των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων συνόλων επιχειρήσεων υπό την άμεση επίβλεψη και τις οδηγίες Ορκωτού Λογιστή. (γ) Εχει επιτύχει σε εξετάσεις που διοργανώνονται από το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΛ...».

[73] Σε αντίθεση με τις αμοβές των ελεγκτών που δεν ήταν μέλη του Σ.Ο.Λ ,τις οποίες όριζε πάντα η γενική συνέλευση των μετόχων(άρθρο 36 παρ.3 εδάφ.1, ν.2190/1920)

ταμείο(λογαριασμό) από το οποίο κατέβαλε τους μισθούς των ορκωτών λογιστών[74], (ε) Εξέταζε την ποιότητα της ελεγκτικής εργασίας μόνον εφόσον υπήρχαν σχετικές καταγγελίες για πλημμελή εκτέλεση του ελεγκτικού έργου.

Με εισήγηση Άγγλων Ορκωτών Λογιστών, που όπως προαναφέρθηκε τα πρώτα χρόνια ήταν τεχνικοί σύμβουλοι, καταρτίστηκαν πρότυπα (standards) ελεγκτικής, τα οποία βασίζονταν κυρίως στα Αγγλικά ελεγκτικά πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά αναθεωρήθηκαν το έτος 1979 και προσαρμόστηκαν στις βασικές αρχές των διεθνών ελεγκτικών προτύπων καθώς και στις ειδικές απαιτήσεις της Ελληνικής νομοθεσίας περί εταιρειών. Σύμφωνα με τα εσωτερικά ελεγκτικά πρότυπα (Απόφαση Προέδρου ΣΟΛ 643/5/1979) του ΣΟΛ με τον όρο ορκωτός[75] λογιστής εννοείται: «...ο διορισθείς υπό του Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΛ ως έχων άπαντα τα επιστημονικά, επαγγελματικά και ηθικά προσόντα, τά οριζόμενα υπό της διεπούσης τό Σώμα νομοθεσίας...».

Το έτος 1988, κατά την προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας περί ελεγκτών και ελεγκτικού επαγγέλματος προς τις διατάξεις της 8ης κοινοτικής Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ επικράτησαν οι εξής απόψεις:

1ον : Ότι το επάγγελμα του εξωτερικού ελεγκτή (Ορκωτού Λογιστή) δεν πρέπει να παραλληλίζεται με τα ελευθέρια επαγγέλματα του δικηγόρου, γιατρού κ.λ.π, αλλά με το επάγγελμα του Δικαστή. Ο Ορκωτός Λογιστής δεν είναι συνήγορος της επιχειρήσεως, δεν υπερασπίζεται μόνο τα συμφέροντα της επιχειρήσεως (των μετόχων της), όπως ο δικηγόρος που υπερασπίζεται τα συμφέροντα του πελάτη του και νόμιμα επικαλείται μόνο τα υπέρ, ενώ αποσιωπά τα εναντίον του. Ο Ορκωτός Λογιστής πρέπει να ενεργεί όπως ακριβώς ο Δικαστής. Το πόρισμα του ελέγχου του Ορκωτού Λογιστή πρέπει να είναι αντικειμενικό και αμερόληπτο έναντι πάντων.

2ον : Ότι για να υπάρχει στη χώρα μας πραγματικά ανεξάρτητο ελεγκτικό επάγγελμα με θεσμικό χαρακτήρα, έτσι ώστε να διενεργείται ουσιαστικός και αντικειμενικός έλεγχος υψηλού επιπέδου, επιβάλλεται να διατηρηθεί η μορφή οργανώσεως που επιβλήθηκε με το Ν.Δ. 3329/1955 και να προσαρμοστεί η μορφή αυτή, όπου απαιτείται, με τις διατάξεις της 8ης (84/253/ΕΟΚ) οδηγίας, δεδομένου ότι η Οδηγία αυτή προβλέπει και τη μορφή οργανώσεως που έχει καθιερωθεί με το Ν.Δ 3329/1955. Πράγματι, η 8η Οδηγία απαιτεί, ο νόμιμος έλεγχος των ετήσιων λογαριασμών (οικονομικών καταστάσεων) των εταιρειών και των ενοποιημένων λογαριασμών συνόλων επιχειρήσεων (άρθρο 1), να διενεργείται από έντιμα πρόσωπα (άρθρο 3), τα οποία θα διακατέχονται από επαγγελματική συνείδηση (άρθρο 23) και θα είναι εξασφαλισμένη η επαγγελματική ανεξαρτησία τους (άρθρο 24) ενώ παράλληλα πρέπει να διαθέτουν υψηλού επιπέδου τυπικά και ουσιαστικά προσόντα (άρθρα 4 - 8), η 8η οδηγία δεν υπεισέρχεται στο θέμα του τρόπου οργανώσεως του ελεγκτικού επαγγέλματος. Το θέμα αυτό, αν δηλαδή οι ελεγκτές θα είναι οργανωμένοι υπό μορφή "εταιρειών" (διαφόρων μορφών) ή θα είναι ελεύθεροι επαγγελματίες ή "δημόσιοι λειτουργοί" με κατοχυρωμένη την ελευθερία της επαγγελματικής τους γνώμης, αφήνεται να ρυθμισθεί από την εσωτερική νομοθεσία κάθε χώρας. Αυτό προκύπτει σαφώς από τα εξής:

---

[74] Άρθρο 14 παρ.1 ν.δ. 3329/1955(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 ν.δ.4107/1960)

[75] Ο ελεγκτής χαρακτηρίζεται ως 'ορκωτός' διότι πρίν από την ανάληψη των καθηκόντων του δίνει τον ακόλουθο όρκο: «Ορκίζομαι να φυλάττω πίστιν εις την Πατρίδα, υπακοήν εις το Σύνταγμα και τους νόμους του Κράτους και να εκτελώ τιμίως και ευσυνειδήτως τά καθήκοντά μου». Άρθρο 11 ν.δ. 3329/55.

- Στο προοίμιο της Οδηγίας αναφέρεται ότι άδεια, για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου των λογιστικών εγγράφων που αναφέρονται στο άρθρο 1, χορηγείται "τόσο σε φυσικά πρόσωπα, όσο και σε εταιρείες προσώπων που είναι δυνατόν να είναι "νομικά πρόσωπα ή άλλες μορφές εταιρειών ή ενώσεις προσώπων".
- Στην § 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας ορίζεται ότι τα πρόσωπα στα οποία χορηγείται άδεια "μπορεί να είναι, ανάλογα με τη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους, φυσικά "πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα ή άλλες μορφές εταιρειών ή ενώσεις προσώπων . (εταιρείες ελέγχου κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας).
- Στην § 2 του άρθρου 2 της Οδηγίας ορίζεται ότι η άδεια χορηγείται από τις αρχές των κρατών μελών, οι οποίες "μπορεί να είναι, για τους σκοπούς της παρούσας "Οδηγίας, επαγγελματικές ενώσεις, υπό τον όρο ότι τους έχει αναγνωριστεί βάσει του "Εθνικού δικαίου η αρμοδιότητα να χορηγούν άδεια κατά την έννοια της παρούσας οδηγίας .
- Από το Εθνικό δίκαιο (άρθρο 10 § 4 Ν.Δ 3329/1955 και άρθρο 2 § 6 Β.Δ 737/1961) έχει παρασχεθεί η αρμοδιότητα επιλογής και διορισμού των Ορκωτών Λογιστών στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και ορίζεται ότι η σχετική απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου δημοσιεύεται σε περίληψη στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Δηλαδή, χορηγείται άδεια (με ατομική πράξη) σε φυσικά πρόσωπα, από επαγγελματική ένωση με βάση ειδική εξουσιοδότηση του νόμου, όπως απαιτεί η Οδηγία.

Με το ΠΔ 15/15-1-1989 βάση των προαναφερθέντων απόψεων, έγινε προσαρμογή των περί ελεγκτών και ελεγκτικού επαγγέλματος διατάξεων (Νομοθετικά διατάγματα 3329/1955 και 4107/1960 και του Β.Δ 737/1961) της Ελληνικής νομοθεσίας προς τις διατάξεις της 8ης (84/253/ΕΟΚ) Οδηγίας, χωρίς να μεταβληθεί η υφιστάμενη μορφή οργανώσεως (υποχρεωτική ένωση επαγγελματιών ελεγκτών σε ένα νομικό πρόσωπο), περιλήφθηκαν όμως στο άρθρο 6 § 3 και 4 του προαναφερθέντος Π.Δ 15/1989 οι μεταβατικές διατάξεις των άρθρων 15 και 19 της Οδηγίας και δόθηκε το δικαίωμα να γίνουν μέλη του Σώματος Ορκωτών Λογιστών και πρόσωπα που είχαν ασκήσει στην Ελλάδα το νόμιμο έλεγχο ετήσιων ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και είχαν προσόντα ισότιμα με εκείνα των ορκωτών Λογιστών – μελών του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

Η προσαρμογή αυτή κρίθηκε από το ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της χώρας, το Συμβούλιο της Επικρατείας, ότι είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της κοινοτικής Οδηγίας, τόσο με τη γνωμοδότησή του 795/1988 που συντάχθηκε κατά την επεξεργασία του σχεδίου του Π.Δ, όσο και με τις αποφάσεις του 3786, 3789, 3791 και 3792 του έτους 1990, που εκδόθηκαν επί προσφυγών τρίτων. Αργότερα όμως, το έτος 1992, επικράτησε τελικά στην Κυβέρνηση η άποψη ότι πρέπει και στην Ελλάδα να υιοθετηθεί η μορφή οργανώσεως που επικρατεί στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή σε εταιρείες ελεγκτών.

3.3 Ιστορική αναδρομή και νομοθετικό πλαίσιο 1991-Σήμερα

3.3.1 Χρονική περίοδος 1991-Σήμερα

Με την πάροδο του χρόνου και καθώς αύξανε ο ανταγωνισμός στην ελληνική οικονομία από τις επιχειρήσεις των άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έγινε σαφές ότι η άσκηση του τακτικού ελέγχου έπρεπε να ήταν πιο ουσιαστική. Η διαμορφούμενη αυτή αντίληψη, ο μονοπωλιακός χαρακτήρας του Σ.Ο.Λ, τα τεράστια οικονομικά συμφέροντα που

έθιγε η μονοπωλιακή άσκηση του ελέγχου, η στέρηση από τις επιχειρήσεις του δικαιώματος της επιλογής του ελεγκτή τους και της διαπραγμάτευσης της αμοιβής οδήγησαν στην μετεξέλιξη του θεσμού στη χώρα μας. Οι επικρατούσες εσωτερικές οικονομικές συνθήκες σε συνδυασμό με την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις αντίστοιχες των άλλων χωρών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συνέβαλλαν στο να μεταβληθεί η οργάνωση και η λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Το ελληνικό ελεγκτικό επάγγελμα απελευθερώθηκε τελικά το 1992, ύστερα από μια έντονη ενδο-επαγγελματική διαμάχη (Σ.Ο.Λ – Σ.Ε.Λ.Ε)[76]. Το Σ.Ο.Λ υποστήριζε ότι κάτω από το καινούργιο καθεστώς θα αποδυναμωνόταν ο εξωτερικός έλεγχος ενώ αντίθετα ο Σ.Ε.Λ.Ε υποστήριζε ότι η άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος μέσα σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον θα βελτίωνε την ποιότητα του ελέγχου και θα προάσπιζε τα συμφέροντα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι δόθηκε ένα τέλος στο μονοπώλιο του Σ.Ο.Λ και το ελεγκτικό επάγγελμα άρχισε να λειτουργεί μέσα σε ένα άκρως ανταγωνιστικό περιβάλλον, με τη δημιουργία αρκετών ελεγκτικών εταιριών. Ο διορισμός και η αμοιβή των ελεγκτών αποτέλεσαν θέματα που μπορούσαν ελεύθερα πλέον να διαπραγματευτούν μεταξύ των ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών.

Το Σ.Ο.Λ έπαψε να υφίσταται και, κατά κάποιο τρόπο, αντικαταστάθηκε από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.). Όλα τα μέλη του Σ.Ο.Λ αυτομάτως έγιναν και μέλη του Σ.Ο.Ε. Επιπρόσθετα, και σε μέλη του Σ.Ε.Λ.Ε έγινε πρόταση να συμμετάσχουν στο νεοσύστατο Σ..Ο.Ε. Ακολουθώντας την απελευθέρωση του ελεγκτικού επαγγέλματος τα μέλη του Σ.Ο.Λ χωρίστηκαν σε δύο μέρη. Η πλειοψηφία των μελών – ορκωτών ελεγκτών συσπειρώθηκε και δημιούργησε την Σ.Ο.Λ α.ε, μια ιδιωτική ελεγκτική εταιρία. Μερικά μέλη, όμως, του Σ.Ο.Λ 'αποστάτησαν' και δημιούργησαν διάφορες ελεγκτικές εταιρίες όπως π.χ. DRM Στυλιανου α.ε., Διεθνής Ελεγκτική α.ε., K &V. Ορκωτοί Λογιστές, Monday Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές α.ε., Κ. Σιγάλας και Σία Ορκωτοί λογιστές α.ε. Τέλος, υπάρχουν και ελεγκτικές εταιρίες-κλάδοι διαφόρων διεθνών ελεγκτικών εταιριών('big-six').[77]

Στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο τα θέματα που αφορούν τα προσόντα, τα καθήκοντα, τις υποχρεώσεις και τις επαγγελματικές ευθύνες των ελεγκτών ρυθμίζονται από τους νόμο 1969 του 1991[78] και από το Π.Δ 226 του 1992[79], όπως αυτό τροποποιήθηκε από το Π.Δ 341 του 1997. Εκτός από τους προαναφερθέντες νόμους και Π.Δ. την ανεξαρτησία των ορκωτών προασπίζουν τόσο ο Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των Μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, όσο και τα ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα.

---

[76] Constantinos V.Caramanis. "The Enigma of the Greek Auditing Profession: Some preliminary results concerning the impact of Liberalization on Auditor Behaviour", Europian Accounting Review, 6:1, pp 85-108

[77] Ernest & Young (Greece) Sociate Anonyme-S.A., Cooperes & Lybrand (Greece) S.A., KPMG Peat Marwick-Kiriakou (Greece) S.A., Moore Stevens (Greece) S.A., Doloitte & Touche (Greece) S.A., Price Waterhouse (Greece) S.A.

[78] Ν.1969/91, «Εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, αμοιβαία κεφάλαια, διατάξεις εκσυγχρονισμού και εξυγιάνσεως της.

[79] Π.Δ. 226/92, «Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών».

3.3.1.1 Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών

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

Το Σ.Ο.Ε.Λ λειτουργεί με τη μορφή Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου. Σύμφωνα με το άρθρο 2 του π.δ 226/92 η σύσταση και λειτουργία του Σ.Ο.Ε.Λ αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργουμένων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία. Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν υπόκεινται σε συγκεκριμένες υποχρεώσεις και ευθύνες.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών αποτελείται από τα εξής φυσικά πρόσωπα: (α) Ορκωτούς Ελεγκτές, (β) Επίκουρους Ορκωτούς Ελεγκτές, (γ) Δόκιμους Ορκωτούς Ελεγκτές και (ε) Ασκούμενους Ορκωτούς Ελεγκτές.

Για κάθε βαθμίδα ελεγκτών τηρείται Μητρώο με όλα τα προσωπικά και επαγγελματικά στοιχεία κάθε ελεγκτή. Σε ιδιαίτερη μερίδα του Μητρώου καταχωρούνται τα στοιχεία των ελεγκτικών εταιριών ή των κοινοπραξιών ελεγκτών, αν και αυτές δεν θεωρούνται μέλη του Σ.Ο.Ε.

Τα όργανα του σώματος Ορκωτών Ελεγκτών είναι: (α) Η γενική συνέλευση, (β) Το Εποπτικό Συμβούλιο, (γ) Η Εκτελεστική Γραμματεία, (δ) Το Πειθαρχικό Συμβούλιο, (ε) Το επιστημονικό Συμβούλιο.

Η γενική συνέλευση είναι το ανώτατο όργανο του Σώματος. Εκλέγει ανά τριετία τους προέδρους και τα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου και του Επιστημονικού Συμβουλίου. Επίσης εκλέγει τον αντιπρόσωπο της στο Πειθαρχικό Συμβούλιο. Στη γενική συνέλευση συμμετέχουν μόνο οι ορκωτοί ελεγκτές που είναι εγγεγραμμένοι στο Μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών. Οι επίκουροι, δόκιμοι και ασκούμενοι ορκωτοί ελεγκτές καθώς και οι ελεγκτικές εταιρίες ή οι κοινοπραξίες ελεγκτών δεν έχουν δικαίωμα συμμετοχής. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές έχουν πλήρη τα δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και ασκούν ελευθέρως και υπό ιδία ευθύνη τις ελεγκτικές εργασίες ενώ οι Επίκουροι, Δόκιμοι και Ασκούμενοι Ορκωτοί Ελεγκτές βοηθούν τους Ορκωτούς Ελεγκτές στην εκτέλεση του έργου τους, ενεργούντες πάντοτε επ'ονόματι, για λογαριασμό και υπ'ευθύνη του Ορκωτού Ελεγκτή. Τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ είναι εγγεγραμμένα σε μητρώα που τηρούνται από αυτό.Επίσης σε ειδική μερίδα του μητρώου είναι εγγεγραμμένες και οι εταιρείες ή κοινοπραξίες δύο τουλάχιστον Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Πριν από την

ανάληψη των καθηκόντων τους τα μέλη του Σ.Ο.Ε.Λ δίδουν όρκο που ορίζεται στο Π.Δ 226/92.

Το Σ.Ο.Ε.Λ διοικείται από επταμελές Εποπτικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση αυτού.Το εποπτικό Συμβούλιο ασκεί, στην ουσία τη διοίκηση του Σώματος. Ειδικότερα:

- Έχει την ευθύνη της οικονομικής διαχείρισης του Σώματος,
- Προτείνει στη γενική συνέλευση το ύψος της εισφοράς των μελών του Σώματος,
- Διορίζει τους ορκωτούς ελεγκτές όλων των βαθμίδων που έχουν τα νόμιμα προσόντα και επιβλέπει την εγγραφή τους στο μητρώο,
- Κανονίζει τα της διεξαγωγής των εξετάσεων για την εισδοχή στο Σώμα νέων ορκωτών ελεγκτών ή για την προαγωγή στην επόμενη βαθμίδα των ασκούμενων, δόκιμων και επίκουρων ορκωτών ελεγκτών,
- Εποπτεύει και ελέγχει το ασκούμενο ελεγκτικό έργο, την τήρηση των νόμων και των κανόνων της επαγγελματικής δεοντολογίας και τη διασφάλιση του κύρους του επαγγέλματος και της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών,
- Εκδίδει γενικές οδηγίες για την άσκηση των ελέγχων,
- Διαμορφώνει κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας για τα μέλη του Σώματος,
- Αποφασίζει για τη διαγραφή από το Σώμα παντός ελεγκτή.

Επειδή το Σ.Ο.Ε.Λ μόνο εποπτεύει, την ευθύνη της άσκησης του ελέγχου, σύμφωνα με το Π.Δ. 226, έχουν οι ορκωτοί ελεγκτές. Αυτοί είναι αποκλειστικά αρμόδιοι για την άσκηση του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης και των λογιστικών καταστάσεων των:

- Ανωνύμων Εταιριών, των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, των ετερορρύθμων κατά μετοχές εταιριών οι οποίες συγκέντρωσαν στις προηγούμενες δύο λογιστικές χρήσεις δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια: (α) Σύνολο ενεργητικού 1,5 εκατομμύρια ευρώ, (β) Καθαρό κύκλο εργασιών 3 εκατομμύρια ευρώ, (γ) Απασχολούμενο προσωπικό 50 άτομα κατά μέσο όρο
- Κοινοπραξιών προηγούμενων εταιριών,
- Ανώνυμων εταιριών που έχουν τις μετοχές τους εισηγμένες στο Χρηματιστήριο καθώς και των ανωνύμων εταιριών των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή,
- Τραπεζών, των ασφαλιστικών εταιριών, των εταιριών επενδύσεων-χαρτοφυλακίου, των εταιριών διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιριών χρηματοδοτικών μισθώσεων και των ενώσεων συνεταιριστικών οργανώσεων,
- Νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, πλην των δήμων και κοινοτήτων και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό και επιχορηγούνται από το κράτος ή επωμίζονται ιδιαίτερα προνόμια,
- Εταιριών, οργανισμών ή δραστηριοτήτων που με βάση τις διατάξεις νόμου υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές.

Ορκωτοί ελεγκτές ελέγχουν υποχρεωτικά και τις ενοποιημένες λογιστικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι συνδεδεμένες εταιρίες. Πρέπει να διευκρινιστεί ότι οι λογιστικές καταστάσεις των ανωνύμων εταιριών που δεν ικανοποιούν τα πιο πάνω κριτήρια μεγέθους μπορεί να ελεγχθούν και από τους ελεγκτές του νόμου 2190(άρθρο 36).[80]

Οι ορκωτοί ελεγκτές στη χώρα μας έχουν οργανωθεί σε ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες ελεγκτών. Τα περισσότερα στελέχη του καταργηθέντος Σώματος Ορκωτών Λογιστών ίδρυσαν την Σ.Ο.Λ. ΑΕ. Εκτός από την Σ.Ο.Λ. ΑΕ , στην ελληνική αγορά δραστηριοποιούνται περισσότερες από 30 ελεγκτικές εταιρίες, ανάμεσα στις οποίες είναι και διάφορες πολυεθνικές , όπως η Deloitte & Touche, η Price Waterhouse Cooperss, η Arthur Andersen κ.ά.

Οι ορκωτοί ελεγκτές στη χώρα μας πρέπει να έχουν, σύμφωνα με τα πρώτα δύο γενικά πρότυπα της Ελεγκτικής και τη σχετική νομοθεσία, πλήρη επιστημονική και επαγγελματική κατάρτιση και εμπειρία και να είναι ανεξάρτητοι σε όλες τις πτυχές του ελεγκτικού τους έργου.

3.3.1.1.1 Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των Μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών

Ο κανονισμός επαγγελματικής δεοντολογίας των μελών του σώματος ορκωτών ελεγκτών, ο οποίος δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως στις 7 Μαΐου 1997, είναι δημιούργημα του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε. ύστερα από εισήγηση του Επιστημονικού Συμβουλίου την 26η Απριλίου του 1996 και τέθηκε σε εφαρμογή από την ημερομηνία έγκρισης του από την Γενική Συνέλευση του Σ.Ο.Ε., ήτοι από την 17η Απριλίου 1997. Σκοπός του κανονισμού ήταν η διασφάλιση της ποιότητας και διαφάνειας των παρεχόμενων από τους Ορκωτούς Ελεγκτές υπηρεσιών για την προστασία τόσο του ηθικού και επαγγελματικού κύρους του Σ.Ο.Ε. και των μελών του, όσο και των νόμιμων δικαιωμάτων του κάθε ελεγχόμενου ή τρίτου που χρησιμοποιεί υποχρεωτικά ή προαιρετικά τις υπηρεσίες αυτές. Οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να παρέχονται σύμφωνα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας, τον παρόντα κανονισμό, τα ελεγκτικά πρότυπα και τις αρχές και οδηγίες που ακολουθεί το Σ.Ο.Ε.

3.3.1.2 *Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα*

Εδώ και αρκετά χρόνια υπήρχε η ανάγκη για εκσυγχρονισμό και αναβάθμιση της εργασίας των ορκωτών ελεγκτών. Ως αποτέλεσμα των λεγόμενων «λογιστικών σκανδάλων» και των αλλαγών στην εποπτεία των Επιχειρήσεων, αλλά και των ελεγκτών, ιδρύθηκε το 2003, και στην Ελλάδα, εποπτικό όργανο με το όνομα Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (ΕΛΤΕ) με την υποχρέωση, μεταξύ άλλων, να εισάγει στην Ελλάδα τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ).

---

[80] Αφορά τον απλό ελεγκτή: πτυχίο οικονομικής σχολής, μέλος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος, ήθος, ικανότητα για δικαιοπραξία.

Τα ελληνικά ελεγκτικά πρότυπα, τα οποία, σε μεγάλο βαθμό, είναι ίδια με τα ΔΕΠ, συντάχτηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων έπειτα από την εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σ.Ο.Ε.Λ. την 9η Ιουνίου 2004. Εγκρίθηκαν στις 5 Οκτωβρίου από τον Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και δημοσιεύτηκαν στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 22α του ίδιου μήνα. Τα ΕΕΠ αποτελούν ενιαίο, ολοκληρωμένο σώμα κανόνων που διέπει τους υποχρεωτικούς αλλά και προαιρετικούς οικονομικούς ελέγχους που διεξάγονται στην Ελλάδα από Ορκωτούς Ελεγκτές. Με την υιοθέτηση ενιαίων κανόνων Ελεγκτικής μπορεί να υιοθετηθεί και ένας σωστός, ποιοτικός έλεγχος της εργασίας των Ελεγκτών. Ουσιαστικά, η όλη προσπάθεια στοχεύει στην αναβάθμιση της ποιότητας της οικονομικής πληροφόρησης στη χώρα μας.

Τα Ε.Ε.Π. στοχεύουν στο να βοηθήσουν τους ελεγκτές να επιτελέσουν το έργο τους κατά τρόπο ικανοποιητικό και να επιτρέψουν την αξιολόγηση του επιτελούμενου έργου κατά τρόπο δίκαιο και αντικειμενικό σύμφωνα και με τους σχετικούς κανονισμούς και κατευθυντήριες οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η πρόθεση και επιδίωξη για την ανεξαρτησία και την υψηλή ποιότητα του ελεγκτικού έργου είναι διάχυτη στο σύνολο των επιμέρους προτύπων. Σε αυτά αναφέρεται ότι το ελεγκτικό έργο πρέπει να διακρίνεται για την ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια, εχεμύθεια και υπευθυνότητα του καθώς και ότι ο ελεγκτής οφείλει να συμμορφώνεται με τον προαναφερθέντα Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.

Επίσης τονίζεται η ευθύνη του ελεγκτή να αξιολογεί τον κίνδυνο της ύπαρξης παραπληροφόρησης που είναι απόρροια απατηλών ενεργειών ή ακούσιων λαθών. Εφόσον ο ελεγκτής εμποδίζεται από τον ελεγχόμενο οργανισμό από του να εξασφαλίσει επαρκή και κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, που να του επιτρέπει να αξιολογήσει το κατά πόσο η μη συμμόρφωση έχει επισυμβεί ή είναι πολύ πιθανό να έχει επισυμβεί, τότε οφείλει να διαφοροποιήσει την Έκθεση Ελέγχου ή να αρνηθεί την διατύπωση γνώμης. Ιδιαίτερη βαρύτητα δίνεται και στην αναγκαιότητα του σχεδιασμού του ελέγχου ώστε να διασφαλίζεται η αποτελεσματικότητα του καθώς και της κατανόησης της δραστηριότητος του ελεγχόμενου οργανισμού και του περιβάλλοντος που αυτός δραστηριοποιείται.

Αναφέρεται επίσης ότι για τη συλλογή της ελεγκτικής μαρτυρίας πρέπει να χρησιμοποιείται η επαγγελματική κρίση του ελεγκτή με τέτοιο τρόπο που να είναι επαρκής ώστε να αντληθούν λογικά συμπεράσματα επί των οποίων να εδραιωθεί η ελεγκτική γνώμη. Σε περίπτωση που υπάρχουν ενδείξεις για συναλλαγές με συγγενή πρόσωπα, ο ελεγκτής οφείλει να διευρύνει και να επαυξάνει τις ελεγκτικές διαδικασίες στο βαθμό που τούτο κρίνεται αναγκαίο από τις περιστάσεις.

3.3.2 Νομοθετικό πλαίσιο: 1991- Σήμερα

Η Πολιτεία με το ν.1969/91, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με άλλα νομοθετήματα[81] ίδρυσε το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (ΣΟΕ) σε αντικατάσταση του ΣΟΛ(ως

---

[81] Ενδεικτικά αναφέρονται:

- Π.Δ. 226/92, «Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή».
- Π.Δ. 227/92, «Περί 1) προσαρμογής των διατάξεων της νομοθεσίας για τις Ανώνυμες Εταιρείες και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, προς τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 75 του Ν. 1969/91, 2) πόρων λειτουργίας του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών». Εξάλλου: «Όπου στην κείμενη νομοθεσία προβλέπεται υποχρεωτικός έλεγχος της οικονομικής διαχειρίσεως Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης από Ορκωτούς Ελεγκτές, ο έλεγχος ανατίθεται σε εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών που είναι εγγεγραμμένη στο ειδικό Μητρώο του άρθρου 13 του ΠΔ 226/1992. Η ανάθεση του τακτικού ελέγχου και η αμοιβή γι' αυτόν διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 18 του ιδίου προεδρικού διατάγματος και τις τυχόν ειδικότερες διατάξεις που διέπουν την υποκείμενη στον έλεγχο οικονομική μονάδα.». Άρθρο 1 π.δ. 227/92 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 π.δ. 341/97).
- Ν. 2065/92, «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις», άρθρο 47 παρ.1.
- Π.Δ. 233/92, «Αύξηση του αριθμού των Ορκωτών Λογιστών».
- Ν. 2076/92, «Ανάληψη και άσκηση δραστηριότητας πιστωτικών ιδρυμάτων και άλλες συναφείς διατάξεις», άρθρο 32.
- Ν. 2093/92, «Διαρρυθμίσεις στην έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», άρθρο 31.
- Π.Δ. 121/93, Τροποποίηση του ΠΔ 226/1992 «Περί συστάσεως οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή».
- Ν. 2166/93, «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις», άρθρα 14 και 27 παρ.15-20.
- Ν. 2187/94, «Ρύθμιση θεμάτων σχετικών με τη σύναψη και διαχείριση από το εξωτερικό και άλλες διατάξεις», άρθρο 11.
- Ν. 2231/94, «Σύσταση και λειτουργία Ελληνικού Ινστιτούτου Μετρολογίας, Εθνικού Συμβουλίου Διαπίστευσης και άλλες διατάξεις», άρθρο 18.
- Ν. 2257/94, «Για την οργάνωση και λειτουργία του Ο.Τ.Ε.», άρθρο 32 του καταστατικού του Ο.Τ.Ε. όπως κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 2257/94 και άρθρο 3 παρ.2 του ίδιου νόμου.
- Ν. 2339/95, «Περί τροποποίησης και συμπλήρωσης του Ν.2190/20 'περί ανωνύμων εταιρειών', όπως κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο κείμενο με το Β.Δ. 174/63 (ΦΕΚ 37Α/30.3.63) και προσαρμόσθηκε προς το Κοινοτικό Δίκαιο με τα Π.Δ. 409/86 (ΦΕΚ 191Α), 498/87 (ΦΕΚ 236Α) και όπως ισχύει σήμερα, και άλλες διατάξεις», άρθρα 13 και 15.
- Ν. 2533/97, «Χρηματιστηριακή αγορά παραγώγων και άλλες διατάξεις», άρθρο 70 παρ.1.
- Π.Δ. 341/97, «Προσαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας περί του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.) στις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 2231/1994».
- Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ 623, «Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών»,ΦΕΚ 364Β/7.5.97.
- Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ Β38/3, «Κανονισμός διεξαγωγής επαγγελματικών εξετάσεων των μελών του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών», ΦΕΚ 847Β/12.8.98.
- Ν.2733/99, «Σύσταση Νέας Χρηματιστηριακής Αγοράς (ΝΕ.Χ.Α.), ρυθμίσεις γενικότερων θεμάτων της Κεφαλαιαγοράς, των Δημοσίων επιχειρήσεων και Οργανισμών, της Ανώνυμης εταιρίας διώρυγας της Κορίνθου και άλλες διατάξεις», άρθρο 38.
- Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ-Λ Γ17/2, «Τροποποίηση της παρ.2 του άρθρου 2 του Κανονισμού διεξαγωγής των επαγγελματικών των μελών του ΣΟΕ-Λ», ΦΕΚ1118/8.9.00.
- Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ-Λ 8, «Τροποποίηση της παρ.2 του άρθρου 2 του Κανονισμού διεξαγωγής των επαγγελματικών των μελών του ΣΟΕ-Λ», ΦΕΚ 1459/30.11.00.

προς τον εποπτικό του ρόλο).

Βασικός σκοπός του ΣΟΕ είναι η άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής[82] Εξάλλου, η Πολιτεία με ρητή διάταξη εξασφάλισε στους ορκωτούς ελεγκτές την προσωπική και λειτουργική τους ανεξαρτησία.[83]

Η σπουδαιότερη νομοθετική μεταρρύθμιση είναι υποχρέωση των ορκωτών ελεγκτών να ιδρύουν υπό προϋποθέσεις[84] ελεγκτικές εταιρίες[85] ή κοινοπραξίες προκειμένου να αναλάβουν τον τακτικό διαχειριστικό έλεγχο των ανωνύμων εταιριών. Η διαπίστωση από την προαναφερθείσα διάταξη, σε σχέση με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, είναι ότι με αυτήν αποκλείεται νομοθετικά η ανάπτυξη μεμονωμένης επαγγελματικής δραστηριότητας από τον ορκωτό, αφού οι ελεγχόμενες εταιρίες είναι πλέον υποχρεωμένες να αναθέτουν τη διενέργεια του ελέγχού τους σε ελεγκτικές εταιρίες ή κοινοπραξίες.

Η παροχή διοικητικών και ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή προς την ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη σχετίζεται με την καθιέρωση επαγγελματικών ασυμβιβάστων[86].Έτσι, το επάγγελμα του ελεγκτή είναι ασυμβίβαστο προς την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ν.π.δ.δ., δικηγόρου ή συμβολαιογράφου, του εμπόρου, την οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία [87] σε ιδιωτική επιχείρηση ή ν.π.ι.δ. ή οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβούλου α.ε ή διαχειριστή ε.π.ε, την τήρηση λογιστικών βιβλίων καθώς και κάθε άλλη περίπτωση για την οποία υφίσταται ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία. Ο νομοθέτης, έτσι, αναγνωρίζει ότι ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής ασκεί έργο που

- Ν.3148/03, «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις», άρθρα 12 και 13.

[82] Άρθρο 2 παρ.1 π.δ. 226/92.

[83] Άρθρο 2 παρ.2 π.δ. 226/92: «...οι ορκωτοί ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας....». Άρθρο 75 παρ.5 εδάφ. 2, ν.1969/91: «Το προεδρικό διάταγμα το οποίο εκδίδεται...διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:...2. Η εξασφάλιση πλήρους ανεξαρτησίας του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο...». Άρθρο 4 παρ.1 Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ 623/97: «1. Κάθε μέλος του ΣΟΕ οφείλει πάντοτε να ασκεί το ελεγκτικό έργο κατά τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο από κάθε είδους επιρροή του ελεγχόμενου.». Άρθρο 1 παρ.2 εδάφ. δ, της ίδιας Απόφασης: «2...ο Ορκωτός Ελεγκτής...οφείλει:... δ. Να τηρεί επιμελώς όλους τους κανόνες που διασφαλίζουν την ανεξαρτησία του έναντι των ελεγχομένων.». Άρθρο 13 παρ.1 της ίδιας Απόφασης: «...κάθε ελεγκτικός φορέας δικαιούται για όσους Ορκωτούς Ελεγκτές μέλη του τελούν σε ουσιώδη επαγγελματική αδράνεια για λόγους που δεν οφείλονται σε δική τους υπαιτιότητα, να ζητήσει από το ΕΣ την έγκριση συμμετοχής του ΣΟΕ στην κάλυψη της δαπάνης μιάς αξιοπρεπούς διαβίωσής τους...».

[84] Άρθρο 17 παρ.1 εδάφ. α-β, π.δ. 226/92 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 12 π.δ. 341/97).

[85] Το άρθρο 2 παρ.2 εδάφ.β, Απόφαση Προέδρου ΕΣ του ΣΟΕ 623/97 ορίζει την ελεγκτική εταιρία ως την: «...κατά νόμο εταιρεία ή κοινοπραξία Ορκωτών Ελεγκτών, που είναι εγγεγραμμένη στο ειδικό μητρώο του Σ.Ο.Ε., σύμφωνα με την ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία.».

[86] Άρθρο 4 παρ.3 εδάφ. β-γ και παρ.5 εδάφ.α-β, Απόφαση Προέδρου Ε.Σ. του ΣΟΕ 623/97. Πρβλ. Αρθρα 10 παρ.1 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 π.δ. 409/86) και 37 παρ.4 ν.2190/20 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 παρ.4 ν. 2339/95) σε συνδυασμό με το άρθρο 1 π.δ.227/92 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 π.δ. 341/97). Πρβλ. Αρθρο 15 παρ.1,3 π.δ. 226/92.

[87] Το άρθρο 75 παρ.5 εδάφ.δ, ν.1969/91, προβλέπει την καθιέρωση αυστηρών ασυμβίβαστων της ιδιότητας του ορκωτού ελεγκτή προς οποιαδήποτε άμισθη ή έμμισθη απασχόληση, ενώ το άρθρο 15 παρ.1 εδαφ.γ, π.δ.226/92, προς ... «οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ...ή της ιδιότητας μέλους Δ.Σ..»

απαιτεί την απερίσπαστη και αποκλειστική ενασχόλησή του μ'αυτό, πράγμα που δεν μπορεί να επιτευχθεί, όταν υπάρχουν πολλαπλές ιδιότητες ή ενασχολήσεις.

Η ύπαρξη οικονομικού ενδιαφέροντος από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή για την πορεία των εργασιών της υπό έλεγχο εταιρίας δημιουργεί πρόβλημα στην ανεξαρτησία και αποτελεί αιτία μη αντικειμενικής προσέγγισης της εργασίας του. Η απροκατάληπτη εκτέλεση του έργου του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή περιορίζεται όχι μόνο όταν ο ίδιος έχει οικονομικό ενδιαφέρον για την πορεία των εργασιών της εταιρίας-πελάτη, αλλά και όταν μέλος της οικογένειάς του, ή συγγενής εξ αίματος ή αγχιστείας ή η ελεγκτική εταιρία στην οποία εργάζεται ή το ελεγκτικό της προσωπικό διατηρούν τέτοιου είδους ενδιαφέρον. Επιπρόσθετα, «στον Ορκωτό Ελεγκτή απαγορεύεται η απόκτηση καθ΄ οιοδήποτε τρόπο μετοχών της ελεγχομένης από αυτόν εταιρείας, ο προς αυτήν δανεισμός ή αντιστρόφως, καθώς και η παροχή εγγυήσεως προς τρίτον από αυτήν υπέρ του ελέγχοντος ή αντιστρόφως». Επομένως, για την ομαλή διεξαγωγή του ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής και τα μέλη της ελεγκτικής εταιρίας θα πρέπει υποχρεωτικά να ενημερώνουν το Εποπτικό Συμβούλιο (Ε.Σ.) του Σ.Ο.Ε.-Λ. για την ύπαρξη οικονομικών σχέσεων με την υπό έλεγχο εταιρία-πελάτη.

Η θητεία σε έτη του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή μέσα στην ελεγχόμενη εταιρία-πελάτη, πρόσφατα, προσδιορίσθηκε ότι δεν θα υπερβαίνει τις πέντε συνεχείς ή διακεκομμένες χρήσεις. Με τον τρόπο αυτό, ο νομοθέτης προσπάθησε να αποτρέψει ή/και να προστατέψει τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή από τη δημιουργία σχέσεων με τα μέλη της ελεγχόμενης εταιρίας-πελάτη και επομένως να ενισχύσει την ανεξαρτησία του και έτσι να διαφυλάξει τα συμφέροντα της μειοψηφίας των μετόχων και των εξωτερικών χρηστών των οικονομικών-λογιστικών καταστάσεων. Πρακτικά, εντούτοις, η ανάπτυξη διαπροσωπικών σχέσεων είναι ως ένα βαθμό απόρροια της εκτελούμενης εργασίας. Η έκταση και ο χειρισμός τέτοιων σχέσεων είναι θέμα προσωπικής ακεραιότητας και επαγγελματικής ηθικής.

Το Ε.Σ. του Σ.Ο.Ε.-Λ. έχει εκδόσει έναν Κανονισμό Επαγγελματικής Δεοντολογίας (Κ.Ε.Δ.) με τον οποίο υιοθετεί ορισμένους κανόνες και αρχές άλλων αναγνωρισμένων επαγγελματικών οργανώσεων, όπως π.χ. της Αγγλίας-Ουαλίας (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), της Σκωτίας (Institute of Chartered Accountants of Scotland), της Ιρλανδίας (Institute of Chartered Accountants of Ireland), ή των Η.Π.Α. (American Institute of Certified Public Accountants), που έχουν ασχοληθεί με την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών. Ετσι, μεταξύ άλλων, ο Κ.Ε.Δ. ορίζει ότι: '...κάθε μέλος...οφείλει...να μην παρέχει σε ελεγχόμενο άλλου είδους υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που επιτρέπει ο νόμος και για τις οποίες αρμοδίως έχει ορισθεί...(γιατί)...μπορεί να θεωρηθεί ότι επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή'[88]. Επιπλέον, όμως, χρειάζεται να προσδιοριστούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών διοίκησης ή/και η ύπαρξη οικονομικού συμφέροντος από τον ορκωτό για την πορεία των εργασιών ενός ελεγχόμενου-πελάτη δημιουργεί κινδύνους σε βάρος της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητάς του. Ο νομοθέτης, εξάλλου, περιέλαβε διάταξη[89] σύμφωνα με την οποία ο ορκωτός ελεγκτής-λογιστής έχει δικαίωμα να αρνηθεί την ανατιθέμενη σ' αυτόν διενέργεια ελέγχου, ή να ζητήσει τη διακοπή του αρξάμενου από αυτόν ελέγχου εφόσον επικαλείται συγκεκριμένους λόγους.

---

[88] Άρθρο 4 παρ.3 εδάφ.α, Απόφαση Προέδρου Ε.Σ. του ΣΟΕ 623/97

[89] Άρθρο 4 παρ.1 π.δ. 226/92. Πρβλ. Αρθρα 4,8 παρ.2,3,5 εδάφ. στ, Απόφαση Προέδρου Ε.Σ. του ΣΟΕ 623/97.

Ο ανταγωνισμός μεταξύ των ελεγκτικών εταιριών για έλεγχο πελατών στην περιοχή όπου εργάζονται και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους συνδέεται αφενός με την δυνατότητα των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών να διαπραγματεύονται το ύψος της ελεγκτικής αμοιβής και αφετέρου με τον όγκο των ελεγκτικών εργασιών που επιτρέπεται να αναλάβει-παρακολουθήσει ένας ορκωτός ελεγκτής-λογιστής.

Για να αποφευχθεί η δημιουργία κλίματος αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των ελεγκτών και να εξασφαλιστεί η επαγγελματική ανεξαρτησία τους, ο νομοθέτης καθιέρωσε όσο το δυνατόν πιο διαφανείς διαδικασίες καθορισμού της αμοιβής τους και των ωρών απασχόλησής τους. Η αμοιβή τους καθορίζεται μέσα σε κάποια ενδεικτικά πλαίσια από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών και ελέγχεται, βεβαίως, από το Υπουργείο Εμπορίου, όπως όλες οι τιμές και οι αμοιβές. Έτσι, το τροποποιημένο άρθρο 18 του Π.Δ. 226 ορίζει ότι:

1. Βασική προϋπόθεση για την ανάληψη οποιουδήποτε τακτικού ελέγχου από εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών είναι η αμοιβή του συγκεκριμένου ελέγχου να μην υπερβαίνει το ένα δέκατο του συνόλου των εσόδων που πραγματοποίησε η εταιρία ή η κοινοπραξία ελεγκτών κατά τη διάρκεια της προηγούμενης δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου,

2. Το Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε καθορίζει το ανώτατο όριο απασχόλησης κάθε ορκωτού ελεγκτή και του προσωπικού του και το ελάχιστο μέσο μηνιαίο ωρομίσθιο για την απασχόλησή τους,

3. Κάθε διαφοροποίηση του μέσου ενιαίου ωρομισθίου από εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών γνωστοποιείται στο Εποπτικό Συμβούλιο του Σ.Ο.Ε και ισχύει για όλους τους μελλοντικούς ελέγχους της εταιρίας,

4. Το Εποπτικό Συμβούλιο καθορίζει ετησίως τις ελάχιστες ώρες πραγματοποίησης του τακτικού ελέγχου της κάθε επιχειρηματικής μονάδας , οι οποίες πραγματοποιούνται από μέλη του Σ.Ο.Ε εγγεγραμμένα στα οικεία Μητρώα,

5. Το Εποπτικό Συμβούλιο παρακολουθεί τις τιμολογούμενες αμοιβές και ερευνά κάθε περίπτωση έκπτωσης ή επιστροφής της ελάχιστης αμοιβής ελέγχου,

6. Ο ορκωτός υποβάλλει στο Εποπτικό Συμβούλιο ανάλυση των ωρών απασχόλησης του ίδιου και του βοηθητικού ελεγκτικού προσωπικού που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση του συγκεκριμένου τακτικού ελέγχου.

7. Η συνολική απασχόληση του ασκούμενου ελεγκτή ή των ασκούμενων ελεγκτών σε κάθε συγκεκριμένο έλεγχο δεν πρέπει να υπερβαίνει το σύνολο των ωρών απασχόλησης του ορκωτού ελεγκτή και του λοιπού προσωπικού του στον ίδιο έλεγχο.

Κατ' αυτόν τον τρόπο, πρώτο, επιτυγχάνεται επιμερισμός των πηγών προέλευσής του ελεγκτικού εισοδήματος, δεύτερο, αποφεύγεται η δημιουργία οικονομικών εξαρτήσεων του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή από έναν ή περισσότερους πελάτες-ελεγχόμενες εταιρίες. Τέλος, απομακρύνεται ο κίνδυνος μια υψηλή ή χαμηλή ελεγκτική αμοιβή να δώσει λαβή σε υπόνοιες για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή και την ποιότητα του παρεχόμενου ελεγκτικού του έργου.

Τα όρια της ετήσιας απασχόλησης του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή στον κάθε ανατιθέμενο σε αυτόν υποχρεωτικό έλεγχο προσδιορίζονται νομοθετικά[90]. Ο περιορισμός του όγκου των ελεγκτικών εργασιών που μπορεί να παρακολουθήσει ένας ορκωτός βασίζεται στην αντίληψη, ότι αφενός πρόκειται για επαγγελματία που πρέπει να έχει άμεση επαφή με συμμετοχή στις ελεγκτικές εργασίες που αναλαμβάνει και αφετέρου ότι ο περιορισμός οδηγεί στην διατήρηση και αναβάθμιση της ποιότητας του παρεχόμενου ελεγκτικού έργου, κατ'επέκταση, δε, ότι μειώνεται η πιθανότητα μη εκλογής ενός ορκωτού ελεγκτή-λογιστή σε κανένα τακτικό έλεγχο και εκλογής άλλου συναδέλφού του με υπερβολικό αριθμό ελεγκτικών ωρών. Η συμβολή του Σ.Ο.Ε.-Λ. έγκειται στην αναγνώριση ότι: '...κάθε ελεγκτικός φορέας δικαιούται για όσους Ορκωτούς Ελεγκτές-Λογιστές μέλη του τελούν σε ουσιώδη επαγγελματική αδράνεια για λόγους που δεν οφείλονται σε δική τους υπαιτιότητα, να ζητήσει από το Εποπτικό Συμβούλιο την έγκριση συμμετοχής του Σ.Ο.Ε.-Λ. στην κάλυψη της δαπάνης μιάς αξιοπρεπούς διαβίωσής τους...'[91]

---

[90] Άρθρο 18 παρ.5 ν.2231/94

[91] Άρθρο 13 Απόφαση Προέδρου Ε.Σ. του ΣΟΕ 623/97.

4 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^{Ο}: ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΣΤΙΣ ΑΓΓΛΟΣΑΞΟΝΙΚΕΣ ΧΩΡΕΣ

4.1 Εισαγωγή

Η ανεξαρτησία των ορκωτών αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο στα θεμέλια του ελεγκτικού επαγγέλματος και μάλιστα από πολλούς υιοθετείται η άποψη ότι αποτελεί μια πολύ κρίσιμη παράμετρο για την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η ελεγκτική ανεξαρτησία θεωρείται ως το βασικότερο στοιχείο που καθιστά αξιόπιστες τις οικονομικές καταστάσεις, προασπίζοντας έτσι τα συμφέροντα πολλών ενδιαφερόμενων μερών(διοίκησης, μετόχων, κράτους, επενδυτών κοκ). Από πολλούς μάλιστα, ίσως, θεωρείται αυτονόητο ότι ο ελεγκτής[92] πρέπει να δρα κατά τέτοιο τρόπο και με έναν υψηλό βαθμό ανεξαρτησίας, έτσι ώστε να διασφαλίζεται ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι δίκαιες για όλους και δεν είναι μεροληπτικές προς οποιονδήποτε(εις βάρος κάποιου άλλου). Στην πραγματικότητα, όμως, η διασφάλιση της ανεξαρτησίας είναι πολύ δύσκολη και αμφισβητούμενη(μιας και η ίδια η έννοια της ανεξαρτησίας είναι κάτι το υποκειμενικό) και χρειάζεται να ενεργοποιηθούν πολλοί φορείς(κυβερνητικοί και μη), οι ενέργειες των οποίων θα συντελέσουν στην προάσπιση της ελεγκτικής ανεξαρτησίας.

Διάφοροι επαγγελματικοί οργανισμοί, όπως το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (A.I.C.P.A) καθώς και τα Ινστιτούτα Ορκωτών Λογιστών της Αγγλίας – Ουαλίας , της Σκωτίας και της Ιρλανδίας (I.C.A.E.W, I.C.A.S, I.C.A.I.,αντίστοιχα) αναγνώρισαν, ήδη από πολύ νωρίς, τη σημασία της ελεγκτικής ανεξαρτησίας τόσο ως επαγγελματικό, όσο και ως ηθικό ζήτημα και έτσι την ενσωμάτωσαν στους κώδικες επαγγελματικής δεοντολογίας τους. Σε παγκόσμιο επίπεδο, πολλές είναι οι χώρες που αναγνωρίζοντας τη σημαντικότητα της ανεξαρτησίας των ελεγκτών, προχώρησαν στη δημιουργία κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας/ηθικής, στη δημοσίευση επαγγελματικών ελεγκτικών προτύπων καθώς και στην αδρομερή περιγραφή καταστάσεων που θα μπορούσαν να 'βλάψουν' την επαγγελματική ανεξαρτησία.[93] Το Ηνωμένο Βασίλειο ήδη από το 1845 αναγνώρισε τη σπουδαιότητα του ανεξάρτητου ελέγχου, ενώ οι Η.Π.Α ανέλαβαν τη σκυτάλη λίγο αργότερα, γύρω στα 1900. Στην Αμερική, εκτός από το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών(A.I.C.P.A), η επιτροπή κεφαλαιαγοράς (SEC) έχει διαδραματίσει σημαντικότατο ρόλο στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας των Ορκωτών.

---

[92] Με τον όρο ελεγκτής νοείται ο ορκωτός ελεγκτής- λογιστής και στο συγκεκριμένο κεφάλαιο γίνεται αναφορά σ'αυτόν και με τον όρο λογιστής.

[93] Rocco R.Vanasco, Clifford R.Skousen, L. Roger Santagato, "Auditor independence: an international perspective", *Managerial Auditing Journal,* 1997, 12/9, 498-505

4.2 Κανονιστικό πλαίσιο Αμερικής

4.2.1 Ο ρόλος του AICPA

Η πιο σημαντική από τις προϋποθέσεις για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων είναι η έγκαιρη εξασφάλιση επαρκών και κατάλληλων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Οι χρηματοοικονομικές αυτές πληροφορίες είναι χρήσιμες μόνο όταν είναι αξιόπιστες, σχετικές και ουσιώδεις. Είναι έργο της Ελεγκτικής, και συγκεκριμένα των ορκωτών ελεγκτών, η εξακρίβωση και η επαλήθευση της αξιοπιστίας των πληροφοριών αυτών. Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών, αναγνωρίζοντας τη σημαντικότητα της ανεξαρτησίας στο έργο των ορκωτών, ασχολήθηκε με το συγκεκριμένο αρκετές φορές προσπαθώντας να εξασφαλίσει στους ορκωτούς όλο και μεγαλύτερο βαθμό ανεξαρτησίας.

Ο «πρόγονος» του AICPA, η αμερικάνικη οργάνωση Ορκωτών Λογιστών(American Association of Public Accountants-AAPA) που δημιουργήθηκε το 1887, δεν αναγνώριζε τη σημαντικότητα της ανεξαρτησίας. Το 1916 το AAPA μετονομάστηκε σε Αμερικάνικο Ινστιτούτο Λογιστών(American Institute of Accountants-AIA) και μέχρι το 1930 δεν ασχολήθηκε με θέματα ελεγκτικής ανεξαρτησίας. Το 1931, αναγνωρίστηκε από το AIA η σημαντικότητα της ανεξαρτησίας όταν τέθηκε στο προσκήνιο το θέμα της 'συνύπαρξης' στο πρόσωπο του ελεγκτή δύο 'ρόλων': του διευθύνοντος συμβούλου και του ελεγκτή. Για πρώτη φορά γίνεται λόγος από το AIA για διασφάλιση της ανεξαρτησίας και προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος μέσω της δημιουργίας 'ασυμβίβαστων'. Στη συνέχεια, το 1940, το AIA απαγόρευσε τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εταιριών από άτομα που είχαν οποιαδήποτε οικονομική σχέση ή συμφέρον από την συγκεκριμένη εταιρία, εκτός και αν στην αναφορά τους γνωστοποιούσαν το οικονομικό τους ενδιαφέρον προς την εκάστοτε εταιρία.

Το 1950, το AICPA δημοσίευσε κείμενο με τίτλο : «Έλεγχοι από Εγκεκριμένους Ορκωτούς Λογιστές: Η φύση και η σημαντικότητα του έργου τους», δίνοντας έμφαση στο γεγονός ότι η ανεξαρτησία τόσο ιστορικά όσο και φιλοσοφικά είναι συνυφασμένη με την δημιουργία των Ορκωτών Λογιστών(AICPA,1950). Τον Ιανουάριο του 1962 το AICPA ενσωμάτωσε στον κώδικα επαγγελματικής δεοντολογίας του τον ακόλουθο κανόνα, όσον αφορά την ανεξαρτησία:

Κανόνας 101-Ανεξαρτησία: Τα μέλη του Ινστιτούτου ή οι εταιρίες στις οποίες είναι συνέταιροι, ή μέτοχοι, δεν μπορούν να εκφράζουν γνώμη επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, παρά μόνον αν τα ίδια και η εταιρία τους είναι ανεξάρτητα από την εταιρία για την οποία θα γνωμοδοτήσουν.

Η ερμηνεία του παραπάνω κανόνα περιλαμβάνει και παραδείγματα τα οποία περιορίζουν την ανεξαρτησία. Συγκεκριμένα, θεωρείται ότι η ανεξαρτησία 'θίγεται' στις ακόλουθες περιπτώσεις:

Α. Όταν κατά την περίοδο που παρέχει τις επαγγελματικές του υπηρεσίες ή κατά το διάστημα που εκφράζει τη γνώμη του, το μέλος ή η εταιρία του:

- Είχε ή επρόκειτο να αποκτήσει άμεσο ή ουσιαστικό συμφέρον με αυτήν την επιχείρηση ή
- Είχε οποιοδήποτε κοινό, αλληλοεξαρτώμενο, επιχειρηματικό συμφέρον με αυτή την επιχείρηση ή με οποιονδήποτε αξιωματούχο, διευθυντή ή κύριο μέτοχό της, συμφέρον που είναι ουσιαστικής σημασίας για την καθαρή περιουσία του μέλους ή της εταιρίας του, ή
- Είχε λάβει ή είχε χορηγήσει οποιοδήποτε δάνειο από ή προς αυτή την επιχείρηση ή οποιονδήποτε αξιωματούχο, διευθυντή ή κύριο μέτοχό της. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει προκειμένου για τα ακόλουθα δάνεια που συνάπτονται από εξωτραπεζικά Ιδρύματα με τις κανονικές διαδικασίες, προϋποθέσεις και όρους δανεισμού, δηλαδή:
  - δάνεια που έχει πάρει το μέλος ή η εταιρία του και που δεν είναι ουσιαστικής σημασίας για την καθαρή περιουσία του δανειζομένου,
  - ενυπόθηκα στεγαστικά δάνεια,
  - άλλα δάνεια για τα οποία υπάρχει εξασφάλιση, εκτός αν πρόκειται για δάνεια εγγυημένα από την εταιρία του μέλους, χωρίς όμως άλλη εξασφάλιση.

Β. Όταν κατά την περίοδο που καλύπτουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, κατά την περίοδο που παρέχει τις επαγγελματικές του υπηρεσίες ή κατά το χρόνο που εξασφαλίζει τη γνώμη του, το μέλος του Ινστιτούτου ή η εταιρία του:

- συνδέονταν με την ελεγχόμενη επιχείρηση ως ιδρυτικό μέλος, διευθυντής ή αξιωματούχος της, ή είχε σ'αυτήν οποιαδήποτε αρμοδιότητα αντίστοιχη με την αρμοδιότητα στελέχους της διεύθυνσης, ή υπαλλήλου, ή
- ήταν διαχειριστής περιουσιακού στοιχείου ή ακινήτου και αν το περιουσιακό αυτό στοιχείο ή το ακίνητο είχε άμεσο ή ουσιαστικό έμμεσο συμφέρον στην επιχείρηση ή ήταν διαχειριστής ταμείου συντάξεων ή μετοχικού ταμείου της επιχείρησης κ.λ.π.

Το Μάρτιο του 1962, το AICPA απαγόρευσε στα μέλη του να έχουν οποιοδήποτε οικονομικό ενδιαφέρον – είτε άμεσο, είτε έμμεσο - προς την εταιρία στην οποία διενεργούν τον έλεγχο(AICPA, 1962). Το 1972, το AICPA στην αναδιατύπωση του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας του, αναφέρει ότι: 'Η ανεξαρτησία πάντοτε αποτελούσε μια θεμελιώδη έννοια στο λογιστικό επάγγελμα. Ήταν ο ακρογωνιαίος λίθος στα θεμέλια του ελεγκτικού επαγγέλματος.' και προχωρά στην υιοθέτηση νέων κανόνων δεοντολογίας όσον αφορά την επαγγελματική ανεξαρτησία(AICPA, 1972).

Το Νοέμβριο του 1972, η επιτροπή του AICPA που ήταν υπεύθυνη για την ρύθμιση της διαδικασίας του ελέγχου, εξέδωσε την 1η Ανακοίνωση που αφορούσε τα ελεγκτικά πρότυπα (Statement on Auditing Standards –SAS 1-), η οποία δίνει έμφαση στο γεγονός ότι ο ελεγκτής πρέπει όχι μόνο να είναι ανεξάρτητος αλλά και να φαίνεται. Έτσι στην ανακοίνωση αναφέρεται ότι:

...για να είναι ανεξάρτητος ο ελεγκτής πρέπει να είναι ειλικρινής , να αναγνωρίζεται ως ανεξάρτητος, να είναι αποδεσμευμένος από οποιαδήποτε είδους υποχρέωση ή ενδιαφέρον προς την εταιρία- πελάτη, τη διοίκησή της ή τους ιδιοκτήτες της(AICPA, 1972b).

Στη δεκαετία του 1980, πολλοί ήταν αυτοί που κατέκριναν το ρόλο του AICPA, υποστηρίζοντας ότι ο κώδικας επαγγελματικής δεοντολογίας του δεν εξυπηρετούσε το δημόσιο συμφέρον. Σε απάντηση όλων αυτών των κατηγοριών δημιούργησε το 1983 την επιτροπή Anderson για να αναθεωρήσει τον Κώδικα. Αποτέλεσμα της συγκεκριμένης διαδικασίας ήταν η δημιουργία, το 1988, ενός καινούργιου Κώδικα με αναθεωρημένες κάποιες συγκεκριμένες ενότητες του παλιού. Ανάμεσα στα κομμάτια που αναθεωρήθηκαν ήταν και η ελεγκτική ανεξαρτησία.

Το 1994, το τμήμα επαγγελματικής ηθικής (Professional Ethics Division) του AICPA, δημοσίευσε μια προτεινόμενη ερμηνεία του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας του Ελεγκτικού Επαγγέλματος που καθιστά απαραίτητη την ύπαρξη ανεξαρτησίας σε περίπτωση που ένας ελεγκτής(ή μια εταιρία ελεγκτών) αναλαμβάνουν την υποχρέωση να εκφέρουν άποψη για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας εταιρίας. Έτσι το AICPA υιοθέτησε την παραπάνω άποψη και την ενσωμάτωσε τόσο στα ελεγκτικά του πρότυπα, όσο και στον Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας.

Το 1977, το AICPA είχε ιδρύσει το SECPS (SEC Practice Section-SECPS). Πρόκειται για ένα τμήμα, μέλη του οποίου ήταν η πλειοψηφία των ελεγκτικών εταιριών που αναλάμβαναν τον έλεγχο δημόσιων εταιριών. Την ίδια χρονική περίοδο ίδρυσε και το POB(Public Oversight Board), μέλη του οποίου δεν ήταν ελεγκτές αλλά άτομα εκτός του επαγγέλματος, με απώτερο σκοπό το δημόσιο συμφέρον μέσω της εποπτείας του SECPS. Έτσι, το Φεβρουάριο του 1994, το POB σε συνεργασία με το SECPS όρισαν μια τριμελή επιτροπή με συμβουλευτικό ρόλο όσον αφορά ζητήματα ελεγκτικής ανεξαρτησίας (Advisory Panel on Auditor Independence). Η επιτροπή αυτή έπρεπε να αποφασίσει μεταξύ του SECPS, του λογιστικού επαγγέλματος και της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (SEC) για το ποιος είναι ο πλέον αρμόδιος να λάβει ορισμένα μέτρα τόσο για την προάσπιση της ανεξαρτησίας, όσο και για την διασφάλιση της ακεραιότητας και της αντικειμενικότητας των ελεγκτών, εφαρμόζοντας πάντα τις γενικά παραδεκτές αρχές λογιστικής.

Ένα μήνα αργότερα, στις 16 Μαρτίου του 1994, το POB σε απάντηση της ισχυρής κριτικής που δέχτηκε από τον Walter P.Schuetze, επικεφαλή λογιστή(chief accountant) της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, ανακοίνωσε τη δημιουργία μιας ειδικής επιτροπής για να ερευνήσει θέματα που έχουν να κάνουν με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα των ελεγκτών. Η συγκεκριμένη επιτροπή πρότεινε την άρση ορισμένων μέτρων που θα ενίσχυαν τον επαγγελματισμό του ανεξάρτητου ελεγκτή και θα αποτελούσαν αρωγό στη βελτίωση των σχέσεων μεταξύ του 'επαγγέλματος', της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς(SEC) και του FASB (AICPA, 1995).

Στις 13 Σεπτεμβρίου 1994, η αρμόδια επιτροπή σε θέματα ανεξαρτησίας του POB(POB's Advisory Panel on Auditor Independence), δημοσίευσε μια αναφορά με τίτλο: ' Ενδυναμώνοντας τον επαγγελματισμό του ανεξάρτητου ελεγκτή'. Μέσω της παραπάνω αναφοράς η επιτροπή έκανε τις ακόλουθες προτάσεις με σκοπό τη βελτίωση της ελεγκτικής ανεξαρτησίας και την ενίσχυση της εταιρικής διακυβέρνησης:

- πρέπει να ενδυναμωθεί η ανεξαρτησία του διοικητικού συμβουλίου έτσι ώστε να προστατευθούν τα συμφέροντα των επενδυτών.
- Ο ελεγκτής πρέπει να θεωρεί ως αντιπρόσωπο των μετόχων όχι τη διοίκηση αλλά το διοικητικό συμβούλιο.
- Η επικοινωνία μεταξύ ελεγκτή και διοικητικού συμβουλίου θα πρέπει να είναι περιοδική, πιο συχνή, πιο ανοιχτή και πιο άμεση.

4.2.1.1 Ανάλυση του Κανόνα περί ανεξαρτησίας(101) του AICPA

Ο πρώτος κανόνας συμπεριφοράς του Αμερικάνικου Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών (AICPA) αναφέρεται στο πρόβλημα της ανεξαρτησίας του Ορκωτού ελεγκτή- λογιστή. Ο κανόνας αυτός περιλαμβάνει δύο ξεχωριστές έννοιες: πρώτον, ότι ο ελεγκτής πρέπει να είναι πραγματικά ανεξάρτητος από κάθε επιχείρηση που ελέγχει και δεύτερον, ότι οι σχέσεις του ορκωτού ελεγκτή με τον πελάτη του πρέπει να είναι τέτοιες ώστε και να φαίνεται ανεξάρτητος προς τους τρίτους.

Πριν από τη διατύπωση της πρότασης ότι η ανεξαρτησία του Ορκωτού Λογιστή πρέπει να είναι εμφανής στους τρίτους, οι λογιστές συνήθιζαν να λένε ότι η ανεξαρτησία είναι μια άποψη, ένα διανοητικό σχήμα που δεν υπόκειται σε αντικειμενική μέτρηση και επομένως μπορεί να κριθεί μόνο από τον ίδιο τον Ορκωτό. Παραδείγματος χάριν, ένας ορκωτός λογιστής που είχε μετοχές μιας εταιρίας ή ήταν διευθυντής μιας εταιρίας μπορούσε να ισχυριστεί ότι τα οικονομικά του συμφέροντα στην εταιρία δεν επηρεάζουν καθόλου την αντικειμενικότητα του ως προς την διενέργεια του ελέγχου. Όμως, παρά τις διαβεβαιώσεις αυτού του είδους, είναι λογικό ότι ένας επενδυτής που χρησιμοποιεί οικονομικές εκθέσεις θεωρημένες από ορκωτό λογιστή, θα προτιμούσε να είχε γίνει ο έλεγχος από άτομο που δεν είχε οικονομικά ή διοικητικά συμφέροντα στην εταιρία και συνεπώς δεν τίθεται θέμα σύγκρουσης συμφερόντων.

Είναι γεγονός ότι κατά καιρούς διαπράττονται ουσιαστικής φύσεως που δεν αποκαλύπτονται αμέσως από τους ελεγκτές. Όταν η απάτη έρχεται στη δημοσιότητα, η αντίδραση των πιστωτών, των επενδυτών και του κοινού θα είναι πολύ αυστηρότερη αν ταυτόχρονα αποκαλυφθεί ότι ο 'ανεξάρτητος' ορκωτός ελεγκτής που διενήργησε τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ήταν και ιδιοκτήτης της εταιρίας, έστω και αν το ποσοστό της ιδιοκτησίας του ήταν πολύ μικρό. Κάτω από αυτές τις συνθήκες η δημοσιότητα που δίνεται πάντα στις περιπτώσεις απάτης είναι βέβαιο ότι κλονίζει την εμπιστοσύνη του κοινού προς τους ορκωτούς ελεγκτές- λογιστές. Το εάν ο ελεγκτής επηρεάζεται πραγματικά από οικονομικά συμφέροντα που μπορεί να έχει στην επιχείρηση του πελάτη του είναι γεγονός που έρχεται σε δεύτερη μοίρα. Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει όχι μόνο να είναι ανεξάρτητος έναντι της επιχείρησης για την οποία διενεργεί τον έλεγχο, αλλά και να φαίνεται ανεξάρτητος στους τρίτους .

4.2.2 Υποχρεωτική εφαρμογή των κανόνων επαγγελματικής δεοντολογίας

Η εφαρμογή του «Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας» του Αμερικάνικου Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών είναι υποχρεωτική μόνο για τους λογιστές που είναι μέλη του Ινστιτούτου. Η παράβαση του Κώδικα μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την επίπληξη, την προσωρινή αποβολή ή και τη διαγραφή του υπαίτιου μέλους από το Ινστιτούτο. Αν και η αποβολή του μέλους από το Ινστιτούτο δεν σημαίνει και απώλεια της άδειας ορκωτού λογιστή και δεν εμποδίζει το αποβληθέν μέλος να ασκεί το επάγγελμα του ιδιώτη λογιστή – ελεγκτή. Η βλάβη που γίνεται όμως στην επαγγελματική υπόληψη του συγκεκριμένου μέλους είναι ίσως τόσο μεγάλη ώστε η ποινή αυτή να έχει καταστρεπτικά αποτελέσματα για τον ορκωτό είτε εργάζεται μόνος του, είτε σαν μέλος εταιρίας.

Πολλές διατάξεις των κανόνων συμπεριφοράς του Αμερικάνικου Ινστιτούτου Ορκωτών Λογιστών (Α.Ι.Ο.Λ) έχουν υιοθετηθεί από πολυάριθμες Πολιτείες και έχουν ενσωματωθεί στους πολιτειακούς νόμους που διέπουν το ελεγκτικό επάγγελμα. Οι διάφοροι πολιτειακοί σύλλογοι ορκωτών Ελεγκτών ακολουθούν την τακτική του Α.Ι.Ο.Λ και ως επί το πλείστον παρακινούν τα μέλη τους να συμμορφώνονται προς τις αρχές που καθιερώνει ο Κώδικας. Με λίγα λόγια, υπάρχει, και χωρίς αμφιβολία θα εξακολουθεί να υπάρχει, πρόβλημα υποχρεωτικής εφαρμογής της επαγγελματικής δεοντολογίας, αλλά με λίγες εξαιρέσεις τα περισσότερα Ινστιτούτα Ορκωτών αναγνωρίζουν την αξία των κανόνων αυτών και προσπαθούν να συμμορφώνονται όσο μπορούν με τα πρότυπα που προβάλλει το Α.Ι.Ο.Λ.

4.2.3 Ο Ρόλος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (SEC)

Με το Securities Exchange Act του 1934 το Κογκρέσο δημιούργησε το Securities and Exchange Commission με ιδιότητες επιτροπής για τον κλάδο των χρεογράφων στο σύνολο του. Έτσι αρμοδιότητα του ήταν η καταγραφή, ρύθμιση και επίβλεψη των υπηρεσιών εκκαθάρισης και τακτοποίησης των συναλλαγών, των χρηματιστηριακών εταιρειών καθώς και των εθνικών αυτορρυθμιζόμενων οργανισμών χρεογράφων[94]. Το σύμφωνο επίσης αναγνωρίζει και απαγορεύει συγκεκριμένες μορφές χειραγώγησης της αγοράς και παρέχει στο SEC την αρμοδιότητα να ελέγχει ρυθμιστικές οντότητες και τα πρόσωπα που σχετίζονται με αυτές όπως επίσης να απαιτεί περιοδικές οικονομικές καταστάσεις από τις εταιρείες που διαθέτουν στο κοινό κάθε είδους χρεόγραφα.

Ο ρόλος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς όσον αφορά την επαγγελματική δεοντολογία και συγκεκριμένα την ελεγκτική ανεξαρτησία, είναι πολύ σημαντικός. Ένας από τους βασικούς σκοπούς που επιδιώκει η Επιτροπή σε όλο το διάστημα της λειτουργίας της είναι η βελτίωση των προτύπων ελεγκτικής και η διαμόρφωση υψηλού επιπέδου επαγγελματικής συμπεριφοράς από μέρους των ανεξάρτητων επαγγελματιών λογιστών- ελεγκτών που εργάζονται στη σφαίρα των αρμοδιοτήτων της Επιτροπής. Βάσει των νόμων, που για την εφαρμογή τους είναι αρμόδια η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, απαιτείται οι οικονομικές εκθέσεις που υποβάλλονται στην Επιτροπή να έχουν ελεγχθεί από ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή.

Ήδη από πολύ νωρίς (1934), η Επιτροπή θίγει το θέμα της ανεξαρτησίας και προσπαθεί μέσα από μια σειρά κανόνων και ρυθμίσεων όχι μόνο να την προασπίσει, αλλά και να την ενισχύσει όσο το δυνατόν περισσότερο. Με την πάροδο των χρόνων και όσο οι επιχειρήσεις αυξάνουν σε μέγεθος και εμβέλεια, το 'λεπτό' αυτό θέμα της ανεξαρτησίας γίνεται ακόμη πιο πολύπλοκο. Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, θέλοντας να προλάβει όλες τις ραγδαίες εξελίξεις αναθεωρεί συνεχώς τους ήδη υπάρχοντες κανόνες που αφορούν την ανεξαρτησία και δημιουργεί και νέους ακόμη πιο 'αυστηρούς', τους οποίους πρέπει να ακολουθούν όλες οι ελεγκτικές εταιρίες που θέλουν να θεωρούνται ότι εκτελούν το έργο τους απρόσκοπτα και ανεξάρτητα.

Το SEC το 1998 επιβεβαίωσε την άποψη ότι η ανεξαρτησία του ελέγχου είναι μία πολύ κρίσιμη παράμετρος για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και επομένως για την διαχείριση του χαρτοφυλακίου των επενδυτών. Σε συνδυασμό και με την ανικανότητα των ως τότε ισχυόντων νόμων του κογκρέσου να εξασφαλίσουν ελεγκτική ανεξαρτησία και

---

[94] Ως παραδείγματα αναφέρονται το New York Stock Exchange, το American Stock Exchange,καθώς και το National Association of Securities Dealers που διαχειρίζεται το σύστημα NASDAQ

επομένως να προστατέψουν τα συμφέροντα των επενδυτών, αποφασίστηκε η δημιουργία του Independence Standards Board (ISB) με σκοπό την συνεχή παρακολούθηση του ιδιωτικού τομέα ώστε να δημιουργηθούν ή να τροποποιηθούν οι κατάλληλες λογιστικές και ελεγκτικές αρχές και πρότυπα προς την επίτευξη αυτού του σκοπού.

Συνοπτικά, τα μέτρα που ελήφθησαν με την πάροδο των χρόνων απαγορεύουν τις ελεγκτικές εταιρείες να παρέχουν συγκεκριμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες στον πελάτη. Ακόμη ζητούν από τα audit committees να αποδέχονται εκ των προτέρων όλες τις ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες που παρέχουν στον ελεγχόμενο οι ελεγκτές και απαιτούν από τους ελεγκτές να μην παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην ίδια εταιρεία για διάστημα μεγαλύτερο των 5 ή 7 ετών ανάλογα με την συμμετοχή τους στην ελεγκτική διαδικασία, με εξαίρεση ορισμένες μικρές λογιστικές εταιρείες. Θεωρούν ότι ο έλεγχος δεν είναι ανεξάρτητος εφόσον στη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας συμμετέχει στέλεχος που κατά την προηγούμενη χρήση υπήρξε μέλος της ελεγκτικής εταιρείας η οποία διεξάγει τον έλεγχο της τρέχουσας χρήσης, όπως επίσης ένας εάν ελεγκτής δεν είναι ανεξάρτητος εφόσον έλαβε αμοιβή από την ελεγχόμενη εταιρεία αμοιβή για παροχή υπηρεσιών διαφορετικών από αυτές του ελέγχου και της πιστοποίησης. Επίσης απαιτούν από τους ελεγκτές να αναφέρουν συγκεκριμένα ζητήματα στο audit committee της εταιρείας, περιλαμβανομένου κρίσιμων λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και προτεινόμενων λογιστικών χειρισμών από την ελεγκτική εταιρεία. Τέλος πρέπει να δημοσιεύονται στο ευρύ επενδυτικό κοινό όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες καθώς και το ύψος της αμοιβής του εξωτερικού ελεγκτή.

4.2.3.1 Ο κανόνας 2-01 του κανονισμού S-X της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς

Κατά τους νόμους που διέπουν την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, πρέπει οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υποβάλλονται σ'αυτή να έχουν ελεγχθεί από ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή. Η Επιτροπή, λοιπόν, είχε καθήκον να ορίσει την έννοια της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών- λογιστών. Ο κανόνας 2-01 του κανονισμού S-X της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς υιοθετεί τα ακόλουθα περί ανεξαρτησίας:

Η Επιτροπή δεν αναγνωρίζει ως ανεξάρτητο οποιονδήποτε ορκωτό λογιστή που δεν είναι πραγματικά ανεξάρτητος. Παραδείγματος χάριν, ο λογιστής δεν θεωρείται ανεξάρτητος έναντι οποιουδήποτε προσώπου...(1) με το οποίο, κατά την περίοδο που, ασκώντας το επάγγελμά του, έλεγχε τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για τις οποίες είχε υποβάλλει έκθεση ή κατά τη χρονολογία που συνέταξε την έκθεσή του, ο ίδιος ή η εταιρία στην οποία ανήκει ή τα μέλη της εταιρίας αυτής είχαν ή επρόκειτο να αποκτήσουν οποιοδήποτε άμεσο οικονομικό συμφέρον ή οποιοδήποτε ουσιαστικό έμμεσο συμφέρον, ή (2) με το οποίο, κατά την περίοδο που, ασκώντας το επάγγελμά του, έλεγχε τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για τις οποίες έχει υποβάλλει έκθεση, ή κατά τη χρονολογία που συνέταξε την έκθεσή του, ή κατά την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές εκθέσεις, ο ίδιος ή η εταιρία του ή τα μέλη που είχαν σχέση σαν ιδρυτικά μέλη εταιρίας ή ενεργούσαν ως διευθυντικά στελέχη ή υπάλληλοι της εταιρίας του προσώπου εκείνου...Για τους σκοπούς του κανόνα 2-01 με τη λέξη 'μέλος' εννοούνται όλοι οι συνέταιροί της ελεγκτικής εταιρίας και όλοι οι επαγγελματίες ελεγκτές που συμμετέχουν στον έλεγχο ή ανήκουν σε ελεγκτική εταιρία που διεξάγει σημαντικό μέρος του ελέγχου.

Εφαρμόζοντας τον κανόνα αυτόν σε ειδικές περιπτώσεις η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς έκρινε ότι ο ορκωτός ελεγκτής δεν ήταν ανεξάρτητος στις ακόλουθες, μεταξύ άλλων, περιπτώσεις κατά τις οποίες:

- Ο συνέταιρος της ελεγκτικής εταιρίας ενεργούσε και ως νομικός σύμβουλος του ελεγχόμενου πελάτη,
- Ο συνέταιρος ελεγκτικής εταιρίας που έκανε έλεγχο σε θυγατρική εταιρία αγόρασε στην ονομαστική τους τιμή μετοχές της μητρικής εταιρίας που δεν ήταν πελάτης της ελεγκτικής εταιρίας.

4.2.4 Σύγκριση μεταξύ των κανόνων της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και του «Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας» του A.I.C.P.A

Ανάμεσα στην έννοια της ανεξαρτησίας όπως την ορίζει η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και ανάμεσα σε εκείνην που ορίζει ο Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας του A.I.C.P.A υπάρχουν μερικές διαφορές, και δεν είναι λίγες οι φορές που οι δύο οργανισμοί ήρθαν σε αντιπαράθεση μεταξύ τους.

Μία από τις διαφορές αυτές είναι το πολυσυζητημένο θέμα της ταυτόχρονης παροχής ελεγκτικών και μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Για παράδειγμα τίθεται ζήτημα για το αν ο ορκωτός λογιστής που παρέχει λογιστικές υπηρεσίες σε έναν πελάτη του, όπως είναι οι εγγραφές στο γενικό καθολικό, οι εγγραφές μηνιαίου κλεισίματος των λογαριασμών και η σύνταξη των μηνιαίων οικονομικών εκθέσεων, μπορεί επίσης να ενεργήσει ως ανεξάρτητος ελεγκτής της εταιρίας αυτής. Θίγεται, δηλαδή εδώ το θέμα, του κατά πόσο η ταυτόχρονη παροχή και άλλων υπηρεσιών πέραν των ελεγκτικών από έναν ορκωτό ελεγκτή, επηρεάζει την ανεξαρτησία του. Η απάντηση που δίνει η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς στο θέμα αυτό είναι αρνητική. Κάτω από αυτές τις συνθήκες ο ορκωτός ελεγκτής δεν μπορεί να είναι ανεξάρτητος. Ο ελεγκτής πρέπει να είναι εξωτερικός και να ελέγχει, στη συγκεκριμένη περίπτωση, την εργασία που έχουν κάνει οι υπάλληλοι του λογιστηρίου του πελάτη. Εάν ο ελεγκτής εκτελεί και την εργασία τήρησης βιβλίων του πελάτη δεν μπορεί να πάρει τη θέση του εξωτερικού ανεξάρτητου κριτή. Συγκεκριμένα, στις «Εκδόσεις Λογιστικής Σειράς» No 126 (1972), η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς αναφέρει : *«...ο ελεγκτής δεν μπορεί να ελέγξει κατά τρόπο αντικειμενικό βιβλία και εγγραφές που έχει κάνει ο ίδιος για έναν πελάτη του».*

Από την άλλη πλευρά το Α.Ι.Ο.Λ έχει αποδεχθεί πολλές φορές την περίπτωση όπου το ίδιο πρόσωπο συνδυάζει την εργασία τήρησης λογιστικών βιβλίων με την διενέργεια ανεξάρτητου στην ίδια επιχείρηση ελέγχου , αλλά θεωρεί ότι η τακτική αυτή δεν βλάπτει την ανεξαρτησία του ελεγκτή και επομένως δεν αντιτίθεται σε αυτήν.

4.2.5 Sarbanes – Oxley Act

Το σύμφωνο Sarbanes-Oxley είναι ένας νόμος που ψηφίστηκε στις Ηνωμένες Πολιτείες στις 30 Ιουλίου 2002 προκειμένου να ενισχύσει την εταιρική διακυβέρνηση και να ανακτήσει την χαμένη εμπιστοσύνη των επενδυτών που είχε κλονιστεί έπειτα από μία σειρά μεγάλων

λογιστικών σκανδάλων από εγχώριους οργανισμούς.[95] Πρωτοπόροι σε αυτήν την προσπάθεια ήταν ο γερουσιαστής Paul Sarbanes και ο βουλευτής Michael Oxley. Ο νόμος περιλαμβάνει μια ευρεία δέσμη μέτρων τα οποία θέτουν τις βάσεις για μια νομοθετική προσέγγιση της αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης. Τα μέτρα αυτά αφορούν μεταξύ των άλλων, τα πρότυπα λειτουργίας των εταιρικών επιτροπών ελέγχου, την απαίτηση για ανεξαρτησία και εποπτεία των ελεγκτών, την πιστοποίηση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων από τα ανώτατα διευθυντικά στελέχη των εταιριών, την απαγόρευση της χορήγησης εταιρικών δανείων σε διευθυντές και ανώτατα στελέχη, και τις προϋποθέσεις που θα εξασφαλίσουν βελτίωση της εταιρικής χρηματοοικονομικής λογιστικής και διεύρυνση της διαδικασίας[96]. Αναφορές γίνονται και για την ποιότητα του έργου που παρέχουν οι εξωτερικοί ελεγκτές Τέλος απαιτεί από το SEC να υιοθετήσει κατάλληλους κανονισμούς προκειμένου να συμβαδίζει με τον νέο αυτό νόμο.

Αναλυτικότερα για την ανεξαρτησία ορίζει ότι το έργο των εξωτερικών ελεγκτών είναι ασυμβίβαστο με οποιαδήποτε άλλη παροχή υπηρεσιών είτε αυτές είναι λογιστικές-χρηματοοικονομικές είτε νομικές. Απαγορεύει οκτώ κατηγορίες μη ελεγκτικών υπηρεσιών αλλά επιτρέπει μία βασική μη ελεγκτική υπηρεσία που αφορά φορολογικά ζητήματα. Επίσης απαιτεί προέγκριση από την επιτροπή ελέγχου του πελάτη για κάθε μία από τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες ξεχωριστά. Οι αμοιβές των ελεγκτικών εταιριών τόσο για τις ελεγκτικές όσο και για τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες , πρέπει να δημοσιοποιούνται στον ετήσιο απολογισμό των εταιριών. Ο λόγος για τον οποίο απαιτείται η δημοσιοποίηση τέτοιων στοιχείων είναι ότι οι αμοιβές για μη ελεγκτικές υπηρεσίες επηρεάζουν την ανεξαρτησία των ελεγκτών. Για παράδειγμα, οι υψηλές αμοιβές για μη ελεγκτικές υπηρεσίες που κατέβαλε η Enron κατά το διάστημα 2000-2001 στην Arthur Andersen, εταιρία που την περίοδο εκείνη διενεργούσε έλεγχο στην Enron, θεωρήθηκαν ως βασικός παράγοντας που υποκίνησε την Andersen να επιτρέψει στην Enron να διαπράξει οικονομική απάτη. Επίσης τονίζει ότι απαγορεύεται την διενέργεια εξωτερικού ελέγχου από τον ίδιο ελεγκτή για διάστημα μεγαλύτερο των 5 συναπτών ετών ενώ επανακαθορίζει τις σχέσεις των ελεγκτικών εταιρειών με τα audit committees.

Προκειμένου να επιβλέπονται οι δραστηριότητες του ελεγκτικού επαγγέλματος δημιουργήθηκε και το "Public Company Accounting Oversight Board" (PCAOB) το οποίο και πρέπει να διορίσει μία ή περισσότερες ομάδες επαγγελματιών λογιστών για την συμπλήρωση, αλλαγή ή δημιουργία εκ νέου προτύπων σχεδιασμού, ελεγκτικής μαρτυρίας, ποιοτικού ελέγχου καθώς και ηθικής που θα πρέπει να είναι σύμφωνα με όλα τα προαπαιτούμενα των υπόλοιπων διατάξεων του παρόντος συμφώνου και να τηρούνται από όλες τις ελεγκτικές εταιρείες κατά την προετοιμασία και διεξαγωγή του ελεγκτικού έργου.

Πριν από τη θέσπιση του Νόμου, οι εταιρίες που διενεργούσαν ελέγχους σε εισηγμένες επιχειρήσεις «αστυνόμευαν» η μία την άλλη μέσω ενός συστήματος διεταιρικών επιθεωρήσεων. Ωστόσο για όσο διάστημα ίσχυε αυτό το σύστημα καμιά μεγάλη εταιρία ελεγκτών δεν κατέθεσε αρνητική αξιολόγηση για κάποια από τις αδελφές εταιρίες. Το PCAOB εκτοπίζει αυτό το σύστημα διότι λειτουργεί ως μηχανισμός εποπτείας. Όλες οι εταιρίες ελεγκτών εισηγμένων επιχειρήσεων οφείλουν να εγγραφούν στο PCAOB και κάθε

---

[95] Holtzman Yair, "The transformation of the accounting profession in the United States", *Journal of Management Development*, Vol. 23 , No 10 , pp 949-961

[96] Oltheten Elizambeth, Σουγιάννης Θεόδωρος , "Ο Νόμος Sarbanes- Oxley και τα εταιρικά σκάνδαλα", *Οικονομικός Ταχυδρόμος* , Μάρτιος 2004, σελ.70

εταιρία που ελέγχει περισσότερες από 100 εισηγμένες επιχειρήσεις υπόκειται σε ετήσια επιθεώρηση από το PCAOB. Ο συγκεκριμένος νόμος ρυθμίζει τη λειτουργία τόσο των αμερικάνικών όσο και των μη αμερικανικών ελεγκτικών εταιριών που διενεργούν ελέγχους σε εισηγμένες επιχειρήσεις και δραστηριοποιούνται στις ΗΠΑ, και δίνει στο PCAOB διευρυμένες εξουσίες, συμπεριλαμβανομένης και της δυνατότητας μόνιμης ανάκλησης της άδειας λειτουργίας οποιασδήποτε ελεγκτικής εταιρίας ή μεμονωμένου ελεγκτή αν αποδειχθεί ότι παραβίασε εκουσίως την επαγγελματική δεοντολογία.

4.3 Ο ρόλος της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών(International Federation of Accountants-IFAC)

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (ΔΟΛ) ιδρύθηκε το 1977 από διεθνή επαγγελματικά λογιστικά σωματεία. Αντικειμενικός σκοπός του ΔΟΛ είναι η ανάπτυξη και η ενίσχυση, παγκοσμίως, ενός καλά οργανωμένου ελεγκτικού και λογιστικού επαγγέλματος καθώς και η εναρμόνιση των λογιστικών αρχών και προτύπων (Chetkovich, 1979).

Η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Πρακτικών (International Auditing Practices Committee-IAPC) της διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών εξέδωσε τις διεθνείς λογιστικές Οδηγίες (International Auditing Guidelines-IAG) το 1977. Σε μία από αυτές τις οδηγίες γίνεται λόγος για το πολυσυζητημένο θέμα περί ανεξαρτησίας. Συγκεκριμένα, ορίζεται η ανεξαρτησία ως η ικανότητα των λογιστών- ελεγκτών όχι μόνο να είναι αλλά και να φαίνονται ελεύθεροι από οποιοδήποτε ενδιαφέρον που θα μπορούσε να θίξει την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά τους (IFAC, 1977).

4.4 Κανονιστικό πλαίσιο Ηνωμένου Βασιλείου

4.4.1 Εταιρικοί Νόμοι

Οι Βρετανοί ήταν από τους πρώτους που έθιξαν το θέμα της επαγγελματικής ανεξαρτησίας. Ήδη από πολύ νωρίς δεν μπορούσαν να δεχθούν ότι το ίδιο πρόσωπο που κάνει τον έλεγχο σε μια εταιρία μπορεί να έχει και οποιουδήποτε άλλου είδους σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία. Είναι πλέον αυτονόητο ότι είναι πολύ οι παράγοντες που θέσουν σε κίνδυνο την επαγγελματική ανεξαρτησία και με την πάροδο των χρόνων τόσο τα διάφορα επαγγελματικά σωματεία όσο και το κράτος προσπάθησαν, μέσω της δικαιοδοσίας που είχαν, να προασπίσουν το ελεγκτικό επάγγελμα μέσω της διασφάλισης της επαγγελματικής ανεξαρτησίας.

Συγκεκριμένα για το θέμα της επαγγελματικής ανεξαρτησίας έγινε λόγος πρώτη φορά στον αγγλικό εταιρικό νόμο του 1845 (English Companies Clauses Act 1845), παράγραφος 102(section 102), όπου απαγορεύεται στους ελεγκτές να έχουν και οποιαδήποτε άλλη σχέση με την ελεγχόμενη εταιρία. Στη συνέχεια, ο εταιρικός νόμος του 1948, παράγραφος 161, προέβλεπε ότι αν κάποιος ελεγκτής ήταν και υπάλληλος ή εκτελούσε άλλου είδους υπηρεσίες

για μια συγκεκριμένη εταιρία, τότε αυτομάτως θεωρούνταν ότι δεν είχε τα προσόντα να διενεργήσει έλεγχο στη συγκεκριμένη εταιρία.

Τα πρότυπα περί ανεξαρτησίας στο Ηνωμένο Βασίλειο (Η.Β) είναι περίπου ίδια με αυτά στην Αμερική με τη μόνη διαφορά ότι στο Η.Β οι ανεξάρτητοι ελεγκτές επιτρέπεται να αναλαμβάνουν την τήρηση των λογιστικών βιβλίων στις ιδιωτικές επιχειρήσεις. Δηλαδή, οι ελεγκτές του Η.Β με την παροχή αυτών των συγκεκριμένων υπηρεσιών θεωρείται ότι δεν βάζουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία τους.

Ο εταιρικός νόμος του 1985 προβλέπει ότι οι επιχειρήσεις πρέπει να δημοσιοποιούν τις ελεγμένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις .Οι ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε βιβλία και αρχεία που θα τους χρησιμεύσουν στη σωστή διεξαγωγή του ελέγχου. Επιπρόσθετα, στον ίδιο εταιρικό νόμο, στην παράγραφο 390Α, προβλέπεται ότι η εταιρία πρέπει να συμπεριλαμβάνει στην ετήσια έκθεσή της (annual report) και το ποσό που πλήρωσε ή οφείλει στον ελεγκτή ή στην ελεγκτική εταιρία σε σχέση με το ποσό της ελεγκτικής αμοιβής και των εξόδων του έτους. Ακόμη, ύστερα από ρυθμίσεις της Γενικής Γραμματείας του Κράτους (σε συμφωνία με την παράγραφο 390Β του εταιρικού νόμου 1985), οι διάφορες εταιρίες υποχρεούνται να εσωκλείουν στην ετήσια έκθεσή τους τις αμοιβές και τα έξοδα που αφορούν τους ελεγκτές τους για την παροχή σ' αυτές μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή συνιστά στην ορθή πληροφόρηση των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στην διευκόλυνσή τους να εξακριβώσουν κατά πόσο θίγεται η ανεξαρτησία των ελεγκτών, και συνεπώς και τα συμφέροντά τους, από την ταυτόχρονη παροχή ελεγκτικών και μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

Λίγο αργότερα ο εταιρικός νόμος 1985 αναθεωρήθηκε ως κάποιο βαθμό για να μπορέσει να ενσωματωθεί σ' αυτόν η 8η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο κείμενο της 8ης Οδηγίας γίνεται απλή αναφορά στο θέμα της ανεξαρτησίας και καθορισμός του γενικού περιγράμματος εντός του οποίου πρέπει να κινηθούν οι εθνικές νομοθεσίες κατά την ρύθμιση των προϋποθέσεων χορήγησης άδειας ελέγχου των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Έτσι, γίνεται πλέον λόγος για τα ελάχιστα προσόντα των ελεγκτών όσον αφορά την εκπαίδευσή τους και προβλέπεται ο έλεγχος να γίνεται με ακεραιότητα και αντικειμενικότητα έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ελεγκτική ανεξαρτησία. Τέλος, αξίζει να αναφερθεί ότι στον εταιρικό νόμο 1989, παράγραφος 27, προβλέπεται ότι απαγορεύεται να αναλάβει τον έλεγχο μιας εταιρίας άτομο που είτε εργάζεται σ' αυτήν, είτε έχει οποιαδήποτε σχέση με άτομο που εργάζεται σ' αυτήν.

4.4.2 Ινστιτούτα Ηνωμένου Βασιλείου[97] και Ιρλανδίας (ICAEW, ICAS και ICAI)

Για περισσότερο από 100 χρόνια το ελεγκτικό επάγγελμα στο Ηνωμένο Βασίλειο δίνει μεγάλη σημασία στην ανεξαρτησία, την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα που πρέπει να διέπει τους ελεγκτές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Εκτός από τους διάφορους εταιρικούς νόμους που κατά καιρούς συμπεριέλαβαν στις διατάξεις τους διάφορους κανόνες περί ανεξαρτησίας, τα Ινστιτούτα του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ιρλανδίας διαμόρφωσαν έναν Οδηγό μέτρων πρακτικής υφής προς τα μέλη τους με στόχο την προστασία της ανεξαρτησίας και του κύρους του ελεγκτικού επαγγέλματος. Τα παραπάνω Ινστιτούτα

[97] Με τον όρο Ινστιτούτα Ηνωμένου Βασιλείου νοούνται τα Ινστιτούτα Ορκωτών Λογιστών Αγγλίας-Ουαλίας και Σκωτίας

ορίζουν την ανεξαρτησία ως έναν τρόπο σκέψης ο οποίος χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα και αντικειμενική προσέγγιση της ελεγκτικής εργασίας.[98]

Συνοπτικά ο οδηγός, μεταξύ άλλων, προβλέπει τα εξής:

Τα Ινστιτούτα εκφράζουν την άποψη, ότι η αμοιβή του ορκωτού λογιστή ανά πελάτη δε θα πρέπει να υπερβαίνει το 15% των ετήσιων συνολικών ακαθάριστων αμοιβών του. Έτσι υποτίθεται ότι μειώνεται η εξάρτηση του εισοδήματος του ελεγκτή από μα πηγή αμοιβών και περιορίζεται ο κίνδυνος απώλειας της ανεξαρτησίας του. Θεωρείται δηλαδή, ότι με τον επιμερισμό των πηγών προέλευσης του εισοδήματος, ο ελεγκτής διατηρεί το δικαίωμα ελεύθερης έκφρασης της επαγγελματικής του γνώμης.

Τα Ινστιτούτα θεωρούν ότι η ύπαρξη οικονομικού ενδιαφέροντος για την πορεία των εργασιών ενός πελάτη επιδρά αρνητικά στη διαμόρφωση και έκφραση της επαγγελματικής γνώμης του ελεγκτή, ενώ αποτελεί αιτία δημιουργίας αμφιβολιών στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σχετικά με την ικανότητα του ελεγκτή να διατηρεί την ανεξαρτησία του. Ανάλογα συμπεράσματα προκύπτουν, όταν άλλα πρόσωπα του ευρύτερου περιβάλλοντος του ελεγκτή, ή το ελεγκτικό προσωπικό, ή η ελεγκτική εταιρία, επηρεάζονται από την πορεία της εταιρίας. Στην ουσία, το οικονομικό ενδιαφέρον του ορκωτού ελεγκτή ή των τρίτων δεν εξαντλείται με τη συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο, ή την παροχή ή λήψη δανείου προς ή από τον πελάτη, αλλά επεκτείνεται και σε άλλες μορφές, όπως η κατοχή μετοχών της υπό έλεγχο εταιρίας για λογαριασμό τρίτου, ή στο όνομα τρίτου, κ.ά.

Τέλος, τα προαναφερθέντα Ινστιτούτα πιστεύουν ότι η ανάπτυξη σχέσεων με τα μέλη της υπό έλεγχο εταιρίας μπορεί να οδηγήσει τον ορκωτό λογιστή σε υποκειμενικές κρίσεις. Για το λόγο αυτό συμβουλεύουν τα μέλη τους να αποφεύγουν την ανάληψη ελέγχου όταν , μεταξύ άλλων, υπάρχει στενή φιλική σχέση ή συγγένεια με μέλος της διοίκησης ή άλλο μέλος της υπό έλεγχο εταιρίας.

---

[98] www.icaew.co.uk

5 ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^{0} : ΣΥΝΟΨΗ- ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1 Ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία των ορκωτών

Εάν υπάρχουν τρεις κρίσιμες λέξεις που προσδιορίζουν το πλαίσιο λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος τόσο στην Ελλάδα, όσο και στις αγγλοσαξονικές χώρες, αυτές είναι η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα και η ανεξαρτησία των ελεγκτών.

Οι οικονομικές καταστάσεις ενός επιχειρηματικού οργανισμού ενδιαφέρουν αριθμό διαφορετικών χρηστών. Είναι δυνατό, για παράδειγμα, να χρησιμοποιηθούν από προμηθευτές και πελάτες, από εταίρους σε κοινοπραξίες, τραπεζίτες, φορολογικές και ρυθμιστικές αρχές καθώς και από τους εργαζομένους σ'αυτόν. Στην περίπτωση εισηγμένης εταιρείας, οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν σημαντική πηγή πληροφόρησης για τους επενδυτές. Ωστόσο, ο κύριος σκοπός των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας είναι να παρέχουν στους μετόχους πληροφορίες για την περιουσιακή κατάσταση και την απόδοση του οργανισμού και να τους βοηθήσουν να αξιολογήσουν τα μέλη του Δ.Σ(διοικητικού συμβουλίου) αναφορικά με την εκτέλεση των καθηκόντων διαχείρισης που τους έχουν ανατεθεί.

Πρωταρχικός στόχος του λογιστικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων που ετοιμάζει το Δ.Σ. μιας εταιρείας, είναι οι ελεγκτές να παρέχουν στους μετόχους μια ανεξάρτητη διαβεβαίωση ότι τα μέλη του Δ.Σ. έχουν ετοιμάσει τις οικονομικές καταστάσεις κατά το δέοντα τρόπο. Οι ελεγκτές ετοιμάζουν μια έκθεση η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη τους αναφορικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ή όχι μια αληθινή και δίκαιη εικόνα των αποτελεσμάτων, των ταμειακών ροών και της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς και τη νομοθεσία της εκάστοτε χώρας .

Η εμπιστοσύνη του κοινού στη λειτουργία των κεφαλαιαγορών και στη συμπεριφορά των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος εξαρτάται, εν μέρει, από την αξιοπιστία των απόψεων και εκθέσεων που δημοσιεύουν οι ελεγκτές σε σχέση με το λογιστικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Η αξιοπιστία αυτή εξαρτάται από πεποιθήσεις που αφορούν την ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία των ελεγκτών και την ποιότητα του ελεγκτικού έργου που διεκπεραιώνουν. Οι ελεγκτές θα πρέπει συνεπώς να διενεργούν τον λογιστικό έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας με ακεραιότητα, αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία.

5.1.1 Ακεραιότητα

Η ακεραιότητα αποτελεί προϋπόθεση για όλους όσοι ενεργούν προς εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος. Είναι απαραίτητο οι ελεγκτές να ενεργούν, και να φαίνεται ότι ενεργούν, με ακεραιότητα, η οποία απαιτεί ένα ευρύ φάσμα γνωρισμάτων όπως είναι η τιμιότητα, η ειλικρίνεια και η τήρηση εμπιστευτικότητας. Είναι σημαντικό τα μέλη του Δ.Σ. και η διεύθυνση ενός πελάτη να μπορούν να βασιστούν στους ελεγκτές τους ότι θα

χειριστούν τις πληροφορίες που λαμβάνουν κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου ως εμπιστευτικές. Σε αντίθετη περίπτωση, υπάρχει ο κίνδυνος τα μέλη του Δ.Σ. και η διεύθυνση να μην προβούν στην αποκάλυψη των πληροφοριών αυτών προς τους ελεγκτές, με αποτέλεσμα να επηρεάζεται αρνητικά η αποτελεσματικότητα του ελέγχου

5.1.2 Αντικειμενικότητα

Η αντικειμενικότητα είναι ένα χαρακτηριστικό του ατόμου που αποκλείει τη μεροληψία, την προκατάληψη και το συμβιβασμό και οδηγεί σε μια δίκαιη και απροκατάληπτη μελέτη όλων των θεμάτων που σχετίζονται με το έργο που πρέπει να διεκπεραιωθεί, απορρίπτοντας όσα δεν είναι συναφή. Η αντικειμενικότητα απαιτεί η κρίση των ελεγκτών να παραμένει ανεπηρέαστη από συγκρουόμενα συμφέροντα. Η ανάγκη για αντικειμενικότητα των ελεγκτών προκύπτει από το γεγονός ότι πολλά από τα σημαντικά ζητήματα που εμπλέκονται στην ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων δεν σχετίζονται με ερωτήματα που αφορούν γεγονότα αλλά με ερωτήματα κρίσεως. Για παράδειγμα, πολλά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν μπορούν να μετρηθούν με απόλυτη ακρίβεια και βεβαιότητα. Σε πολλές περιπτώσεις, είναι απαραίτητη η διενέργεια υπολογισμών και τα μέλη του Δ.Σ. είναι δυνατό να κληθούν να επιλέξουν μια τιμή από ένα φάσμα πιθανών αποτελεσμάτων. Αν τα μέλη του Δ.Σ., είτε εσκεμμένα είτε όχι, προβούν σε μια μεροληπτική κρίση οι οικονομικές καταστάσεις είναι δυνατό να περιέχουν λανθασμένες ή ανακριβείς δηλώσεις ή να είναι παραπλανητικές. Η αντικειμενικότητα των ελεγκτών απαιτεί να εκφράσουν μια αμερόληπτη γνώμη υπό το φως όλων των διαθέσιμων στοιχείων του ελέγχου και της άσκησης της επαγγελματικής τους κρίσης. Η αντικειμενικότητα απαιτεί επίσης ότι οι ελεγκτές θα υιοθετήσουν μια αυστηρή και σταθερή προσέγγιση και θα είναι έτοιμοι να διαφωνήσουν, όπου είναι αναγκαίο, με την κρίση των μελών του Δ.Σ.

5.1.3 Ανεξαρτησία

Η ανεξαρτησία είναι η αποδέσμευση από καταστάσεις και σχέσεις βάσει των οποίων ένα λογικό και ενημερωμένο τρίτο πρόσωπο θα κατέληγε πιθανώς στο συμπέρασμα ότι η αντικειμενικότητα είτε υπονομεύεται είτε θα μπορούσε να υπονομευθεί. Η ανεξαρτησία σχετίζεται με, και στηρίζει, την αντικειμενικότητα. Ωστόσο, ενώ η αντικειμενικότητα είναι ένα προσωπικό γνώρισμα συμπεριφοράς που αφορά την προδιάθεση του ελεγκτή, η ανεξαρτησία σχετίζεται με περιστάσεις που περιβάλλουν τον έλεγχο, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών, επιχειρηματικών και προσωπικών σχέσεων μεταξύ των ελεγκτών και του πελάτη τους.

Η ανάγκη για ανεξαρτησία προκύπτει επειδή, στις πλείστες περιπτώσεις, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και άλλα τρίτα πρόσωπα δεν διαθέτουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για να κρίνουν αν οι ελεγκτές είναι, όντως, αντικειμενικοί. Παρά το ότι οι ίδιοι οι ελεγκτές ίσως νιώθουν ικανοποιημένοι ότι η αντικειμενικότητα τους δεν υπονομεύεται από μια συγκεκριμένη κατάσταση, ένα τρίτο πρόσωπο είναι δυνατό να καταλήξει σε διαφορετικό συμπέρασμα.

Για παράδειγμα, αν ένα τρίτο πρόσωπο γνώριζε ότι οι ελεγκτές διατηρούσαν ορισμένες οικονομικές, επιχειρηματικές ή προσωπικές σχέσεις με τον πελάτη τους, τότε ίσως εύλογα να κατέληγε στο συμπέρασμα ότι είναι δυνατό να υπόκεινται σε μη αρμόζουσα επιρροή από τα μέλη του Δ.Σ. ή ότι δεν θα ενεργούσαν αμερόληπτα ή απροκατάληπτα. Η εμπιστοσύνη του κοινού στην αντικειμενικότητα των ελεγκτών θα μπορούσε λοιπόν να κλονιστεί ως αποτέλεσμα αυτής της αντίληψης, ανεξαρτήτως του αν όντως υπάρχει κώλυμα ή όχι.

Συνεπώς, κατά την αξιολόγηση των πιθανών συνεπειών τέτοιων καταστάσεων και σχέσεων, το ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί δεν είναι κατά πόσον οι ελεγκτές θεωρούν ότι υπονομεύεται η αντικειμενικότητα τους αλλά αν είναι πιθανό ένα λογικό και ενημερωμένο τρίτο πρόσωπο να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η αντικειμενικότητα των ελεγκτών είτε υπονομεύεται είτε είναι δυνατό να υπονομευθεί. Οι ελεγκτές θα πρέπει λοιπόν να προσδιορίσουν τις απειλές για την ανεξαρτησία τους (τόσο τις πραγματικές όσο και τις θεωρούμενες) και να μελετήσουν την εφαρμογή διαθέσιμων ασφαλιστικών δικλείδων ώστε να τις εξαλείψουν ή να τις περιορίσουν σε αποδεκτό επίπεδο.

5.2 Απειλές για την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία

Οι κυριότερες μορφές απειλής για την αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία των ελεγκτών είναι:

• *Απειλή ιδίου συμφέροντος:*

Μια απειλή ιδίου συμφέροντος προκύπτει όταν οι ελεγκτές έχουν οικονομικά ή άλλα συμφέροντα βάσει των οποίων είναι δυνατό να διστάζουν να προβούν σε ενέργειες οι οποίες θα ήταν αντίθετες προς τα συμφέροντα του ελεγκτικού οίκου- ελεγκτικής εταιρίας ή οποιουδήποτε προσώπου το οποίο θα ήταν σε θέση να επηρεάσει τη διενέργεια ή το αποτέλεσμα του ελέγχου (για παράδειγμα, όταν επενδύουν στον πελάτη).

• *Απειλή αυτο-αξιολόγησης:*

Η απειλή αυτό-αξιολόγησης προκύπτει όταν τα αποτελέσματα μιας μη ελεγκτικής υπηρεσίας που διεκπεραιώνουν οι ελεγκτές ή άλλα πρόσωπα εντός του ελεγκτικού οίκου αντικατοπτρίζονται στα ποσά που περιλαμβάνονται ή αποκαλύπτονται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, όταν ο ελεγκτικός οίκος έχει εμπλακεί στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων ή έχει αναλάβει τη διενέργεια αποτιμήσεων οι οποίες ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις).

• *Απειλή διεύθυνσης της επιχείρησης:*

Μια απειλή διεύθυνσης της επιχείρησης προκύπτει όταν ο ελεγκτικός οίκος αναλαμβάνει εργασία με βάση την οποία προβαίνει σε κρίσεις και λαμβάνει αποφάσεις οι οποίες αποτελούν ευθύνη της διεύθυνσης (για παράδειγμα, όταν εμπλέκεται στην αξιολόγηση, την επιλογή και εφαρμογή των λογισμικών συστημάτων).

• *Απειλή σε περίπτωση συνηγορίας:*

Μια απειλή σε περίπτωση συνηγορίας προκύπτει όταν ο ελεγκτικός οίκος αναλαμβάνει μια εργασία στα πλαίσια της οποίας ενεργεί ως συνήγορος του πελάτη και στηρίζει μια θέση που έχει λάβει η διεύθυνση (για παράδειγμα, όταν ενεργεί ως νομικός σύμβουλος του πελάτη σε μια διένεξη).

• *Απειλή σε περίπτωση οικειότητας:*

Μια απειλή σε περίπτωση οικειότητας προκύπτει όταν οι ελεγκτές έχουν την τάση να μην αμφισβητούν επαρκώς την άποψη του πελάτη (για παράδειγμα, όταν αναπτύσσουν στενές προσωπικές σχέσεις με μέλη του προσωπικού του πελάτη ως αποτέλεσμα μιας μακροχρόνιας συνεργασίας).

• *Απειλή εκφοβισμού:*

Μια απειλή εκφοβισμού προκύπτει όταν η συμπεριφορά των ελεγκτών επηρεάζεται από φόβο ή απειλές (για παράδειγμα, αν έχουν να αντιμετωπίσουν έναν επιθετικό και επιβλητικό διευθύνοντα σύμβουλο ο οποίος απειλεί να αντικαταστήσει τους ελεγκτές ή να μειώσει την αμοιβή τους).

5.3 Προσδιορισμός και αξιολόγηση ασφαλιστικών δικλείδων

Η ελεγκτική εταιρία και τα μέλη της ελεγκτικής ομάδας έχουν ευθύνη να παραμείνουν ανεξάρτητοι. Όταν εντοπίζονται απειλές για την ανεξαρτησία, θα πρέπει να προσδιορίζονται και να εφαρμόζονται κατάλληλες ασφαλιστικές δικλείδες προς εξάλειψη ή περιορισμό τους σε αποδεκτό επίπεδο. Η φύση των ασφαλιστικών δικλείδων που θα εφαρμοστούν διαφέρει ανάλογα με τις περιστάσεις. Θα πρέπει πάντοτε να λαμβάνεται υπόψη τι θα θεωρούσε ως απαράδεκτο ένα λογικό και ενημερωμένο τρίτο πρόσωπο που λαμβάνει γνώση όλων των συναφών πληροφοριών, περιλαμβανομένων και των ασφαλιστικών δικλείδων που εφαρμόζονται. Αυτό θα εξαρτηθεί και από ζητήματα όπως είναι η σημασία της απειλής, η φύση της εργασίας, οι χρήστες προς τους οποίους απευθύνεται η έκθεση των ελεγκτών και η δομή του οίκου.

Οι ασφαλιστικές δικλείδες εμπίπτουν σε τρεις πλατιές κατηγορίες:

• Ασφαλιστικές δικλείδες που δημιουργούνται από το επάγγελμα, τη νομοθεσία ή δυνάμει κανονισμών

• Ασφαλιστικές δικλείδες εντός του οργανισμού του πελάτη, και

• Ασφαλιστικές δικλείδες εντός των συστημάτων και διαδικασιών του ίδιου του ελεγκτικού οίκου

Οι ασφαλιστικές δικλείδες που δημιουργούνται από το επάγγελμα, τη νομοθεσία ή δυνάμει κανονισμών περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

• Προϋποθέσεις εκπαίδευσης, κατάρτισης και πείρας για εισδοχή στο επάγγελμα του ελεγκτή

• Εξωτερική αξιολόγηση του συστήματος ελέγχου ποιότητας ενός ελεγκτικού οίκου, και

• Νομοθεσία που διέπει τις προϋποθέσεις ανεξαρτησίας των ελεγκτών.

Οι ασφαλιστικές δικλείδες εντός του οργανισμού του πελάτη περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

• Ύπαρξη ανθρώπινου δυναμικού που να είναι ικανό να λαμβάνει διευθυντικές αποφάσεις,

• Καθιέρωση πολιτικής και διαδικασιών οι οποίες να εξασφαλίζουν τη δίκαιη παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων και άλλων αναφορών,

• Εφαρμογή εσωτερικών διαδικασιών που να διασφαλίζουν την αντικειμενική επιλογή των ελεγκτών και την συνεχή επίβλεψη της εργασίας τους.

Οι ασφαλιστικές δικλείδες εντός των συστημάτων και διαδικασιών του ίδιου του ελεγκτικού οίκου είναι δυνατό να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

• Ηγεσία που τονίζει τη σημασία της ανεξαρτησίας και επιβάλλει στα μέλη των ελεγκτικών ομάδων να ενεργούν προς το δημόσιο συμφέρον,

• Εγχειρίδιο πολιτικής και διαδικασιών αναφορικά με τον προσδιορισμό των απειλών για την ανεξαρτησία, την αξιολόγηση της σημασίας των απειλών αυτών και τον προσδιορισμό και εφαρμογή των ασφαλιστικών δικλείδων για εξάλειψη ή περιορισμό τους σε αποδεκτό επίπεδο,

• Πολιτικές και διαδικασίες οι οποίες θα επιτρέπουν τον εντοπισμό οικονομικού συμφέροντος ή σχέσης μεταξύ του οίκου ή μελών της ελεγκτικής ομάδας και πελατών,

• Πειθαρχικός μηχανισμός για προαγωγή της συμμόρφωσης με πολιτικές και διαδικασίες, και

• Ενθάρρυνση του προσωπικού να αναφέρει ζητήματα ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας που το απασχολεί, χωρίς το φόβο τυχόν τιμωρίας.

Όταν οι διαθέσιμες ασφαλιστικές δικλείδες, δεν αρκούν για την εξάλειψη των απειλών για την ανεξαρτησία ή τον περιορισμό τους σε αποδεκτό επίπεδο, η μόνη διαθέσιμη οδός δράσης πρέπει να είναι η άρνηση διενέργειας του ελέγχου ή η απόσυρση από την ελεγκτική εργασία.

5.4 Συμπεράσματα

Το ελεγκτικό επάγγελμα αποτελεί ένα από τα πιο καλοπληρωμένα στον κόσμο. Οι επενδυτές όλο και περισσότερο εναποθέτουν τις ελπίδες τους για αποτροπή της εξαπάτησης τους από δημόσιες εταιρίες στους ελεγκτές. Εντούτοις, όλο και περισσότερο παρουσιάζονται χρηματιστηριακά σκάνδαλα όπου οι ελεγκτές βρέθηκαν στο στόχαστρο κριτικής, αλλά και της Δικαιοσύνης . Βρίσκεται το επάγγελμα του Ελεγκτή στον ορθό δρόμο; Διευκολύνονται οι ελεγκτές στην άσκηση του έργου τους με τρόπο αμερόληπτο και απρόσκοπτο; Δυστυχώς, στα παραπάνω ερωτήματα δύσκολα μπορεί να απαντήσει κανείς με απόλυτη σιγουριά. Το μόνο σίγουρο είναι ότι η σημαντικότητα της ελεγκτικής ανεξαρτησίας έχει αναγνωριστεί παγκοσμίως .Η περιφρούρηση της επαγγελματικής ανεξαρτησίας συμβάλλει, μεταξύ των άλλων, στην αύξηση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στο πιστοποιητικό/ έκθεση ελέγχου των ορκωτών λογιστών και διευκολύνει την άντληση κεφαλαίων από τις επιχειρήσεις, εφόσον μειώνεται ο επενδυτικός κίνδυνος που αντιμετωπίζει ο επενδυτής.

Η εμπιστοσύνη των επενδυτών στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών είναι ζωτικής σημασίας για την επιτυχημένη λειτουργία των κεφαλαιαγορών. Όταν παίρνουν αποφάσεις, οι επενδυτές πρέπει να είναι βέβαιοι ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που τους δίνονται είναι βάσιμες και αξιόπιστες. Η ποιότητα του ελέγχου και η αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία της γνώμης που εκφράζουν οι ελεγκτές πάνω στις οικονομικές καταστάσεις είναι θεμελιώδους σημασίας για την επίτευξη του σκοπού αυτού.

Οι καταρρεύσεις εταιρειών στις Ηνωμένες Πολιτείες και σε άλλες χώρες έχουν εγείρει ανησυχίες στις αγορές σε ολόκληρο τον κόσμο ότι οι ελεγκτές ίσως να μην είναι επαρκώς ανεξάρτητοι από τους πελάτες τους. Το γεγονός και μόνο ότι οι ελεγκτές διορίζονται και αμείβονται για την εργασία που κάνουν από τους πελάτες τους αποτελεί, αυτό καθαυτό, θεωρούμενη απειλή για την ανεξαρτησία τους. Είναι κάτω από αυτές τις περιστάσεις που οι ελεγκτές καλούνται να ενεργήσουν με ακεραιότητα και να εφαρμόσουν όλες εκείνες τις ασφαλιστικές δικλείδες που είναι απαραίτητες για τη διατήρηση της αντικειμενικότητας και ανεξαρτησίας τους ώστε, όχι μόνον πραγματικά να είναι αντικειμενικοί και ανεξάρτητοι αλλά και να φαίνονται ότι είναι στα μάτια των τρίτων.

Οι διάφορες κυβερνήσεις και τα διάφορα επαγγελματικά Ινστιτούτα προσπαθούν μέσα από τη νομοθεσία και τους κανόνες τους να δημιουργήσουν ένα όσο το δυνατό προσφορότερο 'έδαφος' για την ενίσχυση της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών. Η εφαρμογή των κατάλληλων ασφαλιστικών δικλείδων δομής και λειτουργίας του ελεγκτικού επαγγέλματος διασφαλίζει τόσο το κύρος, όσο και την ανεξαρτησία- υπευθυνότητα της γνώμης του ελεγκτή απέναντι στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Στην Ελλάδα μέχρι το 1950 κυριαρχούσε η ανυπαρξία οποιασδήποτε νομοθετικής πρόβλεψης για τα προσόντα και την ανεξαρτησία του ελεγκτή με αποτέλεσμα να αμφισβητείται αρκετές φορές το κύρος της γνώμης του ελεγκτή. Λίγο αργότερα και με τη δημιουργία του Σ.Ο.Λ άρχισε να γίνεται λόγος περί ελεγκτικής ανεξαρτησίας και να αναβαθμίζεται, έτσι, το ελεγκτικό προϊόν. Από το 1955 έως το 1993 ο θεσμός λειτούργησε σαν αναγκαστική κοινοπραξία με τη μορφή του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ) για την εισαγωγή στο οποίο απαιτούνταν αυστηρές εξετάσεις ανάμεσα σε πτυχιούχους πανεπιστημιακών Οικονομικών Σχολών. Οι Ορκωτοί Λογιστές του ΣΟΛ διατηρούσαν πλήρη ανεξαρτησία από τον ελεγχόμενο αφού τον προγραμματισμό - κατανομή των εργασιών, έκανε το Εποπτικό Συμβούλιο του ΣΟΛ (που αποτελούνταν από εκπροσώπους της πολιτείας, των οικονομικών πανεπιστημίων και του δικαστικού κλάδου) το οποίο ασκούσε και την τιμολογιακή πολιτική

και καθόριζε τις αμοιβές των ελεγκτών. Μετά το 1993 οι Ορκωτοί Λογιστές στη χώρα μας οργανώθηκαν υποχρεωτικά σε εταιρείες ελεγκτών, όπως και σε πολλές χώρες της Ευρώπης. Ο ρόλος και η λειτουργία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Ο.Ε.Λ.) στη χώρα μας διέπεται από τους κανόνες και οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα από την 8η Οδηγία. Σήμερα η ελληνική πραγματικότητα ρυθμίζεται σε σημαντικό βαθμό από το νόμο 1969/1991(με τις τροποποιήσεις του), το Προεδρικό Διάταγμα 226/1992, τον Κανονισμό επαγγελματικής δεοντολογίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών και τα ελληνικά ελεγκτικά Πρότυπα. Θα έλεγε κανείς, όμως, ότι το ελληνικό κανονιστικό πλαίσιο είναι σαφώς επηρεασμένο και από τις αγγλοσαξονικές, στις οποίες από πολύ νωρίς αναγνωρίστηκε η σημαντικότητα της ανεξαρτησίας. Είναι γεγονός, ότι η Αμερική βρίσκεται πολύ πιο μπροστά σε θέματα που αφορούν την προάσπιση της ελεγκτικής ανεξαρτησίας, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι το κανονιστικό πλαίσιο της Αγγλίας θεωρείται ασήμαντο. Τόσο στην Αμερική, όσο και στην Αγγλία έχουν γίνει σημαντικά βήματα για της ανεξαρτησίας, της ακεραιότητας και της αντικειμενικότητας των ελεγκτών.

Όσον αφορά την Ελλάδα, το προεδρικό διάταγμα 226/92 (όπως ισχύει σήμερα) που διέπει τη λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος στηρίζει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, με τη δημιουργία ενός γενικότερου περιγράμματος που στόχο έχει την ανάπτυξη της αντικειμενικότητας και υπευθυνότητάς του. Ωστόσο, παρά τα θετικά, ίσως, μέτρα που έχουν θεσπιστεί, το πλαίσιο αυτό λειτουργίας διακρίνεται για τις συχνές αναθεωρήσεις ή καταργήσεις διατάξεων που καθιερώθηκαν πριν από ελάχιστο χρονικό διάστημα, ή αντίστοιχα για τροποποιήσεις και επαναπροσδιορισμούς των όρων λειτουργίας ή, ακόμη συχνότερα, για αναβολή και μετάθεση επίλυσης προβλημάτων υπό τη μορφή της μελλοντικής εκδόσεως νομοθετικών πράξεων[99] με τις οποίες θα ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια περί των θεμάτων του Σ.Ο.Ε.-Λ. Η κατάσταση αυτή, όπως γίνεται φανερό, αποδεικνύει την προχειρότητα με την οποία συντάσσονται οι νόμοι με αποτέλεσμα να οδηγεί αφενός στην ύπαρξη αντιφατικών μεταξύ τους ρυθμίσεων και αφετέρου στην μη ενδυνάμωση και εδραίωση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή.

Ολοκληρώνοντας, μπορούμε να πούμε ότι θα πρέπει να επιδιωχθεί η δημιουργία ενός ενιαίου και ευδιάκριτου νομοθετικού πλαισίου δράσης και λειτουργίας, που να καλύπτει όλες τις πλευρές του ελεγκτικού επαγγέλματος και ειδικότερα αυτές που αναφέρονται στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει, μεταξύ άλλων, να εκλείψει το φαινόμενο της νομοθετικής προώθησης αποσπασματικών ρυθμίσεων, πράγμα που παρατηρείται έντονα σήμερα, και μάλιστα με εμβόλιμες διατάξεις σε κείμενα ασχέτων με το ελεγκτικό επάγγελμα νομοθετημάτων.[100]

---

[99] Άρθρο 38 παρ.4 ν. 2733/99.

[100] Ενδεικτικά αναφέρεται ο ν. 2231/94 με τίτλο: 'Σύσταση και λειτουργία Ελληνικού Ινστιτούτου Μετρολογίας, Εθνικού Συμβουλίου Διαπίστευσης και άλλες διατάξεις', στον όποιο υπάρχει το άρθρο 18 που θίγει θέματα του τρόπου άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος.

6 Βιβλιογραφία

Άρθρα:

1. Antle Rick, "Auditor independence", *Journal of Accounting Research,* Vol. 22, No 1 (Spring, 1984), 1-20
2. Baker L.R., Bealing Jr.E.W., Nelson A.D., Staley A.D., (2006), "An Institutional Perspective of the Sarbanes – Oxley Act", *Managerial Auditing Journal* , Vol.21, No.1, pp.23-33
3. Baralexis Spyros, (2004), ''Creative Accounting in small advancing countries'', *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, No.3, pp.440-461.
4. BarknessL. and Simnett R. (1994), "The provision of Other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues", *Accounting and Business Research*, Spring, pp.99-108.
5. Bartlett W. Roger(1993), " A Scale of Perceived Independence: New Evidence on a new Concept", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6, No. 2, pp.52-67
6. Beattie V., Brandt R., Fearnley S., (1999), "Perceptions of Auditor Independence: U.K. Evidence", Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 8(1), pp. 67–107
7. Brugge W.G., (1963), "The Accountancy Profession in Greece", The Accountancy Review, Vol. 38, No 3, July, pp. 596-600
8. Caramanis Constantinos(1998), "Assessing the Impact of Liberalization on Auditor Behaviour", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 11, No.5, pp.562-592
9. Caramanis Constantinos(1999), 'International Accounting Firms Versus Indigenous Auditors : Intra-Professional Conflict In The Greek Auditing Profession, 1990-1993', *Critical Perspectives on Accounting,* 10, pp 153-196
10. Caramanis Constantinos(1996), "The enigma of the Greek Auditing Profession : Some Preliminary Results Concerning the Impact of Liberalization on Auditor Behaviour", *European Accounting Review*, 6:1, pp.85-108,
11. Carmichael D.R., Swieringa R.J., "The compatibility of auditing independence and management services – An identification of issues", *The Accounting Review,* Vol. 43, No 4 (Oct., 1968),697-705

12. Catanach A. and Walker P., (1999), "The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1), pp. 43–66
13. Chandler R. and Edwards J., (1996), "Recurring issues in auditing: back to the future?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 No. 2, pp. 4-29
14. Citron B. David(2003), "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16, No. 2, pp. 244-274
15. Firth M. (1980), "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines", The Accounting Review, July, pp.451-466
16. Gist W. (1992), " Explaining Variability in External Audit Fees", *Accounting and Business Research* , Winter, pp. 79-84.
17. Gul A. Ferdinand, "Bankers' perceptions of factors affecting auditor independence", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2, No 3, 40-51
18. Holtzman Yair, "The transformation of the accounting profession in the United States", *Journal of Management Development*, Vol. 23 , No 10 , pp 949-961
19. Hylton D. P. "Are Consulting and Auditing compatible?—A Contrary View", *The Accounting Review,* July 1964, Vol. 39, No. 3, pp. 667-670
20. Jenkins G., Krawczyk K., "The relationship between non-audit services and perceived auditor Independence", *Management Control and Taxation,* November 29, 2000
21. Knapp C.Michael, "Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure", *The Accounting Review,* Vol. 60, No 2 (Apr., 1985), 202-211
22. Kim Klarskov Jeppesen, "Reinventing auditing, redefining consulting and independence", *The European Accounting Review 1998,*7:3, 517-539
23. Lavin David, (1976), "Perceptions of the Independence of the Auditor", *The accounting Review,* Vol.51, No.1, Jan., pp41-50.
24. Mattingly L. A., (1964), "Formation and Development of the Institute of Certified Public Accountants of Greece", *The Accounting Review,* Vol. 39, No.4, pp996-1003
25. McKinley Sue, Pany Kurt, Reckers M. J. Philip, "An examination of the influence of CPA firm type, size, and MAS provision on loan officer decisions and perceptions", *Journal of Accounting Research,* Vol. 23, No 2 (Autumn 1985), 887-896

26. Nur Barizah Abu Bakar , Abdul Rahim Abdul Rahman and Hafiz Majdi Abdul Rashid, (2005), "Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers'perceptions", Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 8, pp.
27. O'Connor M. S, (2002), "The Inevitability of Enron and the Impossibility of "Auditor Independence" under the current audit system", *Working Paper*
28. Oltheten Elizambeth, Σουγιάννης Θεόδωρος , "Ο Νόμος Sarbanes- Oxley και τα εταιρικά σκάνδαλα", *Οικονομικός Ταχυδρόμος* , Μάρτιος 2004, σελ.70
29. Palmrose Z. (1986), "Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence", *Journal of Accounting Research* , Spring, pp.97-110.
30. Pany Kurt, Reckers M. J. Philip, "Auditor performance of MAS: A study of its effects on decision an perceptions", *Accounting Horizons,* Jun. 1988, p. 31
31. Patel Ch., Psaros J., (2000), "Perceptions of external auditors' independence: Some cross cultural evidence", *British Accounting Review*, 32, pp. 311–338
32. Shockley R. (1981), "Perceptions of Auditor's Independence: An Empirical Analysis", *The Accounting Review*, October, pp.785-800.
33. Simunic D.A. "Auditing, Consulting and Auditor Independence", *Journal of Accounting Research,* Autumn
34. Sutton M, (1997), "Auditor Independence: The Challenge of Fact and Appearance", *Accounting Horizons*, Vol. 11, No.1, pp. 86- 91
35. Tahinakis P. and Nicolaou A. (2001), "An Examination of the Influence of SIZE, MAS, COMPETITION and TENURE on the Independence of the Greek Certified Auditor", *24º European Accounting Association Congress*, Congress Proceedings Book.
36. Van Der Plaats Erik, "Regulating auditor independence", *The European Accounting Review,* 2000, Vol. 9, No 4, 625-638
37. Vanasco Rocco R., (1996), " Auditor independence: an international perspective" , *Managerial Auditing Journal*, 11/9, pp 4 – 48
38. Vanasco Rocco R., Clifford R.Skousen, L. Roger Santagato, "Auditor independence: an international perspective", *Managerial Auditing Journal,* 1997, 12/9, 498-505
39. Vijayalakshmi S., (2003), "Challenges Before Auditing Profession", *The Accounting World*, February 2003, pp.43-48
40. Vinten Gerald(1999), "Audit Independence in the UK-the State of Art", *Managerial Auditing Journal*, 14/8, pp 408-437

41. Willmott H., (1986), "Organizing the Profession : A Theoretical and Historical Examination of the Development of the major Accountancy Bodies in the UK", *Accounting, Organization and Society*, Vol.11, No.6, pp.555-580
42. Windmöller Rolf, "The auditor market and auditor independence", *The European Accounting Review*, 2000, 9:4, 639-642

Βιβλία:

1. Κάντζος, Κων.(1995), *'Ελεγκτική- Θεωρία και Πρακτική'*, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα-Πειραιάς
2. Παπάς, Α.(1999), *'Εισαγωγή στην Ελεγκτική'*, Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα
3. Σώμα Ορκωτών Λογιστών ' *Ελεγκτικές Οδηγίες No 13-19 και Κανόνες Επαγγελματικής Δεοντολογίας No 1-5 της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας Ελεγκτών*' Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών, Αθήνα 1990
4. Σώμα Ορκωτών Λογιστών '*Ελεγκτικές Οδηγίες No 1-12 της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας Ελεγκτών'*, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών, Αθήνα 1989
5. Σύλλογος Εγκεκριμένων Λογιστών –Ελεγκτών Ελλάδος , '*Ο θεσμός των Ελεγκτών-Λογιστών στην Ελλάδα'*, Αύγουστος 1982
6. Τσακλάγκανος, Α. (2000), *'Ελεγκτική'*, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη.
7. Accountancy Books, 'Auditing and Reporting 1992/93 – The Full Text of UK Auditing Standarts and Guidelines, all UK auditing exposure drafts , other statements on Auditng',Εκδόσεις I.C.A.E.W, April, 1992
8. Mautz, R.K., Sharaf, A. Hussein, *'The Philoshophy of Auditing'*, American Accounting Association, 1961
9. Meigs, B.W., Larsen, E.J., Robert, F.R.(1978), '*Ελεγκτική*', Μετάφραση: Διαμαντόπουλος Φ., Ταλαρούγκας Ι., Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα
10. Porter, B., Simon, J., Hatherly, D.(2003), *'Principles of External Auditing'*, John Wiley & Sons, LTD, Second Edition

Άλλες Πηγές:

1. Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο- Com (2003) 286, τελικό, 'Ενίσχυση του υποχρεωτικού Λογιστικού Ελέγχου των Επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση
2. ΦΕΚ 364 Β/ 07.05.97, Αριθμός 623, 'Κανονισμός Επαγγελματικής Δεοντολογίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών
3. Ιστοσελίδες:

   www.icaew.uk.org

   www.soel.gr

   www.aicpa.org

   www.icas.org.uk

   www.icai.ie