

Ενότητα 3

Η ιστορία & οργάνωση του ελληνικού ελεγκτικού επαγγέλματος

Βιβλιογραφία:

- ✦ ΚΚ, κεφ. 3
- ✦ ΕΛΤΕ – Ετήσια έκθεση 2016-17 (e-class/έγγραφα/ELTE QUALITY INSPECTIONS)
- ✦ **Αλλαγές στην οργάνωση επαγγέλματος τελευταία 10ετία σε σχέση με Βιβλίο**

3.1 απαρχή ελέγχου στην Ελλάδα

1821 – 1918: *Laissez Faire*

- ✦ Όψιμη βιομηχανική επανάσταση
- ✦ Ίδρυση αρκετών Α.Ε. (τράπεζες, ασφάλειες)
- ✦ Υψηλή θνησιμότητα
- ✦ Σκάνδαλα, λογιστική αναρχία
- ✦ Αποτυχημένες κρατικές παρεμβάσεις

3.2 Προσπάθεια ίδρυσης Σώματος Ελεγκτών, 1918 – 1931

- ✦ Ν. 1348/1918
 - Εισαγωγή βασικών λογιστικών κανόνων
 - Κρατική εποπτεία
- ✦ Ν. 2190/1920 (Ελ. Βενιζέλος)
 - Ρύθμιση διαφόρων εταιρικών θεμάτων
 - Υποχρέωση ορισμού ελεγκτών (άρ. 36)
 - δικαίωμα πρόσβασης ελεγκτών σε εταιρικά στοιχεία και βιβλία (άρ. 37)

- Σειρά σκανδάλων, απατών και πτωχεύσεων (δεκαετία 1920 – μικρασιατική καταστροφή)
- Πλήρης αποτυχία θεσμού ελέγχου
- « ... ο έλεγχος κατήντησεν ... πράξις καθαρώς τυπική, αποτελούσα ειρωνείαν... έναντι της πολιτείας και των μετόχων...» (Καραβάς, 1930, σ. 19)

Ν. 5076/1931 (Βενιζέλος)

- ✦ Δύο προτάσεις σε δημόσια συζήτηση:
 - Δημιουργία σώματος κρατικών ελεγκτών ή
 - Ελάχιστος ή καθόλου κρατικός έλεγχος (φιλελεύθερη αντίληψη)
- ✦ Επιλογή Βενιζέλου:
 - ενδιάμεση θέση

- ✦ Ίδρυση Σώματος Ορκ. Λογιστών (ΣΟΛ)
 - Σώμα με δημόσιο κύρος
 - Κλειστό επάγγελμα / κρατική κηδεμονία
- ✦ Χαρακτηριστικά Σ.Ο.Λ.
 - Διοίκηση ΣΟΛ από κρατικά ελεγχόμενο Εποπτικό Συμβούλιο (ΕΣ) και εκπροσώπηση εταιρειών
 - Αρχικά, προαιρετικής χρησιμοποίησης
 - Αμοιβές ελέγχου καθοριζόμενες από Ε.Σ.
 - Αριθμός ελεγκτών – μελών ΣΟΛ κλειστός

Αλλά:

- ✦ Πολιτική αλλαγή (ήττα Βενιζέλου)
- ✦ Εγκατάλειψη υλοποίησης σχεδίου

Έτσι:

- ✦ «ο έλεγχος είναι εν τη πράξει σκιώδης ... (διότι) οι ελεγκτές εκλέγονται υπό της ελεγχόμενης πλειοψηφίας ... το διοικητικό συμβούλιο ελέγχει εαυτό δια προσώπων της εμπιστοσύνης του» (Τσιριντάνης, 1960, σ. 151)

3.3 Ίδρυση του ΣΟΛ

- ✦ Κατοχή, εμφύλιος, καταστροφή
- ✦ 1944 – 1947, Βρετανική επικυριαρχία
 - Στρατιωτική στήριξη
 - Οικονομική βοήθεια
 - Τεχνογνωσία / διοικητική συνδρομή
 - Βοήθεια σε Λογιστική / ελεγκτική (βρετανοί ορκωτοί ελεγκτές – μέλη του British Economic Mission)

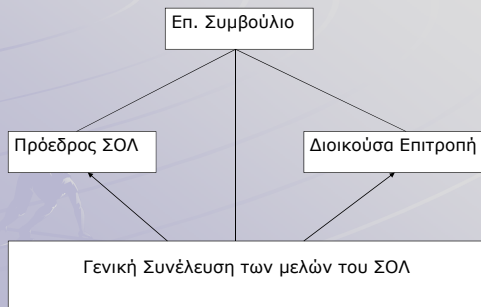
- ✦ 1947, Αμερικανική προστασία
 - Σχέδιο Marshall (Truman Doctrine)
 - Προϋπόθεση βοήθειας:
 - ✦ Λογιστικοί έλεγχοι
 - ✦ Δημιουργία Σώματος Ορκ. Λογιστών
 - Χρήση βρετανών πραγματογνωμόνων

- ✦ 1949: επιτροπή για σύσταση ΣΟΛ (βρετανοί – έλληνες)
- ✦ Διάσταση απόψεων:
 - κρατική εποπτεία (κρατιστές)
 - αγγλικό μοντέλο (φιλελεύθεροι)
- ✦ 1952: συμβιβαστική πρόταση απορρίφθηκε από Μαρκεζίνη (φιλελ. υπουργός οικον/κών)
- ✦ 1953: προτάσεις βρετανών, με βάση το φιλελεύθερο αγγλικό μοντέλο

- ✦ 1954:
 - Αλλαγή υπουργού (Μαρκεζίνης ⇌ Παπαληγούρας)
 - Εγκατάλειψη σχεδίου
- ✦ 1955, ίδρυση ΣΟΛ, ΝΔ 3329
 - Υπερίσχυση κορπορατισμού
 - ΣΟΛ υπό κρατική εποπτεία
 - Αλλά και δυνατότητα απελευθέρωσης

- ✦ Γιατί έχασε το φιλελεύθερο μοντέλο;
 - Κρατικός κορπορατισμός κυρίαρχος
 - Αδήριτες κρατικές ανάγκες
 - Διεθνής παράγων αδιάφορος για μοντέλο οργάνωσης επαγγέλματος
 - Διεθνές ελεγκτικό επάγγελμα αδύναμο, χωρίς παρουσία - ανάμειξη

2.4 η οργάνωση του ΣΟΛ



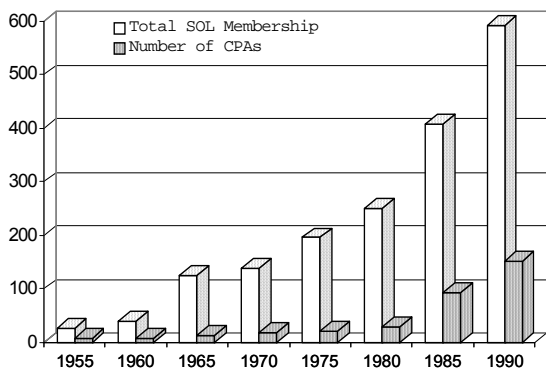
- ✦ Ε.Σ. – αρμοδιότητες:
 - Αμοιβές ελέγχου
 - Προσλήψεις – εξέλιξη μελών
 - Πειθαρχικός έλεγχος, κλπ
 - Ανάθεση ελέγχων
- ✦ Βαθμίδες μελών ΣΟΛ:
 - Δόκιμος Β (3 έτη)
 - Δόκιμος Α (5 έτη)
 - Επίκουρος (3 έτη)
 - Ορκωτός

✦ Χαρακτηριστικά / κουλτούρα ΣΟΛ

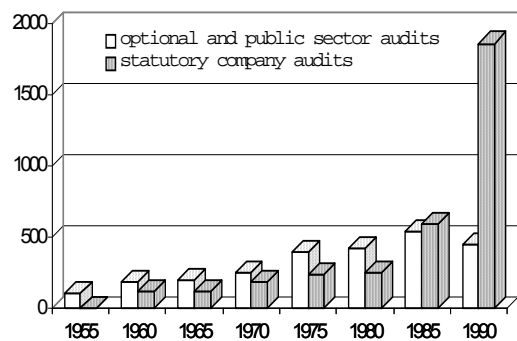
- Έλλειψη ανταγωνισμού μεταξύ ελεγκτών
- Εργασιακή ασφάλεια
- Περιορισμένη δυνατότητα επιλογής ελεγκτή από ελεγχόμενους
- Κρατικο-κορπορατιστικός θεσμός
- Προάσπιση "δημοσίου" συμφέροντος

✦ "Ο Ορκωτός Λογιστής δεν ... (είναι) δικηγόρος ... που νόμιμα επικαλείται μόνο τα υπέρ του πελάτη του, ενώ αποσιωπά τα εναντίον. Ο Ορκωτός Λογιστής πρέπει να ενεργεί όπως ακριβώς ο Δικαστής. Το πόρισμα το ελέγχου ... πρέπει να είναι αντικειμενικό και αμερόληπτο ... γιατί ενδιαφέρει άμεσα το Κοινωνικό σύνολο" (Γρηγοράκος, 1989)

Η εξέλιξη αριθμού μελών ΣΟΛ



Εξέλιξη αριθμού ελέγχων ΣΟΛ



3.5 Η απελευθέρωση του ελεγκτικού επαγγέλματος, 1992

✦ Διαμάχη ΣΟΛ – ΣΕΛΕ (Big 8)

Πολιτικοοικονομικό πλαίσιο:

✦ Μέχρι 1990:

- κυριαρχία του πολιτικού μοντέλου του κρατικού κορπορατισμού (πελατειασμός)
- έντονη κρατική παρουσία σε οικονομία
- υπερίσχυση ΣΟΛ

✦ 1990:

- στροφή στην αγορά – παγκοσμιοποίηση
- νίκη ΣΕΛΕ

Βασικά χαρακτηριστικά της σύγκρουσης

✦ Χρήση πολιτικών και νομικών μέσων

✦ Ανάμειξη διεθνούς παράγοντα

- ΕΟΚ/ΕΕ
- IFAC/FEE
- ΟΟΣΑ
- ΗΠΑ, Βρετανία, κλπ
- Ευρωπαϊκό Δικαστήριο

Ίδρυση ΣΟΕΛ – κατάργηση ΣΟΛ, 1991

✦ Βασική νομοθεσία:

- Ν. 1969/1991
- Π.Δ. 226/1992

✦ Αποτυχία αντεπίθεσης ΣΟΛ, 1994-1999

- Ν. 2231/1994 (άρθρο 18)
- Ν. 2257/1994 (άρθρο 3)
- Π.Δ. 341/1997
- Ν. 2733/1999 (άρθρο 38)

Βασικές αλλαγές

✦ Ενοποίηση επαγγέλματος υπό ΣΟΕΛ

✦ ΣΟΕΛ αυτοδιοικούμενος φορέας

✦ Οργάνωση ελεγκτών (φορείς ελέγχου) σε ελεγκτικές εταιρείες (audit firms) ή ως ατομικοί επαγγελματίες (sole practitioners)

✦ Αμοιβές ελέγχου διαπραγματεύσιμες

✦ Ελευθερία επιλογής ελεγκτών

Όργανα διοίκησης του ΣΟΕΛ

✦ Εποπτικό Συμβούλιο (επταμελές)

- Εποπτεύει και διοικεί το Ινστιτούτο
- διορίζει και προάγει μέλη
- Οργανώνει εκπαίδευση μελών
- Οργανώνει επαγγελματικές εξετάσεις

✦ Επιστημονικό Συμβούλιο (πενταμελές)

✦ Πειθαρχικό Συμβούλιο (τριμελές) (μεταφορά σε ΕΛΤΕ)

✦ Βαθμίδες μελών:

- Ασκούμενος ΑΟΕΛ (νέος πτυχιούχος)
- Δόκιμος ΔΟΕΛ (≥ 2 έτη & εξετάσεις εν. Α)
- Επίκουρος ΕΟΕΛ (≥ 4 έτη & εξετάσεις εν. Β)
- Ορκωτός ΟΕΛ (≥ 7 έτη & εξετάσεις εν. Γ)

✦ Κάτοχοι επαγγελματικού τίτλου της ΕΕ:

- Εγγραφή στο ΣΟΕΛ με εξετάσεις σε ορισμένα θέματα (εμπορική – φορολογική νομοθεσία, κλπ)

Εξέλιξη αριθμού μελών ΣΟΕΛ (94-04)

	1994	1996	1998	2000	2002	2004
ΑΟΕΛ	36	206	403	747	733	564
ΔΕΟΛ	200	79	51	98	278	358
ΕΟΕΛ	246	134	46	39	50	212
ΟΕΛ	268	407	486	520	511	508
Ειδικό μητρώο						11
Προσωρινό μητρώο						22
ΣΥΝΟΛΑ	750	826	986	1.404	1.572	1.675

Κατανομή μελών ΣΟΕΛ κατά εταιρεία

	ΑΟΕΛ	ΔΟΕΛ	ΕΟΕΛ	ΟΕΛ	Ε.Π.Μ.	ΣΥΝ.
ΣΟΛ Α.Ε.	169	165	80	325	1	740
G.THORNTON Α.Ε.	96	34	16	13	3	162
PWC Α.Ε.	84	20	12	20	11	147
E&Y Α.Ε.	36	47	29	20	1	133
BKR Α.Ε.	45	25	13	41		124
DELOITTE Α.Ε.	59	13	20	13	6	111
KPMG Α.Ε.	27	15	18	13	10	83
M. STEPHENS S.A.	8	10	9	14		41
ΛΟΠΙΣ	40	29	15	49	1	134
ΣΥΝΟΛΑ	564	358	212	508	33	1.675

Εξέλιξη αριθμού ελέγχων κατ' είδος

	1993	1995	1997	1999	2001
Ατομικοί	2.569	3.289	3.955	4.850	6.502
Ενοποιημένοι	56	158	242	368	483
Προαιρετικοί	37	248	543	1.092	1.757
Ειδικοί (ΧΑΑ, κλπ.)	17	65	127	456	618
Συνοπτ. ατομικοί			57	526	1080
Αντληθέντα κεφάλαια				9	88
ΚΤΡ				1	311
ΛΘΡΟΙΣΜΑ	2.679	3.760	4.924	7.302	10.839

Μέγεθος αγοράς, 2005 (εκτιμήσεις)

Αγορά ελεγκτικών υπηρεσιών:

✦ € 130 εκατομμύρια

Αγορά λοιπών υπηρεσιών:

✦ πάνω από € 70 εκατομμύρια

Σύνολο αγοράς:

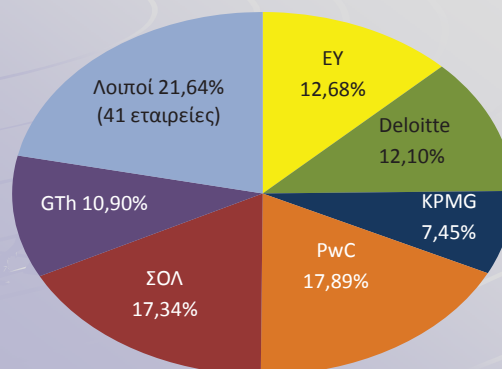
✦ πάνω από € 200 εκατομμύρια

Δεδομένα αγοράς ελέγχου 2016

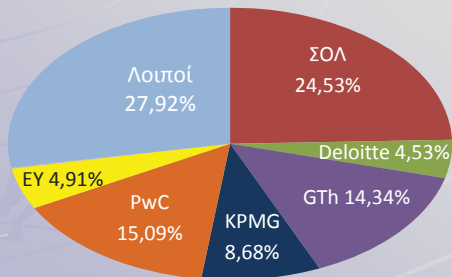
Συνολικός κύκλος εργασιών (εκ. €)	204
Αριθμός ελεγκτικών εταιρειών	47
Αριθμός ορκωτών ελεγκτών (εξαιρουμένων κατώτερων βαθμίδων)	850

- ✦ Άρα, η αγορά (τζίρος) φαίνεται να ισορροπεί στα επίπεδα του 2005!
- ✦ Σημαντική η επίπτωση της κρίσης στις αμοιβές ελέγχου

Μερίδια αγοράς 2016



Μερίδια αγοράς σε οντότητες δημοσίου συμφέροντος (ΟΔΣ)



Το 72% ΟΔΣ ελέγχεται από τις 6 εταιρείες

2.7 Ίδρυση ΕΛΤΕ

(ν. 3148/03, 4170/13, 4449/17)

(αλλαγές σε σχέση με το βιβλίο, εφεξής)

- ✦ Υπηρετεί το δημόσιο συμφέρον
- ✦ Εποπτεύεται από το ΥΠΟΙΚ
- ✦ Διαθέτει διοικητική/οικονομική αυτοτέλεια & λειτουργική αυτονομία
- ✦ Ρυθμιστική & εποπτική αρμοδιότητα σε λογιστικά και ελεγκτικά θέματα
- ✦ Έχει γνωμοδοτική-συμβουλευτική αρμοδιότητα προς το κράτος
- ✦ Πόροι ΕΛΤΕ: 1% στο τζίρο ελεγκτών

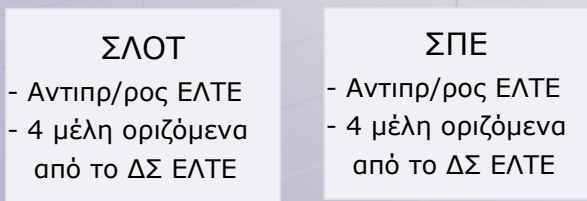
Μεταφορά αρμοδιοτήτων ΣΟΕΛ → ΕΛΤΕ (σταδιακά από 2004)

- ✦ Επαγγελματικές εξετάσεις
 - αλλά έχει εκχωρηθεί στο ΣΟΕΛ (απόφαση ΕΛΤΕ 001/2017, πάντα έτσι γινόταν)
- ✦ Τήρηση μητρώου ελεγκτών
 - αλλά έχει εκχωρηθεί στο ΣΟΕΛ
- ✦ Πειθαρχικός έλεγχος ελεγκτών

Διοικητικά όργανα ΕΛΤΕ

- ✦ Επταμελές Διοικητικό συμβούλιο
- ✦ Πρόεδρος και δύο αντιπρόεδροι επιλεγόμενοι από την κυβέρνηση
- ✦ Τέσσερα μέλη υποδεικνυόμενα από:
 - Τράπεζα Ελλάδος
 - Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς
 - Οικονομικό Επιμελητήριο (ν. 4449/17)
 - ΣΕΒ

Οργανόγραμμα ΕΛΤΕ



Βασικό αντικείμενο ΣΛΟΤ:

- ✦ Αρμοδιότητα για:
 - Οδηγίες εφαρμογής ΔΠΧΑ
 - Εφαρμογή ΔΠΧΑ / Λογ. Σχεδίων
- ✦ Γνωμοδότηση για λογιστικά θέματα:
 - Λογιστικής Οδηγίας: ρύθμιση θέματος με βάση το ισχύον πλαίσιο (υποχρεωτική)
 - Λογιστικής Εγκυκλίου: ερμηνεία ισχύοντος κανόνα (υποχρεωτική)
 - Γνωμοδότησης: γνώμη για ΔΛΠ (μη δεσμευτική άποψη)
 - Ατομικής απάντησης προς ερωτώντα

Βασικό αντικείμενο ΣΠΕ:

- Διενεργεί ποιοτικούς ελέγχους επί των ελέγχων που διενεργούν οι ελεγκτές
 - ελέγχει την τήρηση νόμων, κανονισμών και προτύπων, συμπεριλαμβανομένου του Κώδικα Δεοντολογίας (IFAC)
 - παρέχει ανατροφοδότηση προς ελεγκτές
- Διενεργεί έρευνες για πειθαρχικούς ελέγχους
- Εισηγείται στο Δ.Σ. της ΕΛΤΕ για θέματα ποιοτικών ελέγχων & πειθαρχικής λειτουργίας

Εποπτεία ελεγκτικού επαγγέλματος

Προληπτικά:

- ✦ Ποιοτικός έλεγχος

Κατασταλτικά:

- ✦ Πειθαρχικός έλεγχος

Ποιοτικοί Έλεγχοι (quality control) του ΣΠΕ της ΕΛΤΕ

- ✦ Η ΕΛΤΕ έχει επεξεργαστεί Πλαίσιο που καθορίζει συχνότητα και κριτήρια επιλογής για υπαγωγή σε ποιοτικό έλεγχο
- ✦ Συχνότητα:
 - τουλάχιστον κάθε 3 χρόνια, για φορείς που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ΟΔΣ, και
 - τουλάχιστον κάθε 6 χρόνια, για φορείς που δεν διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε άλλες οντότητες από ΟΔΣ

- ✦ Κριτήρια επιλογής ο βαθμός κινδύνου:
 - βάσει (π.χ.) αριθμού ή κεφαλαιοποίησης ΟΔΣ που ελέγχει ο φορέας
 - βάσει συνθηκών αγοράς
 - βάσει επίκαιρων λογιστικών/ελεγκτικών θεμάτων (π.χ. αλλαγές προτύπων)
 - βάσει βαθμού συγκέντρωσης πηγών εσόδων του φορέα
 - ιστορικό ευρημάτων ποιοτικών ελέγχων
 - υφιστάμενες καταγγελίες
 - ιδιαίτερα χαμηλές αμοιβές ελέγχου

Ο ποιοτικός έλεγχος μπορεί να αξιολογεί:

- ✦ Το σχεδιασμό του εσωτερικού συστήματος ποιοτικού ελέγχου της ελεγκτικής εταιρείας, βάσει ISQC 1 (πρότυπο ποιοτικού ελέγχου)
- ✦ Ελεγκτικές εργασίες των ελεγκτών
- ✦ Μέτρα και διαδικασίες του ελεγκτή για θέματα νομιμοποίησης εσόδων εγκληματιών δραστηριοτήτων
- ✦ Την Έκθεση Διαφάνειας της ελεγκτικής εταιρείας

Έκθεση διαφάνειας (Άρθρο 13 Κανονισμού 537/14 ΕΕ)

- ✦ Ο ελεγκτής / ελεγκτική εταιρεία που ελέγχει οντότητες δημοσίου συμφέροντος δημοσιοποιεί έκθεση διαφάνειας εντός 4 μηνών από το τέλος του έτους, με περιεχόμενο:
 - νομική μορφή & ιδιοκτησία εταιρείας
 - περιγραφή του δικτύου που ανήκει η ελεγκτική εταιρεία, αν υφίσταται
 - διοικητική δομή, σύστημα εσωτερικών δικλίδων

- αναφορά στην τελευταία επισκόπηση εσωτερικών δικλίδων της εταιρείας
 - κατάλογος ελεγχόμενων πελατών δημοσίου συμφέροντος
 - πολιτική ανακύκλωσης βασικών εταιρών και προσωπικού
 - πολιτική σχετικά με τη συνεχιζόμενη εκπαίδευση
 - κλπ
- ✦ Αναρτάται στον ιστότοπο της εταιρείας

Πειθαρχικός έλεγχος ΕΛΤΕ

- ✦ Διαπίστωση παραβάσεων ρυθμιστικού πλαισίου και επιβολή ποινών
- ✦ Σύνθεση Πειθαρχικού Συμβουλίου ΕΛΤΕ:
 - τα 7 μέλη του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ
 - 2 μέλη του ΝΣΚ
 - 2 επαγγελματίες οριζόμενοι από ΣΟΕΛ
- ✦ Θέσπιση ευθύνης – Άρθρο 21 Π.Δ. 226:
 - Πλημμελής άσκηση καθηκόντων
 - Ανάρμοστη συμπεριφορά
 - Παράβαση νόμου, κανονισμού ή δεοντολογίας ΣΟΕΛ

Ποινολόγιο (άρθρο 35 ν. 4449/17)

- ✦ Κλιμακούμενες ποινές:
 - σύσταση
 - έγγραφη επίπληξη
 - δημόσια δήλωση στο site της ΕΛΤΕ, που αναφέρει όνομα ελεγκτή & φύση παράβασης
 - δήλωση περί πλημμελείας έκθεσης ελέγχου
 - πρόστιμο ≤ €50.000 (2πλάσιο σε υποτροπή)
 - προσωρινή αναστολή άδειας άσκησης
 - οριστική διαγραφή
 - προσωρινή μέχρι 3 έτη / οριστική αφαίρεση επαγγελματικής άδειας & διαγραφή

Κριτήρια στην επιμέτρηση ποινής:

- βαρύτητα / διάρκεια παράβασης
- βαθμός ευθύνης
- οικονομική δύναμη υπαίτιου προσώπου
- ύψος εσόδων που αποκομίστηκαν / ζημιών που αποφεύχθηκαν από το υπαίτιο πρόσωπο
- ύψος ζημιών που προκλήθηκαν σε τρίτους
- επίδειξη συνεργασίας υπαίτιου με την ΕΛΤΕ
- τυχούσες προηγούμενες παραβάσεις υπαίτιου

Δημοσιότητα ποινών

- ✦ Κάθε ποινή μπορεί να δημοσιοποιείται όταν καθίσταται οριστική και εφόσον απαιτείται για την προστασία του δημοσίου συμφέροντος (απόφαση ΕΛΤΕ)
 - δημοσιοποιείται ταυτότητα προσώπου, είδος παράβασης και είδος κύρωσης
- ✦ Η δημοσιοποίηση δεν πρέπει να παραβιάζει το Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ (προστασία προσωπικότητας, ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής, κλπ.)

✦ Ανώνυμη δημοσιοποίηση γίνεται όταν:

- η ποινή αφορά φυσικό πρόσωπο ή η δημοσιοποίηση δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα κρίνεται δυσανάλογη
- η δημοσιοποίηση μπορεί να προκαλέσει πρόβλημα στις αγορές ή σε ποινική έρευνα σε εξέλιξη
- η δημοσιοποίηση μπορεί να προκαλέσει δυσανάλογα μεγάλη ζημιά των υπαιτίων

Στοιχεία για πειθαρχικές περιπτώσεις

- ✦ 1993 – 2004 ≥ 100 περιπτώσεις
 - 65 περιπτώσεις στο αρχείο
 - 6 περιπτώσεις οριστική παύση εκ των οποίων 3 επανήλθαν δικαστικά
 - διάφορες ποινές για λοιπές περιπτώσεις
- ✦ Το 2016-2017:
 - σε 4 περιπτώσεις χρηματικά πρόστιμα
 - σε 1 περίπτωση προσωρινή αφαίρεση επαγγελματικής άδειας ορκωτού ελεγκτή