



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΑΞΙΟΛΟΓΩΝΤΑΣ ΤΗΝ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ
ΤΩΝ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΤΟΥ

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού
Διπλώματος στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2019

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η πρόσφατη νομοθεσία της ΕΕ για τον έλεγχο ενισχύει τον ρόλο της Επιτροπής Ελέγχου διευρύνοντας τις ευθύνες της για τη διασφάλιση της ποιότητας του ελέγχου. Αυτές οι νέες απαιτήσεις ελέγχου, αναθέτουν συγκεκριμένα καθήκοντα στις Επιτροπές Ελέγχου, όπως είναι ο άμεσος ρόλος στον διορισμό του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας, η εποπτεία του υποχρεωτικού ελέγχου και η παρακολούθηση της απόδοσης και της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή. Συγκεκριμένα καθήκοντα όμως ανατίθενται και στις εθνικές-εποπτικές αρχές της ΕΕ, οι οποίες υποχρεούνται στην παρακολούθηση των εξελίξεων στην αγορά ελέγχου των Οντοτήτων Δημοσίου Συμφέροντος (ΟΔΣ) και ειδικότερα στην αξιολόγηση της επίδοσης των Επιτροπών Ελέγχου.

Η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει το ρόλο και την αποτελεσματικότητα της επιτροπής ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, η εργασία αποτελείται από δύο μέρη. Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει τη θεωρητική ανάλυση, όπου παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις επιτροπές ελέγχου, τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε επίπεδο Ελληνικής νομοθεσίας. Πριν όμως την ανάλυση αυτή προηγείται η παρουσίαση του αμερικάνικου πλαισίου. Στο δεύτερο μέρος, διεξάγεται εμπειρική έρευνα σε επίπεδο ελληνικών (ΟΔΣ) με σκοπό τη διερεύνηση της συμμόρφωσης των επιτροπών ελέγχου με τους νέους ελεγκτικούς κανόνες και την αξιολόγηση του ρόλου και της αποτελεσματικότητάς τους σε πέντε βασικούς τομείς: Επικοινωνία με τη Διοίκηση, Ανεξαρτησία, Διαδικασία επιλογής ορκωτού ελεγκτή λογιστή, Εποπτεία διενέργειας ελέγχου, Διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς και Εσωτερικού ελέγχου. Για τους σκοπούς της έρευνας, έχουν σταλεί ερωτηματολόγια στους προέδρους των επιτροπών ελέγχου 224 ελληνικών ΟΔΣ. Μέσα από την παραπάνω διαδικασία έγινε συλλογή και επεξεργασία των πληροφοριών η οποία οδήγησε στην εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων.

Λέξεις κλειδιά: Επιτροπή Ελέγχου, Ανεξαρτησία, Εποπτεία, Εξωτερικός Έλεγχος, Εσωτερικός Έλεγχος, Χρηματοοικονομική Αναφορά

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1. <i>Εισαγωγικές Παρατηρήσεις</i>	1
1.2. <i>Ερευνητικά ερωτήματα και σπουδαιότητα της εργασίας</i>	2
1.3. <i>Μεθοδολογία της έρευνας</i>	2
1.4. <i>Δομή της εργασίας</i>	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	4
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	4
2.1. <i>Εισαγωγικές Παρατηρήσεις</i>	4
2.2. <i>Επιτροπή Ελέγχου και Ανεξαρτησία</i>	4
2.3. <i>Επιτροπή Ελέγχου, Δεξιότητες των Μελών και Συχνότητα Συνεδριάσεων</i>	5
2.4. <i>Μέγεθος της Επιτροπής Ελέγχου</i>	8
2.5. <i>Δείκτες Ποιότητας Ελέγχου (Audit Quality Indicator)</i>	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	14
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	14
3.1 <i>Εισαγωγικές Παρατηρήσεις</i>	14
3.2 <i>Αμερικανικό πλαίσιο</i>	15
3.2.1 <i>Ο Νόμος του Sarbanes-Oxley (SOXAct.)</i>	15
3.2.2 <i>PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)</i>	16
3.3 <i>Το θεσμικό Πλαίσιο στην Ελλάδα</i>	17
3.3.1 <i>Εισαγωγή</i>	17
3.3.2 <i>Οντότητες Δημοσίου Συμφέροντος</i>	18
3.3.3 <i>Σύσταση, Δομή και Στελέχωση των Επιτροπών Ελέγχου</i>	19
3.3.4 <i>Λειτουργία της Επιτροπής Ελέγχου</i>	21
3.3.5 <i>Αρμοδιότητες, Ευθύνες και Ρόλος των Επιτροπών Ελέγχου</i>	22
3.3.6 <i>Αμοιβές Ελέγχου (Fee Cap)</i>	26
3.3.7 <i>Απαγόρευση Παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών</i>	27
3.3.8 <i>Προετοιμασία του υποχρεωτικού ελέγχου και αξιολόγηση των απειλών για την ανεξαρτησία</i>	31
3.3.9 <i>Συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου</i>	32
3.3.10 <i>Διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας</i>	35
3.3.11 <i>Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου</i>	39

<i>3.3.12 Έκθεση Ελέγχου του άρθρου 10 του Κανονισμού 537/2014</i>	39
<i>3.3.13 ΔΠΕ 701</i>	41
<i>3.3.14 Εποπτεία Επιτροπών Ελέγχου</i>	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4°	46
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	46
<i>4.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις</i>	46
<i>4.2 Δομή του Ερωτηματολογίου</i>	46
<i>4.3 Το Δείγμα</i>	48
<i>4.4 Μεθοδολογία Έρευνας</i>	49
<i>4.5 Αποτελέσματα Έρευνας</i>	49
<i>4.5.1 Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση</i>	49
<i>4.5.2.Συσχετίσεις και ανάλυση παλινδρόμησης</i>	52
<i>4.6. Συμπεράσματα</i>	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5°	59
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ- ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ	59
ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	59
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	61
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	67

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Η απαίτηση για υψηλότερα επίπεδα εταιρικής διαφάνειας, για χρηματοπιστωτική φερεγγυότητα, για την διασφάλιση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού απέναντι στις επιχειρήσεις αλλά και της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής αναφοράς για τους μετόχους, τα ενδιαφερόμενα μέρη και τις εποπτικές αρχές, έχει οδηγήσει στη δημιουργία μηχανισμών που θα εξασφαλίσουν ότι όλες οι προηγούμενες συνθήκες τηρούνται. Η επιτροπή ελέγχου διαδραματίζει ζωτικό ρόλο στη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς οι κύριες αρμοδιότητές της περιλαμβάνουν την παρακολούθηση και την εποπτεία της εργασίας του υποχρεωτικού ελέγχου από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες, την επίβλεψη και τυχόν αναθεώρηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητάς τους, την επιλογή αλλά και εναλλαγή του ελεγκτή. Επίσης σπουδαίο ρόλο διαδραματίζουν στην αμοιβή του υποχρεωτικού ελέγχου αλλά και στην εκτέλεση των μη ελεγκτικών υπηρεσιών (Non-Audit Services)

Οι επιτροπές ελέγχου αποτελούν βασικό πυλώνα της εταιρικής διακυβέρνησης¹ η οποία και απασχολεί τόσο τις εποπτικές αρχές όσο και την επιχειρηματική και επιστημονική κοινότητα. Μετά την αποκάλυψη εταιρικών σκανδάλων το κοινό επικεντρώνεται όλο και περισσότερο στα ζητήματα εποπτείας και διακυβέρνησης για την παροχή διαφάνειας και λογοδοσίας. Ένας λοιπόν τρόπος για τη επίτευξη του στόχου αυτού είναι η λήψη προληπτικών μέτρων για τη βελτίωση της διαδικασίας εποπτείας, η οποία περιλαμβάνει την δημιουργία επιτροπών ελέγχου.

¹Ο όρος «Εταιρική Διακυβέρνηση», συνοψίζει ουσιαστικά «το σύνολο αρχών, κανόνων και διαδικασιών διοίκησης, λειτουργίας και ελέγχου» των οικονομικών οντοτήτων. Cadbury Report (1992), Λουμώτης Β., 2019.

1.2. ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η ορθή κατανόηση των αντικειμένων που πραγματεύεται η παρούσα διπλωματική εργασία επιτυγχάνεται εφόσον πρώτα θέσουμε τους στόχους της, οι οποίοι και θα υλοποιηθούν μέσα από την παρουσίαση του διεθνούς θεσμικού πλαισίου, την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας-αρθρογραφίας αλλά και την ανάλυση της έρευνά μας. Συνεπώς τα ερευνητικά ερωτήματα που θέτουμε είναι:

1. Ποιος ο βαθμός συμμόρφωσης των Επιτροπών Ελέγχου με τους νέους κανόνες;
2. Ποια η επίδοση και η αποτελεσματικότητα των Επιτροπών Ελέγχου;
3. Ποια η σχέση της ανεξαρτησίας των επιτροπών ελέγχου με την επιλογή του ελεγκτή, με την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών, με την εποπτεία του υποχρεωτικού ελέγχου και τη συγγραφή υποχρεώσεων για το διαγωνισμό;

Η σπουδαιότητα της εργασίας αυτής έγκειται στον ρόλο “κλειδί” της Επιτροπής Ελέγχου για την χρηματοοικονομική αναφορά και την εξασφάλιση της εγκυρότητας της, την παρακολούθηση του υποχρεωτικού ελέγχου των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αλλά και την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της διασφάλισης της ποιότητας και διαχείρισης κινδύνων. Όλες οι παραπάνω αρμοδιότητες στον κάθε ένα τομέα ξεχωριστά κατέχουν ειδικό βάρος στην διατήρηση ενός υγιούς οικονομικού κλίματος που θα σχετίζεται με την οικονομική πρόοδο και την ανάπτυξη της χώρας.

1.3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Για την εκπόνηση της μελέτης της εργασίας, έγινε ένας συνδυασμός μεθόδων συλλογής στοιχείων. Στο πρώτο μέρος της εργασίας όπου παρουσιάζεται η βιβλιογραφική επισκόπηση, έγινε μία συλλογή δευτερογενών στοιχείων από έγκριτα επιστημονικά περιοδικά, από μελέτες οργανισμών και ελεγκτικών εταιριών, από βιβλία και διαδικτυακές πηγές. Στο δεύτερο μέρος παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από τη συλλογή των σχετικών ερωτηματολογίων. Τη βάση της εμπειρικής διερεύνησης με τη χρήση ερωτηματολογίου αποτέλεσε σχετικό ερωτηματολόγιο από την ΕΕ, ειδικά

προσαρμοσμένο για το Ελληνικό επιχειρηματικό κοινό με αναφορές στο Ελληνικό και Διεθνή νομικό πλαίσιο. Για τη στατιστική ανάλυση των αποτελεσμάτων χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πρόγραμμα SPSS.

1.4. ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελείται από το θεωρητικό – θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις Επιτροπές Ελέγχου και στη συνέχεια από το εμπειρικό μέρος, όπου γίνεται μία έρευνα του βαθμού συμμόρφωσης των επιτροπών ελέγχου των ελληνικών Οντοτήτων Δημοσίου Συμφέροντος (ΟΔΣ)² με τους νέους κανόνες που εισήγαγαν ο Ν 4449/2017 και ο Κανονισμός 537/2014. Ειδικότερα:

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται ο σκοπός, η δομή, τα ερευνητικά ερωτήματα, η μεθοδολογία, η συνεισφορά της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Στη συνέχεια, στο δεύτερο κεφάλαιο, γίνεται μία βιβλιογραφική επισκόπηση σχετικά με έρευνες που έγιναν διεθνώς και αφορούν τις Επιτροπές Ελέγχου, ενώ στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που ισχύει στην Αμερική, την Ευρώπη αλλά και στην Ελλάδα. Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μεθοδολογία της στατιστικής ανάλυσης που ακολουθήθηκε για τη διεξαγωγή της έρευνας, παρουσιάζεται το δείγμα καθώς και τα αποτελέσματα της έρευνας για τα οποία γίνεται περιγραφική στατιστική ανάλυση και στατιστικός έλεγχος συσχετίσεων μεταξύ των εξεταζόμενων μεταβλητών του ερωτηματολογίου που χρησιμοποιήθηκε για τη διεξαγωγή της έρευνας. Το τέταρτο κεφάλαιο κλείνει με τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης για την ανεξαρτησία της επιτροπής ελέγχου. Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την μελέτη της σχετικής νομοθεσίας, της σύγχρονης βιβλιογραφίας αλλά και την ανάλυση των αποτελεσμάτων της έρευνας όπως αναλύθηκε στο αμέσως προηγούμενο κεφάλαιο. Επιπλέον, τίθενται οι περιορισμοί καθώς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

²Στον ορισμό των «οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος» (ΟΔΣ) εμπίπτουν οντότητες των οποίων οι μεταβιβάσιμοι τίτλοι είναι εισηγμένοι προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά στην Ελλάδα ή σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους, πιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις με έδρα στην Ελλάδα (εξαιρουμένων των αλληλασφαλιστικών συνεταιρισμών) και υποκαταστήματα ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών επιχειρήσεων τρίτης χώρας. Επισημαίνεται ότι ο υπουργός Οικονομικών με απόφασή του δύναται να ορίσει κι άλλες οντότητες ως ΟΔΣ.5-Ν 4449/2017

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται και αναλύονται έρευνες σχετικά με τη λειτουργία των επιτροπών ελέγχου, την ανεξαρτησία τους, την αλληλεπίδραση με τον εξωτερικό και τον εσωτερικό έλεγχο αλλά και με άλλα στοιχεία, όπως για παράδειγμα τη συχνότητα των συναντήσεων της επιτροπής ελέγχου. Η σχετική βιβλιογραφία επικεντρώνεται στη διεθνή, καθώς ελάχιστες είναι οι έρευνες που έχουν γίνει για τις Επιτροπές Ελέγχου στην Ελλάδα.

2.2. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ

Η σύσταση-δομή των επιτροπών ελέγχου αλλά κυρίως η ανεξαρτησία των μελών της αποτέλεσε αντικείμενο με ιδιαίτερο ερευνητικό ενδιαφέρον και σημείο αναφοράς πολλών ερευνητών. Η σχετική νομοθεσία ορίζει ότι η επιτροπή ελέγχου θα πρέπει να είναι ανεξάρτητη. Για να θεωρηθεί ανεξάρτητη, οφείλει να αποτελείται από μέλη που στην πλειονότητά τους είναι εξωτερικά στελέχη και όχι εσωτερικά στελέχη (Abbottetal., 2007). Όταν ανεξάρτητα μέλη διαδραματίζουν ενεργό ρόλο στην επιτροπή ελέγχου, βελτιώνονται οι λογιστικές επιδόσεις της επιχείρησης. Σύμφωνα με τους Kallamu και Saat (2015) και τους Chouetal. (2013), υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της ανεξαρτησίας του διοικητικού συμβουλίου και της απόδοσης επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, δηλαδή του δείκτη ROA(Return on Assets), ενώ οι Chan και Li (2008) αποδεικνύουν ότι η ανεξαρτησία του συμβουλίου έχει θετικό αντίκτυπο στην εταιρική απόδοση στην αγορά, μόνο όταν είναι απόλυτη, δηλαδή όταν η απόλυτη πλειοψηφία των μελών της προέρχονται από μέλη εκτός της επιχείρησης. Αξίζει άλλωστε στο σημείο αυτό να σημειωθεί, ότι το αμερικάνικο πλαίσιο, όσον αφορά την ανεξαρτησία των μελών, απαιτεί όλα τα μέλη να είναι ανεξάρτητα, ενώ το ευρωπαϊκό πλαίσιο και κατά συνέπεια το ελληνικό (N.4449/17) αναφέρεται στην πλειοψηφία των μελών.

Παρόλο που οι Xie et al. (2018) δεν μπόρεσαν να συλλέξουν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία για να αποδείξουν τη σημαντική θετική σχέση μεταξύ της ανεξαρτησίας της επιτροπής ελέγχου και της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων (ROA), πολλές μελέτες έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η απόδοση μιας επιχείρησης δεν επηρεάζεται σημαντικά όταν σε ένα διοικητικό συμβούλιο υπάρχει μερική παρουσία εξωτερικών διευθυντών (μη στελεχών), υποστηρίζοντας ότι ένα υψηλότερο ποσοστό ανεξάρτητων διευθυντών στο διοικητικό συμβούλιο έχει ως αποτέλεσμα υψηλότερες επιδόσεις των εταιρειών και υψηλότερη απόδοση στη χρηματιστηριακή αγορά. Σε αντίστοιχες μελέτες, οι Bhagat και Black (2002) όπως επίσης και ο Fuzietal., 2016, κατέληξαν επίσης στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία για να επιβεβαιωθεί η στατιστικά σημαντική σχέση της ανεξαρτησίας των μελών της επιτροπής ελέγχου σε σχέση με την εταιρική απόδοση. Συμπεραίνει λοιπόν κανείς ότι στη διεθνή βιβλιογραφία υπάρχουν μικτά αποτελέσματα σχετικά με την σχέση ανεξαρτησίας και απόδοσης της εταιρίας Εκείνο όμως που προκύπτει από τις έρευνες, είτε αυτές καταλήγουν σε θετικές είτε σε αρνητικές επιδράσεις, είναι ο υψηλός βαθμός ανεξαρτησίας των μελών επιτροπών ελέγχου.

2.3. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΔΕΞΙΟΤΗΤΕΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΚΑΙ ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΣΥΝΕΔΡΙΑΣΕΩΝ

Κατά την τελευταία δεκαετία έχουν εγκριθεί νέοι κανονισμοί για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των επιτροπών ελέγχου. Αρκετές έρευνες έχουν καταλήξει σε στοιχεία που υποστηρίζουν τη νέα νομοθεσία και προτείνουν ουσιαστικά ότι μία επιτροπή που είναι πιο ανεξάρτητη και με εξειδίκευση μπορεί να είναι και περισσότερο αποτελεσματική (Lisi ce tal, 2016). Σε νεότερη έρευνα τους οι Lisi ce tal (2019) εξέτασαν εάν οι γνώσεις λογιστικής των μελών της επιτροπής ελέγχου συμβάλλει στην προώθηση της ποιότητας του ελέγχου παρέχοντας ουσιαστικά κίνητρα στους εσωτερικούς ελεγκτές να διεξάγουν τους ελέγχους τους με επιμέλεια και να διενεργούν τις δέουσες εκτιμήσεις για τον εσωτερικό έλεγχο. Ισχυρίζονται, ότι το μέλος της επιτροπής που είναι γνώστης λογιστικής μπορεί να προφυλάσσει τον εσωτερικό ελεγκτή από τυχόν απόλυση λόγω δυσμενών θεμάτων στον εσωτερικό έλεγχο.

Διαπιστώνουν λοιπόν πως υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα εμφάνισης αρνητικής γνώμης για τον εσωτερικό έλεγχο όταν η επιτροπή ελέγχου διαθέτει περισσότερες γνώσεις λογιστικής.

Οι Chan και Li (2008) σε μελέτη τους αναγνωρίζουν ότι η παρουσία στελεχών με οικονομικό/λογιστικό υπόβαθρο και εξειδίκευση, είναι ανεπαρκής όσον αφορά την αύξηση των επιδόσεων μιας εταιρείας στην αγορά, ανεξάρτητα από το πόσο σημαντική είναι η παρουσία αυτή. Ο ισχυρισμός αυτός αλλάζει όταν γίνεται λόγος για την ύπαρξη γνώσεων στη λογιστική και χρηματοοικονομική και την επιτροπή ελέγχου. Επιπλέον, οι Güner et al. (2008) ισχυρίζονται ότι οι αποφάσεις για επενδύσεις και χρηματοδότηση της εταιρείας επηρεάζονται πιθανότατα από την παρουσία τέτοιων μελών στην επιτροπή ελέγχου, ενώ αποβαίνουν επωφελείς για την οικονομική κατάσταση της εταιρείας και την αποτελεσματική λειτουργία της επιτροπής ελέγχου. Τα ευρήματα της μελέτης τους σε δείγμα αμερικανικών εταιρειών αποκάλυψαν ότι η συμπερίληψη ενός ιστορικού και δεξιοτήτων της Επιτροπής Ελέγχου θα πρέπει να γίνεται με προσοχή, καθώς οι εμπειρογνώμονες δεν δουλεύουν πάντοτε προς όφελος των μετόχων, και οι γνώσεις και οι ικανότητες των μελών είναι θέματα που απαιτούνται για την αποδοτικότερη λειτουργία της επιχείρησης (WanYusoff & Armstrong, 2012). Από την άλλη, η μελέτη των John et al. (2015) καταλήγει στο ότι η συμμετοχή υψηλότερου ποσοστού στελεχών με οικονομική / λογιστική εμπειρία στο διοικητικό συμβούλιο συνδέεται με υψηλότερη απόδοση των στοιχείων του ενεργητικού.

Το απαιτούμενο υπόβαθρο και οι δεξιότητες της επιτροπής ελέγχου καθιερώνονται αρχικά από τη νομοθεσία και έπειτα από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας. Έτσι, τα μέλη με υψηλή κατάρτιση στη χρηματοοικονομική και τη λογιστική προσπαθούν και είναι περισσότερο πιθανό να εξαλείψουν ή και να αποτρέψουν ανεπιθύμητα φαινόμενα ή φαινόμενα δημιουργικής λογιστικής, όπως η παρουσίαση και καταγραφή μη πραγματικών κερδών ή και χειραγώγηση αυτών (Carcello et al., 2006).

Ένας άλλος παράγοντας που έχει μελετηθεί από αρκετούς ερευνητές σχετικά με την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της επιτροπής ελέγχου είναι η συχνότητα των συνεδριάσεων της. Γενικότερα, έχει αποδειχθεί ότι η λειτουργία μιας επιχείρησης εξαρτάται από τη συχνότητα των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου, γεγονός που υποδηλώνει και το επίπεδο δραστηριότητας και τη συμμετοχή της επιτροπής ελέγχου. Οι Adams και Ferreira (2008) υποστηρίζουν ότι η συμμετοχή στις

συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου είναι η κύρια ευθύνη των μελών του. Οι συναντήσεις επιτρέπουν στους διαχειριστές να συζητούν σημαντικά διοικητικά ζητήματα και να διεξάγουν πιο αποτελεσματικό έλεγχο. Στη συνέχεια, ο Jensen (1993) υποστήριξε ότι, πέρα από τους οργανισμούς που αντιμετωπίζουν προβλήματα, το διοικητικό συμβούλιο αναμένεται να διαδραματίσει πιο διακριτικό και ανεξάρτητο ρόλο σε επιχειρήσεις με επαρκείς επιδόσεις.

Η αυξημένη δραστηριότητα του διοικητικού συμβουλίου και η συχνότητα των συνεδριάσεων του, έχουν ως αποτέλεσμα τον καλύτερη και αποδοτικότερη λειτουργία της επιχείρησης (de Andres & Vallelado, 2008). Οι Chouetal. (2013) επιβεβαιώνουν τον θετικό αντίκτυπο των συναντήσεων, τονίζοντας κυρίως το γεγονός ότι για να θεωρηθεί μία συνάντηση αποτελεσματική και επιτυχημένη απαιτεί την προσωπική συμμετοχή των μελών στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου. Αντίθετα, η εταιρική απόδοση επηρεάζεται όταν οι αντιπρόσωποι είναι εκείνοι που παρευρίσκονται στις συναντήσεις αντί των τακτικών ή πραγματικών μελών.

Σύμφωνα με τους PwC (2011) FRC (2016) και Deloitte (2018), ένας από τους ρόλους και τις αρμοδιότητες που τα μέλη της επιτροπής επωμίζονται είναι η εξέταση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, ο τρόπος αντιμετώπισης των κινδύνων που προκύπτουν αλλά και ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας των δικλίδων ασφαλείας (Rossister, 2004).

Ο Alzeban, 2015 εξέτασε την επίδραση της ανεξαρτησίας, της γνώσης λογιστικής από τα μέλη της επιτροπής αλλά και τη συχνότητα των συναντήσεων της επιτροπής ελέγχου με τον εσωτερικό ελεγκτή, για να διαπιστώσει τη σημαντικότητα της αλληλεπίδρασης των επιτροπών ελέγχου με τον εσωτερικό έλεγχο. Μία από τις αρμοδιότητες – ρόλους της επιτροπής ελέγχου είναι να επιθεωρεί και να ελέγχει την αντίδραση της Διοίκησης σε ευρήματα σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Η έρευνα του διαπιστώνει ότι μεγαλύτερη αντιληπτική ικανότητα σχετικά με την εφαρμογή των συστάσεων του εσωτερικού ελέγχου συνδέεται στενά με την παρουσία ανεξάρτητων μελών της επιτροπής ελέγχου και την γνώση των μελών αυτών στον τομέα της λογιστικής και της ελεγκτικής. Επιπρόσθετα, και η συχνότητα συναντήσεων μεταξύ της επιτροπής και του εσωτερικού ελεγκτή επηρεάζει την ικανότητα αυτή.

Τέλος, τη σχέση μεταξύ της δραστηριότητας της επιτροπής ελέγχου, του μεγέθους της εταιρίας που διενεργεί τον εξωτερικό έλεγχο και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου στην Αίγυπτο εξετάζουν σε μελέτη τους οι Khlif & Samaha (2016). Παράλληλα εξετάσανε και τον τρόπο με τον οποίο το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας περιορίζει τη σχέση μεταξύ της δραστηριότητας της επιτροπής ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα τους δείχνουν ότι η δραστηριότητα της επιτροπής ελέγχου έχει σημαντική θετική επίδραση στον εσωτερικό έλεγχο, όπως επίσης σημαντική είναι και η επίδραση όταν η ελεγκτική εταιρία ανήκει στις Big 4 ελεγκτικές εταιρίες, κάνοντας τη συσχέτιση μεταξύ της δραστηριότητας της επιτροπής ελέγχου και του εσωτερικού ελέγχου πιο δυνατή.

2.4. ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Δεδομένου ότι το μέγεθος του διοικητικού συμβουλίου αποτελεί σημαντικό παράγοντα που επιδρά στην αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα της επιτροπής ελέγχου, οι de Andres και Vallelado (2008) σε μία λεπτομερή μελέτη τους που αφορά ένα σημαντικό αριθμό μεγάλου μεγέθους τραπεζών της Βόρειας Αμερικής και της Ευρώπης αποκάλυψαν ότι, αν και οι επιδόσεις μιας τράπεζας αυξάνονται με την προσθήκη νέων μελών στην επιτροπή ελέγχου, η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων (ROA) επηρεάζεται αρνητικά από την υπέρβαση της μέγιστης συμμετοχής, ορίζοντας τη μέγιστη αυτή συμμετοχή σε 19 μέλη. Σύμφωνα με τους Adams και Mehran (2005) δεν προέκυψαν στην έρευνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να υποστηρίζουν την επικρατούσα άποψη ότι η εταιρική απόδοση επηρεάζεται από τον μεγάλο αριθμό επιτροπών ελέγχου.

Σε μια πιο πρόσφατη έρευνα τους στον τραπεζικό τομέα, οι Adams & Mehran (2012) επιβεβαίωσαν ότι η προσθήκη νέων μελών που διατηρούν θέσεις σε άλλες συνεργαζόμενες επιχειρήσεις μπορεί επίσης να οδηγήσει σε αύξηση της εταιρικής απόδοσης. Έτσι, υπάρχουν αρκετές έρευνες που επιβεβαιώνουν τον θετικό αντίκτυπο που μπορεί να έχει μια μεγάλη επιτροπή ελέγχου στις πολυεθνικές εταιρείες (Colesetal., 2008, Lincketal., 2008). Την θετική σχέση του μεγέθους της επιτροπής ελέγχου και της απόδοσης της εταιρίας μελέτησαν και οι Rahman et al. (2019).

Αντιθέτως, οι Chan και Li (2008) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι μια επιτροπή ελέγχου μεγάλου μεγέθους αναμένεται να επηρεάσει αρνητικά τις επιδόσεις των εταιρειών. Συμπεραίνει λοιπόν κανείς ότι η βιβλιογραφία σχετικά με το μέγεθος της επιτροπής ελέγχου παρουσιάζει μικτά αποτελέσματα.

2.5. ΔΕΙΚΤΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ³ (AUDIT QUALITY INDICATOR)

Είναι σημαντικό να επισημάνουμε ότι όλο και περισσότερη έμφαση δίδεται από τις ρυθμιστικές αρχές, τα όργανα εποπτείας καθώς και από τις ελεγκτικές εταιρείες και τις επιτροπές ελέγχου στην μέτρηση της ποιότητας του ελέγχου με την χρήση των δεικτών ποιότητας ελέγχου (Audit Quality Indicator), εφεξής AQI. Παρόλο που επί του παρόντος δεν υπάρχει κοινή προσέγγιση για τη μέτρηση της ποιότητας του ελέγχου, πολλές πρωτοβουλίες ή προτάσεις έχουν εκδοθεί πρόσφατα από εννέα φορείς παγκοσμίως, οι οποίοι καθορίζουν δείκτες ποιότητας ελέγχου (AQI) και οι οποίες θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη μέτρηση της ποιότητας του ελέγχου.

Επιπρόσθετα οι AQI αποτελούν ένα χρήσιμο εργαλείο που μπορούν να προσφέρουν πληροφορίες και να διευκολύνουν τη συνεργασία μεταξύ των ελεγκτών, της διοίκησης και της επιτροπής ελέγχου, παρέχοντας παράλληλα περισσότερες πληροφορίες σε βάθος για να βοηθήσουν στην βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου.

Οι δείκτες ποιότητας ελέγχου (AQI) είναι ποσοτικά μέτρα σχετικά με τη διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου. Όταν αξιολογούνται παράλληλα με σχετικές ποιοτικές πληροφορίες, παρέχουν πληροφορίες σχετικά με παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την ποιότητα του ελέγχου. Τα κοινά AQI περιλαμβάνουν:

- Διάστημα εκτέλεσης του ελέγχου
- Χρήση ειδικών
- Αξιοποίηση συνεργάτη/διαχειριστή
- Η εμπειρία της ομάδας αφοσίωσης
- Παραδοτέα διαχείρισης

³ www.accountancyeurope.eu

- Ωρες ελέγχου ανά περιοχές με σημαντικό κίνδυνο

Από την επισκόπηση της χρήσης των AQI στις χώρες που ήδη χρησιμοποιούνται προέκυψαν τα κάτωθι:

-Οι πρωτοβουλίες του AQI διαφέρουν σημαντικά σε διάφορες χώρες παγκοσμίως. Ορισμένοι φορείς έκδοσης πρότειναν μια πιο ευέλικτη προσέγγιση βασισμένη στις αρχές, ενώ άλλοι δημοσίευσαν έναν υποχρεωτικό κατάλογο κανόνων AQI με βάση κανόνες. Επιπλέον, ορισμένες πρωτοβουλίες παρέχουν ένα σύνολο έως 28 AQI, ενώ άλλοι προτείνουν λιγότερα από δέκα AQI.

-Συχνά, προτείνεται να δημοσιοποιηθούν οι πληροφορίες σχετικά με τα AQI εταιρικών επιπέδων, πράγμα που σημαίνει ότι όλοι οι βασικοί ενδιαφερόμενοι φορείς μπορούν να τις αξιολογήσουν. Ωστόσο, σε άλλες περιπτώσεις, οι πληροφορίες θεωρούνται ευαίσθητες, καθώς βασίζονται σε δείκτες στο συγκεκριμένο επίπεδο εμπιστοσύνης και επομένως θεωρούνται ιδιωτικές μόνο για χρήση από την επιτροπή ελέγχου.

-Οι εκδότες των πρωτοβουλιών των AQIs προτείνουν επίσης διαφορετικές προσεγγίσεις όσον αφορά τη διαμόρφωση των δεικτών. Ενώ ορισμένοι είναι σαφώς ποσοτικού χαρακτήρα και άλλοι είναι ποιοτικοί, υπάρχει και ένας συνδυασμός και των δύο τύπων πληροφοριών.

-Ο πιο δημοφιλής δείκτης ποιότητας ελέγχου είναι το ποσό των ωρών εκπαίδευσης που αναλαμβάνεται ανά άτομο, καθώς περιλαμβάνεται σε οκτώ από τις εν λόγω πρωτοβουλίες. Οι AQI, οι εσωτερικές επισκοπήσεις ποιότητας και οι εξωτερικές επιθεωρήσεις, εντοπίζονται σε έξι πρωτοβουλίες, ενώ ο αριθμός του ελεγκτικού προσωπικού ανά συνεργάτη του ελέγχου και τα έτη εμπειρίας βρίσκονται σε πέντε.

Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι αυτοί οι δείκτες είναι «καλύτεροι» από εκείνους που εμφανίζονται λιγότερο συχνά.

-Η Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) δημοσίευσε ένα πρακτικό σημείωμα σχετικά με τη γνωστοποίηση των συντελεστών ποιότητας ελέγχου ως συνέχεια της πρώτης προτεινόμενης σειράς AQI. Το Κέντρο Ελέγχου Ποιότητας

(CAQ) ολοκλήρωσε μια συνολική σειρά στρογγυλών τραπεζών με μέλη της επιτροπής ελέγχου και άλλα ενδιαφερόμενα μέρη σχετικά με ένα πιθανό σύνολο AQI και συνεχίζει να παρακολουθεί τις εξελίξεις στο θέμα. Το Κέντρο Ελέγχου Ποιότητας CAQ εξέδωσε μια έκθεση σχετικά με τις πληροφορίες που προέκυψαν από αυτές τις συζητήσεις. Παρόμοιες πρωτοβουλίες έχει αναπτύξει και η εποπτική αρχή της Αμερικής PCAOB αλλά και η εποπτική αρχή του Καναδά (CBAB).

Υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των AQI στις διάφορες πρωτοβουλίες, για παράδειγμα λόγω των διαφορών στη ρυθμιστική προσέγγιση, των επιχειρηματικών μοντέλων που λειτουργούν οι επιχειρήσεις και άλλων παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου.

Για συγκριτικούς σκοπούς, οι AQI που παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα εκφράζονται με γενικούς όρους. Ορισμένες από τις AQI που παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα εκφράζονται είτε από ποιοτικούς ή ποσοτικούς όρους, είτε και από τις δύο. Λόγω της μεγάλης ποικιλομορφίας των AQI και των διαφορών ως προς τη διατύπωση τους, μόνο οι δείκτες που εμφανίζονται τουλάχιστον τρεις φορές σε όλες τις πρωτοβουλίες που εντοπίστηκαν παρουσιάζονται στην επισκόπηση που παρουσιάζεται παρακάτω.

Overview of audit quality indicators throughout different initiatives										
Issuing body Indicator	NBA	FAOA	FRC UK	PCAOB	US CAQ	CPAB	CAANZ	ACRA	IOSCO	Total
1. Training hours per audit personnel	x		x	x	x*	x	x*	x	x*	8
2. 'Internal engagement quality views'	x	x	x	x	x			x		6
3. External inspections	x		x	x	x			x	x	6
4. Number of audit staff per audit partner		x		x		x	x*	x		5
5. Years of experience				x	x	x		x	x	5
6. Partner workload	x				x	x		x		5
7. Industry expertise of audit personnel				x	x	x		x	x	5
8. Staff workload				x	x	x			x	4
9. Investment in development of new audit r x			x	x			x			4
10. Staffturnover	x	x		x				x		4
11. Independence	x			x				x	x	4
12. Technicalresources support	x			x	x	x				4
13. Staffsatisfactionsurvey	x		x	x						3
14. Externalinvestigations			x	x						3
15. Toneatthetop				x	x				x	3

Τέλος τα οφέλη που προκύπτουν για τις επιτροπές ελέγχου για την χρήση των AQI συνοψίζονται κατωτέρω:

- Καλύτερη κατανόηση μεταξύ της διοίκησης, της επιτροπής ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με τους αντίστοιχους ρόλους τους στον έλεγχο και τις ευθύνες που σχετίζονται με την ποιότητα του ελέγχου και τις προσδοκίες τους από άλλους.
- Αποτελεσματικότερες και αποτελεσματικότερες αλληλεπιδράσεις μεταξύ της επιτροπής ελέγχου και του ελεγκτή, καθώς οι συζητήσεις εστιάζονται στους πιο σημαντικούς τομείς του ελέγχου.
- Βελτίωση της γνώσης και της εμπλοκής στη διαδικασία ελέγχου και της ποιότητας του ελέγχου από όλα τα μέλη της επιτροπής ελέγχου ως αποτέλεσμα της αυξημένης ενημέρωσης σχετικά με τους σημαντικότερους τομείς του ελέγχου.
- Βελτιωμένη διαχείριση του έργου κατά τον έλεγχο, συμπεριλαμβανομένου του συντονισμού και της συνεργασίας στην εκτέλεση του ελέγχου.
- Καλύτερη πληροφόρηση για τους σκοπούς της αξιολόγησης του ελεγκτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Το 2014, η Ευρωπαϊκή Ένωση μεταρρύθμισε το κανονιστικό πλαίσιο των υποχρεωτικών ελέγχων του 2004 με την οδηγία 2014/56 / ΕΚ και τον κανονισμό (Ε.Ε.) αριθ. 537/2014. Ο Κανονισμός 537/2014 εφαρμόζεται από τις 17 Ιουνίου 2016, ενώ, έως την ίδια ημερομηνία, τα κράτη μέλη έπρεπε να θεσπίσουν και να δημοσιεύουν τα μέτρα που απαιτούνται για τη συμμόρφωση προς την Οδηγία 2014/56/ΕΕ.

Στις 24 Ιανουαρίου του 2017 δημοσιεύτηκε και τέθηκε σε ισχύ ο Ν.4449/2017 «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις», σύμφωνα με την Οδηγία 2014/56/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 και του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμού 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014.

Ο Ν. 4449/2017 καταργεί μια σειρά άρθρων του Ν. 3693/2008 («Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις»). Μεταξύ των καταργούμενων διατάξεων εντάσσεται και το άρθρο. 37 του Ν. 3693/2008 («Επιτροπή Ελέγχου»).

Το νέο θεσμικό πλαίσιο της Επιτροπής Ελέγχου, την οποία πρέπει να διαθέτει κάθε «οντότητα δημοσίου συμφέροντος», προβλέπεται στο άρθρο 44 του Ν. 4449/2017, το οποίο ενσωματώνει το άρθρο 39 της Οδηγίας 2014/56/ΕΕ, καθώς και σε διατάξεις του Κανονισμού 537/2014.

Πριν όμως γίνει μία εκτενής παρουσίαση του θεσμικού πλαισίου που διέπει τις επιτροπές ελέγχου σε διεθνές, ευρωπαϊκό αλλά εθνικό επίπεδο, κρίνεται σκόπιμο να γίνει ένας εννοιολογικός προσδιορισμός της Επιτροπής Ελέγχου. Η έννοια της επιτροπής ελέγχου έχει αναλυθεί από πολλούς επιστήμονες σε διάφορες μελέτες. Από

τις αρχές του 21^{ου} αι., αλλά κυρίως τις τελευταίες δεκαετίες όπου τα εταιρικά σκάνδαλα έχουν δημιουργήσει ένα ασταθές οικονομικό περιβάλλον, έχουν εφαρμοστεί και κατοχυρωθεί νομικά, από τις περισσότερες χώρες, μεταξύ των άλλων και «Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης», οι οποίοι επιβάλλουν τον διορισμό επιτροπών ελέγχου στα Διοικητικά Συμβούλια (ΔΣ) των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με την Sarbanes-Oxley Act, η επιτροπή ελέγχου είναι ένα όργανο το οποίο συγκροτείται από το ΔΣ μιας οντότητας (κυρίως εταιρίας δημοσίου συμφέροντος), με σκοπό την επίβλεψη των διαδικασιών λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης καθώς και του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της.

3.2. ΑΜΕΡΙΚΑΝΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.2.1 Ο ΝΟΜΟΣ ΤΟΥ SARBANES-OXLEY (SOXACT.)

Ο νόμος Sarbanes-Oxley Act του 2002, γνωστός και ως Sarbanes-Oxley, Sarbox ή SOX, θεσπίστηκε στις 30 Ιουλίου 2002 και πήρε το όνομά του από τον γερουσιαστή των ΗΠΑ Paul Sarbanes και τον εκπρόσωπο των ΗΠΑ Michael Oxley.⁴ Ο νόμος αυτός αποτελεί τη σημαντικότερη αλλαγή στην νομοθεσία των ΗΠΑ περί τίτλων από τη δεκαετία του 1930. Ήρθε ως αντίδραση σε μια σειρά από μεγάλα εταιρικά και οικονομικά σκάνδαλα (Enron, Tyco International, Adelphia, Peregrine Systems και της World Com) που είχαν κλονίσει την εμπιστοσύνη του επενδυτικού κοινού. Έτσι, νομοθετικές διατάξεις σχετικές με ζητήματα εταιρικής διακυβέρνησης και ειδικότερα η εγκαθίδρυση επιτροπών ελέγχου από τις οικονομικές οντότητες δημοσίου συμφέροντος ήτανε κάποια από τα μέτρα που η κυβέρνηση των ΗΠΑ θέσπισε με απώτερο σκοπό την προάσπιση των περιουσιακών στοιχείων των οντοτήτων και ταυτόχρονα τη διασφάλιση των συμφερόντων των μετόχων-ιδιοκτητών τους⁵.

Ο νόμος άλλαξε τα ισχύοντα μέχρι το 2002 όσον αφορά το πληροφοριακό περιεχόμενο των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων και της χρηματοοικονομικής ενημέρωσης των επενδυτών. Έτσι λοιπόν στοχεύει στην εξάλειψη της ελλιπούς

⁴www.sec.gov

χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της χειραγώγησης των επενδυτών και παράλληλα ρυθμίζει τα προβλήματα εταιρικής διακυβέρνησης. Επιπλέον επιβάλλει σημαντικά βαρύτερες ποινές για μέλη Δ.Σ., για στελέχη, για ορκωτούς, για δικηγόρους στην περίπτωση μη συμμόρφωσης με την κείμενη νομοθεσία.

Αποτελείται από 11 ενότητες, οι οποίες με τη σειρά τους κατηγοριοποιούνται σε υπο-ενότητες, καθεμία από τις οποίες περιέχει τροποποιητικές ή συμπληρωματικές διατάξεις προηγούμενων νόμων ή νέες διατάξεις που άπτονται ζητημάτων συμμόρφωσης ή εφαρμογής κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης.⁶ Τα βασικά σημεία στα οποία επικεντρώνεται ο νόμος είναι κυρίως ζητήματα εταιρικής διακυβέρνησης και πληροφόρησης, περιλαμβάνοντας ρυθμίσεις για τις επιτροπές ελέγχου (ανεξαρτησία των μελών, διορισμός ελεγκτή, απολαβές, επίβλεψη ελέγχου, επικοινωνία με τη Διοίκηση).

3.2.2 PCAOB (PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD)

Ο SOX προέβλεψε και τη δημιουργία του PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) ή «Συμβούλιο Λογιστικής Εποπτείας Εταιριών Δημοσίου Συμφέροντος». Το PCAOB είναι ανεξάρτητο θεσμικό όργανο, μη κερδοσκοπικός οργανισμός του οποίου η αποστολή είναι η εποπτεία των ορκωτών ελεγκτών των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος με κύριο στόχο την προστασία του επενδυτικού κοινού και του δημοσίου συμφέροντος προωθώντας ακριβής, ανεξάρτητες και με πληροφοριακό περιεχόμενο εκθέσεις ελέγχου. Έχοντας σαν γνώμονα αυτή την αποστολή το PCAOB έχει δεσμευτεί για μία εποικοδομητική εμπλοκή και ανταλλαγή πληροφοριών με τις επιτροπές ελέγχου σε τομείς κοινού ενδιαφέροντος, συμπεριλαμβανομένης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και της ποιότητας του ελέγχου.

7

⁶Sarbanes-Oxley Act of 2002

⁷Pcaobus.org

3.3 ΤΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

3.3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην Ελλάδα, το πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης έχει αναπτυχθεί μέσω της υιοθέτησης υποχρεωτικών κανόνων (αποτέλεσμα κυρίως ενσωμάτωσης οδηγιών), όπως ο Νόμος 3016/2002 περί εταιρικής διακυβέρνησης, επιβάλλοντας τη συμμετοχή μη εκτελεστικών και ανεξάρτητων μη εκτελεστικών μελών στα Δ.Σ. των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων, τη θέσπιση και τη λειτουργία μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου και την υιοθέτηση Εσωτερικού Κανονισμού Λειτουργίας, καθώς και τις διατάξεις της υπ' αριθ. 5/204/14.11.2000 απόφασης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς για τους «Κανόνες συμπεριφοράς των εταιρειών που έχουν εισαγάγει τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο Αξιών και των συνδεδεμένων με αυτές προσώπων».

Επιπλέον, μια σειρά νομοθετημάτων ενσωμάτωσαν στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο τις ευρωπαϊκές οδηγίες εταιρικού δικαίου καθώς και σχετικούς Κανονισμούς, δημιουργώντας το πλαίσιο των κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης, όπως :

- ο Νόμος 3693/2008 «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/EK περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις» (Αντικαταστάθηκε από τον Νόμο 4449/2017),
- ο Νόμος 3884/2010 «Ενσωμάτωση στο ελληνικό δίκαιο της Οδηγίας 2007/36/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 11ης Ιουλίου 2007, σχετικά με την άσκηση ορισμένων δικαιωμάτων από μετόχους εισηγμένων εταιρειών – Τροποποίηση και προσαρμογή του κωδικοποιημένου νόμου 2190/1920 Περί ανωνύμων εταιρειών και του ν. 2396/1996»,
- ο Νόμος 3873/2010 «Ενσωμάτωση στην ελληνική έννομη τάξη της Οδηγίας 2006/46/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς εταιρειών ορισμένων

μορφών και της οδηγίας 2007/63/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την απαίτηση για τη σύνταξη έκθεσης από ανεξάρτητο εμπειρογνώμονα σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης ανωνύμων εταιρειών»,

- ο Νόμος 4403/2016 «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις των άρθρων 19, 20, 29, 30, 33, 35, 40 έως 46 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ σχετικά με “τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου” (Ε.Ε. L 189 της 29ης Ιουνίου 2013) και στις διατάξεις της Οδηγίας 2014/95/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (Ε.Ε. L 330/1 της 15ης Νοεμβρίου 2014) “για την τροποποίηση της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ όσον αφορά τη δημοσιοποίηση μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών και πληροφοριών για την πολυμορφία από ορισμένες μεγάλες επιχειρήσεις και ομίλους” και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού» και τέλος,
- ο Νόμος 4449/2017 «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις».
- Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 σχετικά με ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος και την κατάργηση της απόφασης 2005/909/ΕΚ της Επιτροπής.

3.3.2 ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.4449/2017 ως « Οντοότητες Δημοσίου Συμφέροντος» ορίζονται οι :

α) οντότητες που διέπονται από το ελληνικό δίκαιο ή το δίκαιο άλλου κράτους - μέλους, των οποίων οι μεταβιβάσιμοι τίτλοι είναι εισηγμένοι προς διαπραγμάτευση

σε οργανωμένη αγορά στην Ελλάδα κατά την έννοια της περίπτωσης 10 του άρθρου 2 του ν. 3606/2007 (Α'195) ή σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους - μέλους κατά το σημείο 14 της παρ. 1 του άρθρου 4 της Οδηγίας 2004/39/ΕΚ,

β) πιστωτικά ιδρύματα όπως ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4261/2014 πλην όσων αναφέρονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 του εν λόγω νόμου.

γ) ασφαλιστικές επιχειρήσεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016 (Α' 13), με έδρα στην Ελλάδα εξαιρουμένων των αλληλασφαλιστικών συνεταιρισμών του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 7 του ν. 4364/2016, αντασφαλιστικές επιχειρήσεις με έδρα στην Ελλάδα της παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016, υποκαταστήματα ασφαλιστικών επιχειρήσεων τρίτης χώρας της παρ. 3 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016 στην Ελλάδα και υποκαταστήματα αντασφαλιστικών επιχειρήσεων τρίτης χώρας της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016 στην Ελλάδα.

δ) οντότητες που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ως οντότητες δημοσίου συμφέροντος σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 44 του παρόντος νόμου.

Είναι σημαντικό επίσης να αναφερθεί ότι για πρώτη φορά δόθηκε η δυνατότητα σε κάθε κράτος μέλος να επεκτείνει τον ορισμό των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος και σε άλλη κατηγορία οντοτήτων εκτός των ανωτέρω. Στην Ελλάδα δεν έγινε σχετική επέκταση και σε άλλες κατηγορίες οντοτήτων, υπάρχει όμως η σχετική δυνατότητα όπως ορίζεται στο άρθρο 44 του ν.4449/2017 με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

3.3.3 ΣΥΣΤΑΣΗ, ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΣΤΕΛΕΧΩΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν. 4449/2017, κάθε οντότητα δημοσίου συμφέροντος διαθέτει επιτροπή ελέγχου η οποία αποτελείται από τρία τουλάχιστον μέλη. Η επιτροπή ελέγχου αποτελεί είτε ανεξάρτητη επιτροπή είτε επιτροπή του Διοικητικού Συμβουλίου της ελεγχόμενης οντότητας. Αποτελείται από μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου και μέλη που εκλέγονται από τη

γενική συνέλευση των μετόχων της ελεγχόμενης οντότητας ή, στην περίπτωση οντοτήτων χωρίς μετόχους, από ισοδύναμο όργανο.

Τα μέλη της επιτροπής ελέγχου στο σύνολό τους διαθέτουν επαρκή γνώση στον τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται η ελεγχόμενη οντότητα. Επίσης, είναι στην πλειονότητά τους ανεξάρτητα από την ελεγχόμενη οντότητα, κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 3016/2002.

Ο Πρόεδρος της επιτροπής ελέγχου ορίζεται από τα μέλη της ή εκλέγεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της ελεγχόμενης οντότητας και είναι ανεξάρτητος από την ελεγχόμενη οντότητα. Τουλάχιστον ένα μέλος της επιτροπής ελέγχου είναι ορκωτός ελεγκτής λογιστής σε αναστολή ή συνταξιούχος ή διαθέτει επαρκή γνώση στην ελεγκτική και λογιστική.

Αξίζει ωστόσο να σημειωθεί ότι ούτε στην Ευρωπαϊκή Νομοθεσία αλλά ούτε και στην Ελληνική δεν ορίζεται η επάρκεια του μέλους στην λογιστική ή στην ελεγκτική.

Είναι επίσης σημαντικό να αναφερθεί ότι υπάρχουν κάποιες εξαιρέσεις στις οντότητες δημόσιου συμφέροντος, οι οποίες κατά παρέκκλιση δεν διαθέτουν επιτροπές ελέγχου. Αυτές είναι :

α) οποιαδήποτε οντότητα δημόσιου συμφέροντος αποτελεί θυγατρική κατά την έννοια του ν. 4308/2014 εφόσον η εν λόγω οντότητα πληροί τις απαιτήσεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου καθώς και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 και της παρ. 5 του άρθρου 16 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 σε επίπεδο ομίλου με εξαίρεση τις θυγατρικές που εμπίπτουν στην περίπτωση α' της παραγράφου 12 του άρθρου 2 και τις θυγατρικές οντοτήτων που εμπίπτουν στις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 12 του άρθρου 2,

β) οποιαδήποτε οντότητα δημόσιου συμφέροντος που είναι ΟΣΕΚΑ, όπως ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 4099/2012 (Α'250) ή οργανισμός εναλλακτικών επενδύσεων ΟΕΕ όπως ορίζεται στο άρθρο 4 του ν. 4209/2013 (Α' 253),

γ) οποιαδήποτε οντότητα δημόσιου συμφέροντος που δραστηριοποιείται αποκλειστικά στην έκδοση τίτλων προερχόμενων από τιτλοποίηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 περίπτωση 5 του Κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 809/2004 της Επιτροπής. Οι οντότητες δημόσιου συμφέροντος που αναφέρονται στην περίπτωση γ' επεξηγούν

δημοσίως τους λόγους για τους οποίους θεωρούν ότι δεν είναι σκόπιμο γι' αυτές να διαθέτουν επιτροπή ελέγχου ή διοικητικό όργανο επιφορτισμένο με την άσκηση των καθηκόντων επιτροπής ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι πριν τεθεί σε λειτουργία ο ν.4449/2017, ο οποίος ενσωμάτωσε την Οδηγία ΕΕ 56/2014, ίσχυε ο Ν. 3693/2008 όπου στο άρθρο 37 παρ. 1 καθορίστηκε η σύσταση και η δομή της Επιτροπής Ελέγχου.

Σύμφωνα με τον προηγούμενο νόμο η Επιτροπή Ελέγχου αποτελούνταν από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος του οργάνου διοίκησης της.

3.3.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η Επιτροπή Ελέγχου θα πρέπει:

- ✓ Να έχει καταρτίσει κανονισμό λειτουργίας που να περιλαμβάνει τις διαδικασίες αναφορικά με τη σύνθεση, τις συνεδριάσεις της, το ρόλο, τις αρμοδιότητες της, τον τρόπο αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της, τις αμοιβές και λοιπά.
- ✓ Να έχει άμεση πρόσβαση στο αρμόδιο για τα καθήκοντά της προσωπικό και στελέχη της επιχείρησης.
- ✓ Να έχει άμεση πρόσβαση και επικοινωνία με τους εξωτερικούς ελεγκτές.
- ✓ Να έχει την αρμοδιότητα να καλεί προς ακρόαση τα διευθυντικά στελέχη και το προσωπικό της επιχείρησης που σχετίζεται με τους ελέγχους της καθώς και τους εξωτερικούς ελεγκτές της επιχείρησης.
- ✓ Να έχει πρόσβαση στα στοιχεία που της είναι απαραίτητα για την άσκηση των καθηκόντων της.

3.3.5 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ, ΕΥΘΥΝΕΣ ΚΑΙ ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Η πρόσφατη νομοθεσία της ΕΕ για τον έλεγχο ενισχύει τον ρόλο της Επιτροπής Ελέγχου διευρύνοντας τις ευθύνες της για την διασφάλιση της ποιότητας του ελέγχου.

Αυτές οι νέες απαιτήσεις ελέγχου, αναθέτουν συγκεκριμένα καθήκοντα στις Επιτροπές Ελέγχου, όπως είναι ο άμεσος ρόλος στον διορισμό του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας, η εποπτεία του υποχρεωτικού ελέγχου και η παρακολούθηση της απόδοσης και της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή.

Οι κύριες αρμοδιότητες της Επιτροπής Ελέγχου μεταξύ των άλλων είναι να :

α) ενημερώνει το Διοικητικό Συμβούλιο της ελεγχόμενης οντότητας για το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου και επεξηγεί πώς συνέβαλε ο υποχρεωτικός έλεγχος στην ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ποιος ήταν ο ρόλος της επιτροπής ελέγχου στην εν λόγω διαδικασία,

β) παρακολουθεί τη διαδικασία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και υποβάλλει συστάσεις ή προτάσεις για την εξασφάλιση της ακεραιότητάς της,

γ) παρακολουθεί την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, διασφάλισης της ποιότητας και διαχείρισης κινδύνων της επιχείρησης και, κατά περίπτωση, του τμήματος εσωτερικού ελέγχου της, όσον αφορά τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της ελεγχόμενης οντότητας, χωρίς να παραβιάζει την ανεξαρτησία της οντότητας αυτής,

δ) παρακολουθεί τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ετήσιων και ιδίως την απόδοσή του, λαμβάνοντας υπόψη οποιαδήποτε πορίσματα και συμπεράσματα της αρμόδιας αρχής σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 26 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014. Σημειώνεται εδώ ότι η ΕΛΤΕ δύναται να επικοινωνεί τα αποτελέσματα των ποιοτικών ελέγχων που διενεργεί στα μέλη των επιτροπών ελέγχου, είτε υπάρχουν ευρήματα από τον ποιοτικό

έλεγχο είτε δεν υπάρχουν καθώς και να επικοινωνεί με τις επιτροπές ελέγχου για θέματα κοινού ενδιαφέροντος.

ε) επισκοπεί και παρακολουθεί την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή των ελεγκτικών εταιρειών σύμφωνα με τα άρθρα 21, 22, 23, 26 και 27, καθώς και το άρθρο 6 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 και ιδίως την καταλληλότητα της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών στην ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014,

στ) είναι υπεύθυνη για τη διαδικασία επιλογής ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή ελεγκτικών εταιρειών και προτείνει τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή τις ελεγκτικές εταιρείες που θα διοριστούν σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014, εκτός εάν εφαρμόζεται η παρ. 8 του άρθρου 16 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014. (άρθρο 44 του ν.4449/2017)

Επιπλέον σημαντικό ρόλο και ευθύνη έχει η επιτροπή ελέγχου στον διορισμό των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, όπως προαναφέρθηκε. Αναλυτικότερα σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κανονισμού ΕΕ537/2014, η επιτροπή ελέγχου υποβάλλει σύσταση στο διοικητικό ή εποπτικό όργανο της ελεγχόμενης οντότητας για τον διορισμό ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή ελεγκτικών εταιρειών.

Εκτός εάν αφορά την ανανέωση διορισμού για ελεγκτική εργασία σύμφωνα με το άρθρο 17 παράγραφοι 1 και 2 του Κανονισμού ΕΕ537/2014, η σύσταση της Επιτροπής Ελέγχου είναι αιτιολογημένη και περιέχει τουλάχιστον δύο εναλλακτικές επιλογές για τον διορισμό για ελεγκτική εργασία και η επιτροπή ελέγχου εκφράζει δεόντως αιτιολογημένη προτίμηση για μία εξ αυτών. Στη σύστασή της, η επιτροπή ελέγχου δηλώνει ότι η σύστασή της δεν επηρεάζεται από τρίτους και ότι δεν της έχει επιβληθεί καμία ρήτρα του είδους που αναφέρεται στην παράγραφο 6. 3 του άρθρου 16 του Κανονισμού 537/2014.

Η σύσταση της επιτροπής ελέγχου που αναφέρεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Κανονισμού 537/2014 καταρτίζεται ακολουθώντας διαδικασία επιλογής που οργανώνει η ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η ελεγχόμενη οντότητα έχει την ελευθερία να καλέσει οποιουσδήποτε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες να υποβάλουν προτάσεις για την παροχή της υπηρεσίας υποχρεωτικού ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι γίνεται σεβαστό το άρθρο 17 παράγραφος 3 του Κανονισμού 537/2014 και ότι η οργάνωση της διαδικασίας υποβολής προσφορών δεν εμποδίζει με κανέναν τρόπο τη συμμετοχή στη διαδικασία επιλογής γραφείων που έχουν εισπράξει κάτω του 15 % των συνολικών αμοιβών ελέγχου από οντότητες δημόσιου συμφέροντος στο οικείο κράτος μέλος κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος·

β) η ελεγχόμενη οντότητα καταρτίζει συγγραφή υποχρεώσεων την οποία υποβάλλει στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή στις ελεγκτικές εταιρείες όπου απευθύνει την πρόσκληση. Η εν λόγω συγγραφή υποχρεώσεων τούς επιτρέπει να κατανοήσουν την επιχείρηση της ελεγχόμενης οντότητας και το είδος του υποχρεωτικού ελέγχου που πρόκειται να διενεργήσουν. Η συγγραφή υποχρεώσεων περιέχει διαφανή κριτήρια επιλογής χωρίς διακρίσεις τα οποία χρησιμοποιούνται από την ελεγχόμενη οντότητα για την αξιολόγηση των προτάσεων που υποβάλλουν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες·

γ) η ελεγχόμενη οντότητα έχει την ελευθερία να καθορίσει τη διαδικασία επιλογής και μπορεί να διενεργήσει απευθείας διαπραγματεύσεις με τους ενδιαφερόμενους υποψηφίους κατά τη διάρκεια της διαδικασίας·

δ) στην περίπτωση που, σύμφωνα με το ενωσιακό ή το εθνικό δίκαιο, οι αρμόδιες αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 20 του Κανονισμού 534/2014 απαιτούν τη συμμόρφωση των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή ελεγκτικών εταιρειών με ορισμένα ποιοτικά πρότυπα (στην Ελλάδα με τον ν.4449/2017 ορίστηκε η ΕΛΤΕ ως η μόνη αρμόδια αρχή), τα πρότυπα αυτά περιλαμβάνονται στη συγγραφή υποχρεώσεων·

ε) η ελεγχόμενη οντότητα αξιολογεί τις προτάσεις των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή των ελεγκτικών εταιρειών σύμφωνα με τα κριτήρια επιλογής που έχουν προκαθοριστεί στη συγγραφή υποχρεώσεων. Η ελεγχόμενη οντότητα καταρτίζει έκθεση επί των συμπερασμάτων της διαδικασίας επιλογής, η οποία επικυρώνεται από την επιτροπή ελέγχου. Η ελεγχόμενη οντότητα και η επιτροπή ελέγχου λαμβάνουν υπόψη τυχόν ευρήματα ή συμπεράσματα οποιασδήποτε έκθεσης επιθεώρησης για τον υποψήφιο

ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή την ελεγκτική εταιρεία που αναφέρεται στο άρθρο 26 παράγραφος 8 του Κανονισμού 537/2014 και δημοσιεύεται από την αρμόδια αρχή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κανονισμού 537/2014.

στ) εφόσον της ζητηθεί, η ελεγχόμενη οντότητα είναι σε θέση να αποδείξει στην αναφερόμενη στην αρμόδια αρχή ότι η διαδικασία επιλογής διενεργήθηκε κατά δίκαιο τρόπο.

Η επιτροπή ελέγχου είναι υπεύθυνη για τη διαδικασία επιλογής ελεγκτή. Για τους σκοπούς της ανωτέρω διαδικασίας :

α) η αρμόδια αρχή που αναφέρεται στο άρθρο 20 παράγραφος 1 του Κανονισμού 537/2014 δημοσιεύει κατάλογο των οικείων ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών τον οποίο ενημερώνει ετησίως. Η αρμόδια αρχή χρησιμοποιεί τις πληροφορίες που παρέχουν ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες για να κάνει τους σχετικούς υπολογισμούς.

Η πρόταση προς τη γενική συνέλευση των μετόχων ή τα μέλη της ελεγχόμενης οντότητας για τον διορισμό ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή ελεγκτικών εταιρειών περιλαμβάνει τη σύσταση και προτίμηση που αναφέρεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Κανονισμού 537/2014 και την οποία εκφράζει η επιτροπή ελέγχου ή το όργανο που εκτελεί ισοδύναμα καθήκοντα. Εάν η πρόταση διαφέρει από την προτίμηση της επιτροπής ελέγχου, στην πρόταση αιτιολογούνται οι λόγοι για τους οποίους δεν ακολουθήθηκε η σύσταση της επιτροπής ελέγχου. Ωστόσο, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή οι ελεγκτικές εταιρείες που προτείνονται από το διοικητικό ή εποπτικό όργανο πρέπει να έχουν συμμετάσχει στη διαδικασία επιλογής που περιγράφεται ανωτέρω.

Οποιαδήποτε συμβατική ρήτρα συνάπτεται μεταξύ οντότητας δημόσιου συμφέροντος και τρίτου μέρους η οποία περιορίζει τις δυνατότητες επιλογής από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή τα μέλη της οντότητας αυτής, όπως αναφέρεται στο άρθρο 37 της οδηγίας 2006/43/EK, σε ορισμένες κατηγορίες ή καταλόγους ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή ελεγκτικών εταιρειών, όσον αφορά τον διορισμό συγκεκριμένου ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικής εταιρείας, για τη διενέργεια του υποχρεωτικού

ελέγχου της εν λόγω οντότητας κηρύσσεται άκυρη. Η οντότητα δημόσιου συμφέροντος ενημερώνει απευθείας και χωρίς καθυστέρηση τις αρμόδιες αρχές που αναφέρονται στο άρθρο 20 του Κανονισμού 537/2014 για οποιαδήποτε απόπειρα τρίτου να επιβάλει τέτοιου είδους συμβατική ρήτρα ή να επηρεάσει με άλλον τρόπο αντικανονικά την απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή των μελών σχετικά με την επιλογή ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικής εταιρείας.

Στην Ελλάδα ωστόσο, δεν έγινε χρήση της επιλογής που έδιδε ο Κανονισμός 537/2014 αναφορικά με τον διορισμό ελάχιστου αριθμού ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή ελεγκτικών εταιρειών από οντότητες δημόσιου συμφέροντος .

3.3.6. ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (FEE CAP)

Το ύψος της αμοιβής που λαμβάνει ένας ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή μία ελεγκτική εταιρεία από μια ελεγχόμενη οντότητα και η διάρθρωση των αμοιβών μπορούν να αποτελούν απειλή για την ανεξαρτησία του και για το λόγο αυτό έχουν τεθεί αυστηροί περιορισμοί.

Όταν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία παρέχει στην ελεγχόμενη οντότητα, τη μητρική της επιχείρηση ή τις ελεγχόμενες από αυτήν επιχειρήσεις, επί περίοδο τριών ή περισσότερων συνεχών ετών, μη ελεγκτικές υπηρεσίες άλλες από τις αναφερόμενες στο άρθρο 5 παράγραφος 1 του κανονισμού 537/2014, οι συνολικές αμοιβές για τις υπηρεσίες αυτές δεν υπερβαίνουν το 70 % του μέσου όρου των αμοιβών που καταβλήθηκαν τα τελευταία τρία συνεχή οικονομικά έτη για τον έλεγχο ή τους ελέγχους της ελεγχόμενης οντότητας και, κατά περίπτωση, της μητρικής της επιχείρησης, των ελεγχόμενων από αυτήν επιχειρήσεων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του εν λόγω ομίλου επιχειρήσεων.

Για τους σκοπούς των ορίων που προσδιορίζονται στο ανωτέρω εδάφιο, εξαιρούνται οι διαφορετικές από τις αναφερόμενες στο άρθρο 5 παράγραφος 1 μη ελεγκτικές υπηρεσίες που απαιτούνται δυνάμει της ενωσιακής ή της εθνικής νομοθεσίας.

Όταν το σύνολο των αμοιβών που καταβάλλονται από μια οντότητα δημόσιου συμφέροντος για καθένα από τα τελευταία τρία συνεχόμενα οικονομικά έτη ανέρχεται σε ποσοστό άνω του 15 % του συνόλου των αμοιβών που λαμβάνονται από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή την ελεγκτική εταιρεία ή, ανάλογα με την περίπτωση, από τον ελεγκτή του ομίλου που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο, για καθένα από τα εν λόγω οικονομικά έτη, ο εν λόγω ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή ελεγκτική εταιρεία ή, ενδεχομένως, ελεγκτής του ομίλου γνωστοποιεί το γεγονός αυτό στην επιτροπή ελέγχου και πραγματοποιεί συζητήσεις με την επιτροπή ελέγχου σχετικά με τους κινδύνους για την ανεξαρτησία τους και τις διασφαλίσεις που εφαρμόζονται για τον περιορισμό αυτών των κινδύνων. Η επιτροπή ελέγχου μελετά το ενδεχόμενο υποβολής της ελεγκτικής εργασίας σε ανασκόπηση επί της ποιότητας της εργασίας από άλλο νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο πριν από την έκδοση της έκθεσης ελέγχου. Όταν οι αμοιβές που καταβάλλονται από μια τέτοια οντότητα δημόσιου συμφέροντος εξακολουθούν να υπερβαίνουν το 15 % του συνόλου των αμοιβών που λαμβάνονται από έναν τέτοιο νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο ή, ενδεχομένως, από έναν ελεγκτή του ομίλου που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο, η επιτροπή ελέγχου αποφασίζει με βάση αντικειμενική αιτιολόγηση κατά πόσο ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία ή ο ελεγκτής του ομίλου της εν λόγω οντότητας ή του ομίλου οντοτήτων μπορεί να εξακολουθήσει να διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο για πρόσθετο διάστημα που οπωσδήποτε δεν είναι μεγαλύτερο των δύο ετών. (άρθρο 4 του Κανονισμού 537/2014).

Στο ανωτέρω πλαίσιο η ΕΛΤΕ εξέδωσε «Οδηγία αναφορικά με την παρακολούθηση του ανώτατου ορίου των αμοιβών (CAP) των μη ελεγκτικών υπηρεσιών» με την μορφή ερωτήσεων- απαντήσεων⁸.

3.3.7 ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Η παροχή ορισμένων υπηρεσιών πέραν του υποχρεωτικού ελέγχου (μη ελεγκτικές υπηρεσίες) σε ελεγχόμενες οντότητες από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, ελεγκτικές εταιρείες ή μέλη των δικτύων τους μπορεί να θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία τους

⁸Ανακοίνωση ΕΛΤΕ025/2018

και για το λόγο αυτό με τον σχετικό Κανονισμό απαγορεύτηκαν σε επίπεδο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα κατωτέρω:

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο οντότητας δημόσιου συμφέροντος ή οποιοδήποτε μέλος του δικτύου στο οποίο ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία δεν δύναται να παρέχει άμεσα ή έμμεσα στην ελεγχόμενη οντότητα, στην οικεία μητρική επιχείρηση ή στις ελεγχόμενες από την ελεγχόμενη οντότητα επιχειρήσεις της εντός της Ένωσης απαγορευμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες κατά:

α) το διάστημα από την έναρξη της περιόδου που ελέγχεται έως την έκδοση της έκθεσης ελέγχου και

β) το αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος από την περίοδο που αναφέρεται στο στοιχείο α) σε σχέση με τις υπηρεσίες που απαριθμούνται στο δεύτερο εδάφιο στοιχείο ζ).

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως απαγορευμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες νοούνται:

α) οι φορολογικές υπηρεσίες που σχετίζονται με τα ακόλουθα:

i) κατάρτιση φορολογικών δηλώσεων,

ii) φόρος μισθοδοσίας,

iii) τελωνειακοί δασμοί,

iv) εντοπισμός των κρατικών ενισχύσεων και των φορολογικών κινήτρων, εκτός εάν απαιτείται εκ του νόμου η παροχή υποστήριξης από τον νόμιμο ελεγκτή ή η ελεγκτική εταιρεία σε σχέση με αυτές τις υπηρεσίες,

v) υποστήριξη όσον αφορά τις φορολογικές επιθεωρήσεις από τις φορολογικές αρχές, εκτός εάν η υποστήριξη από τον νόμιμο ελεγκτή ή η ελεγκτική εταιρεία σε σχέση με αυτές τις επιθεωρήσεις προβλέπεται από τον νόμο,

vi) υπολογισμός άμεσων και έμμεσων φόρων, καθώς και αναβαλλόμενης φορολογίας,

vii) παροχή φορολογικών συμβουλών·

β) υπηρεσίες που περιλαμβάνουν την οποιαδήποτε συμμετοχή στη διαδικασία διαχείρισης ή λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας·

γ) τήρηση βιβλίων και κατάρτιση λογιστικών αρχείων και οικονομικών καταστάσεων·

δ) υπηρεσίες μισθοδοσίας·

ε) σχεδιασμός και υλοποίηση διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου ή διαχείρισης κινδύνου σε σχέση με την κατάρτιση και/ή τον έλεγχο των οικονομικών πληροφοριών ή σχεδιασμός και υλοποίηση τεχνολογικών συστημάτων χρηματοοικονομικών πληροφοριών·

στ) υπηρεσίες αποτίμησης, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών αναλογιστικών αποτιμήσεων ή υποστήριξης σε περίπτωση αντιδικίας·

ζ) νομικές υπηρεσίες, σε σχέση με: i) την παροχή νομικών συμβουλών γενικού χαρακτήρα, ii) τη διαπραγμάτευση εκ μέρους της ελεγχόμενης οντότητας, και iii) την ανάληψη καθηκόντων συνηγόρου για την επίλυση διαφορών·

η) υπηρεσίες που σχετίζονται με τη λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας·

θ) υπηρεσίες που συνδέονται με τη χρηματοδότηση, την κεφαλαιακή δομή και κατανομή, καθώς και την επενδυτική στρατηγική της ελεγχόμενης οντότητας, εκτός της παροχής υπηρεσιών διασφάλισης σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις, όπως η έκδοση επιστολών στήριξης σε σχέση με ενημερωτικά δελτία που εκδίδονται από την ελεγχόμενη οντότητα·

ι) προώθηση, διαπραγμάτευση ή αναδοχή μετοχών της ελεγχόμενης οντότητας·

ια) υπηρεσίες ανθρώπινου δυναμικού, σε σχέση με: i) τα διοικητικά καθήκοντα με σημαντική επιρροή στην κατάρτιση των λογιστικών αρχείων ή των οικονομικών καταστάσεων που αποτελούν αντικείμενο του υποχρεωτικού ελέγχου, όταν στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται τα ακόλουθα: — αναζήτηση υποψηφίων για τέτοια θέση ή — πραγματοποίηση ελέγχων συστάσεων για υποψηφίους τέτοιων θέσεων, ii) τη διάρθρωση του οργανωτικού σχεδιασμού και iii) τον έλεγχο του κόστους.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η χώρα μας δεν έκανε χρήση της επιλογής ώστε να επιτρέπεται κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις η εξαίρεση στην παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών που αναφέρονται στο στοιχείο α) σημείο i), στο στοιχείο α) σημεία iv) έως vii) και στο στοιχείο στ).

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία που διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος και, σε περίπτωση που ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία ανήκουν σε δίκτυο, κάθε μέλος αυτού του δικτύου μπορεί να παράσχει στην ελεγχόμενη οντότητα, στην οικεία μητρική επιχείρηση ή στις ελεγχόμενες από εκείνη επιχειρήσεις μη ελεγκτικές υπηρεσίες διαφορετικές από τις απαγορευμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 5 του Κανονισμού 537/2014, υπό την προϋπόθεση ότι η επιτροπή ελέγχου έχει δώσει τη συγκατάθεσή της αφού προηγουμένως έχει εκτιμήσει δεόντως τις απειλές για την ανεξαρτησία και τις διασφαλίσεις που εφαρμόστηκαν σύμφωνα με το άρθρο 22β της οδηγίας 2006/43/EK.

Η επιτροπή ελέγχου εκδίδει, κατά περίπτωση, κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

Όταν ένα μέλος δικτύου στο οποίο ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία που διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο μιας οντότητας δημόσιου συμφέροντος παρέχει οποιαδήποτε από τις αναγραφόμενες στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 5 του Κανονισμού 537/2014 μη ελεγκτικές υπηρεσίες σε μια επιχείρηση συσταθείσα σε τρίτη χώρα που ελέγχεται από την ελεγχόμενη οντότητα δημόσιου συμφέροντος, ο ενδιαφερόμενος ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία οφείλει να εκτιμήσει εάν η ανεξαρτησία του μπορεί να υπονομευθεί από την εν λόγω παροχή υπηρεσιών από το μέλος του δικτύου. Εάν θίγεται η ανεξαρτησία του, ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρεία εφαρμόζει διασφαλίσεις, ανάλογα με την περίπτωση, ώστε να περιορίσει τις απειλές που δημιουργούνται από την εν λόγω παροχή υπηρεσιών σε τρίτη χώρα. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία μπορεί να συνεχίσει να διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο της οντότητας δημόσιου συμφέροντος μόνο εάν μπορεί να αιτιολογήσει, σύμφωνα με το άρθρο 6 του παρόντος κανονισμού και το άρθρο 22β της οδηγίας 2006/43/EK, ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών δεν επηρεάζει την επαγγελματική κρίση του και την έκθεση ελέγχου.

3.3.8 ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΕΙΛΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ

Προτού αποδεχθεί ή συνεχίσει μια εργασία υποχρεωτικού ελέγχου μιας οντότητας δημόσιου συμφέροντος, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία αξιολογεί και τεκμηριώνει, επιπλέον των διατάξεων του άρθρου 22β της οδηγίας 2006/43/ΕΚ, τα εξής:

α) εάν συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις των άρθρων 4 και 5 του παρόντος κανονισμού·

β) εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 17 του παρόντος κανονισμού·

γ) με την επιφύλαξη της οδηγίας 2005/60/ΕΚ, την ακεραιότητα των μελών του εποπτικού, του διοικητικού και του διαχειριστικού φορέα της οντότητας δημόσιου συμφέροντος.

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία:

α) επιβεβαιώνει σε ετήσια βάση εγγράφως στην επιτροπή ελέγχου ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, η ελεγκτική εταιρεία και οι εταίροι, τα ανώτερα διοικητικά στελέχη και τα διευθυντικά στελέχη που διενεργούν τον υποχρεωτικό έλεγχο είναι ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη οντότητα·

β) συζητά με την επιτροπή ελέγχου τους κινδύνους για την ανεξαρτησία του και τις διασφαλίσεις που εφαρμόζει για τον περιορισμό των εν λόγω κινδύνων.

3.3.9 ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος υποβάλλουν συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας το αργότερο την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης ελέγχου που αναφέρεται στο άρθρο 10. Τα κράτη μέλη μπορούν επιπροσθέτως να απαιτούν την υποβολή της εν λόγω συμπληρωματικής έκθεσης στο διοικητικό ή το εποπτικό όργανο της ελεγχόμενης οντότητας, ωστόσο στην Ελλάδα δεν έγινε χρήση της εν λόγω διάταξης. Εάν η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει επιτροπή ελέγχου, η συμπληρωματική έκθεση υποβάλλεται προς το όργανο που επιτελεί ισοδύναμα καθήκοντα εντός της ελεγχόμενης οντότητας. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στην επιτροπή ελέγχου να γνωστοποιεί την εν λόγω συμπληρωματική έκθεση σε τρίτα μέρη που προβλέπονται στο εθνικό τους δίκαιο. Σημειώνεται ότι στην Ελλάδα δεν έγινε και σε αυτήν την περίπτωση χρήση της εν λόγω επιλογής.

Η συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου καταρτίζεται γραπτώς. Εξηγεί τα αποτελέσματα του υποχρεωτικού ελέγχου που διενεργήθηκε και πληροί τουλάχιστον τις ακόλουθες απαιτήσεις:

α) περιλαμβάνει την αναφερόμενη στο άρθρο 6 παράγραφος 2 στοιχείο α) δήλωση ανεξαρτησίας του Κανονισμού 537/2014.

β) εφόσον ο υποχρεωτικός έλεγχος έχει διενεργηθεί από ελεγκτική εταιρεία, η έκθεση προσδιορίζει κάθε κύριο ελεγκτικό εταίρο που συμμετείχε στον έλεγχο.

γ) εάν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία έχει προβεί σε ρυθμίσεις προκειμένου οποιαδήποτε από τις δραστηριότητές του να διενεργείται από άλλο ορκωτό ελεγκτή ή ελεγκτική εταιρεία που δεν είναι μέλος του ίδιου δικτύου ή έχει χρησιμοποιήσει τις εργασίες εξωτερικών εμπειρογνομόνων, η έκθεση αναφέρει το γεγονός αυτό και επιβεβαιώνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία έλαβε επιβεβαίωση από τον άλλο ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή η ελεγκτική εταιρεία και/ή τον εξωτερικό εμπειρογνώμονα ως προς την ανεξαρτησία τους.

δ) περιγράφει τη φύση, τη συχνότητα και το εύρος επικοινωνίας με την επιτροπή ελέγχου ή το όργανο που επιτελεί ισοδύναμα καθήκοντα εντός της ελεγχόμενης οντότητας, τον διαχειριστικό φορέα και το διοικητικό ή εποπτικό όργανο της ελεγχόμενης οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των ημερομηνιών των συνεδριάσεων με τους εν λόγω φορείς.

ε) περιλαμβάνει περιγραφή του εύρους και της χρονικής στιγμής του ελέγχου·

στ) εφόσον έχουν διοριστεί περισσότεροι του ενός νόμιμοι ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία, περιγράφει την κατανομή καθηκόντων μεταξύ των νόμιμων ελεγκτών και/ή των ελεγκτικών γραφείων·

ζ) περιγράφει τη χρησιμοποιηθείσα μεθοδολογία, μεταξύ άλλων ποιες κατηγορίες των ισολογισμών υπήρξαν αντικείμενο άμεσης επαλήθευσης και ποιες κατηγορίες έχουν επαληθευτεί βάσει δοκιμών συστήματος και συμμόρφωσης, συμπεριλαμβανομένης της εξήγησης τυχόν ουσιαστικών διαφοροποιήσεων ως προς τη σημασία των δοκιμών συστήματος και συμμόρφωσης σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος, ακόμη και αν ο υποχρεωτικός έλεγχος του προηγούμενου έτους διενεργήθηκε από άλλους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες.

η) δημοσιοποιεί το ποσοτικό επίπεδο σημαντικότητας που εφαρμόστηκε για τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο και, κατά περίπτωση, το επίπεδο ή τα επίπεδα σημαντικότητας συγκεκριμένων κατηγοριών πράξεων, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων και δημοσιοποιεί τα ποιοτικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη κατά τον καθορισμό του επιπέδου σημαντικότητας·

θ) αναφέρει και επεξηγεί τις απόψεις σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που προσδιορίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου και μπορεί να προκαλέσουν σημαντικές αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες και εάν αποτελούν σημαντική αβεβαιότητα, καθώς και υποβάλει συνοπτική έκθεση όλων των εγγυήσεων, επιστολών στήριξης, μέτρων δημόσιας στήριξης και άλλων μέτρων στήριξης τα οποία έχουν ληφθεί υπόψη για την πραγματοποίηση εκτίμησης σχετικά με τη συνέχιση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας·

ι) αναφέρει τυχόν σημαντικές ελλείψεις στο σύστημα εσωτερικού οικονομικού ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας ή, στην περίπτωση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, στο σύστημα εσωτερικού οικονομικού ελέγχου της μητρικής εταιρείας της επιχείρησης και/ή στο λογιστικό σύστημα. Για κάθε τέτοια σημαντική έλλειψη, η συμπληρωματική έκθεση αναφέρει αν η συγκεκριμένη έλλειψη έχει αντιμετωπιστεί από τη διοίκηση ή όχι·

ια) αναφέρει οποιαδήποτε ζητήματα αφορούν τη μη συμμόρφωση ή τη φερόμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς ή καταστατικά τα οποία εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του υποχρεωτικού ελέγχου, εφόσον θεωρούνται σημαντικά για την εκπλήρωση των καθηκόντων της επιτροπής·

ιβ) αναφέρει και εκτιμά τις μεθόδους αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τα διάφορα στοιχεία των ετήσιων ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε επιπτώσεων λόγω μεταβολών των μεθόδων αυτών·

ιγ) στην περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εξηγεί το πλαίσιο της ενοποίησης και των κριτηρίων εξαίρεσης που εφαρμόστηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα σε μη ενοποιημένες οντότητες, εάν υπάρχουν, καθώς και κατά πόσο τα εν λόγω κριτήρια που εφαρμόστηκαν συνάδουν με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς·

ιδ) κατά περίπτωση, προσδιορίζει οποιοδήποτε ελεγκτικό έργο έχει επιτελεστεί από ελεγκτές τρίτης χώρας, νόμιμους ελεγκτές, ελεγκτικές οντότητες ή ελεγκτικά γραφεία τρίτης χώρας σε σχέση με τον υποχρεωτικό έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εκτός από μέλη του ίδιου δικτύου στο οποίο ανήκει ο ελεγκτής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων·

ιε) αναφέρει εάν η ελεγχόμενη οντότητα παρείχε όλες τις επεξηγήσεις και τα έγγραφα που της ζητήθηκαν·

ιστ) αναφέρει: i) οποιαδήποτε σημαντικά προβλήματα προέκυψαν κατά τον υποχρεωτικό έλεγχο, ii) οποιαδήποτε σημαντικά ζητήματα προέκυψαν από τον υποχρεωτικό έλεγχο και τα οποία συζητήθηκαν ή αποτέλεσαν αντικείμενο αλληλογραφίας με τη διοίκηση και iii) οποιαδήποτε άλλα ζητήματα προέκυψαν από τον υποχρεωτικό έλεγχο και τα οποία, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι ουσιαστικά για τη διαδικασία εποπτείας της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν πρόσθετες απαιτήσεις σε σχέση με το περιεχόμενο της συμπληρωματικής έκθεσης προς την επιτροπή ελέγχου, ωστόσο σημειώνεται ότι στην Ελλάδα δεν εφαρμόστηκε η σχετική δυνατότητα. Εφόσον ζητηθεί από ορκωτό ελεγκτή λογιστή, ελεγκτική εταιρεία ή την επιτροπή ελέγχου, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή τα ελεγκτικά γραφεία συζητούν με την επιτροπή ελέγχου, το διοικητικό όργανο ή, κατά περίπτωση, το εποπτικό όργανο της ελεγχόμενης οντότητας τα βασικά ζητήματα που προέκυψαν από τον υποχρεωτικό έλεγχο, τα οποία αναφέρονται στη συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου και ιδίως στο πρώτο εδάφιο στοιχείο ι).

3. Εφόσον έχει ανατεθεί ταυτόχρονα εργασία σε περισσότερους από ένα ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ή ελεγκτικές εταιρείες και οποιαδήποτε διαφωνία έχει προκύψει μεταξύ τους σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου, τους λογιστικούς κανόνες ή

οποιοδήποτε άλλο ζήτημα σχετικό με τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, οι λόγοι της εν λόγω διαφωνίας διευκρινίζονται στη συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου.

4. Η συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου φέρει υπογραφή και ημερομηνία. Όταν η ελεγκτική εταιρεία διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο, η συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου υπογράφεται από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές που διενήργησαν τον υποχρεωτικό έλεγχο εκ μέρους της ελεγκτικής εταιρείας.

5. Εφόσον τους ζητηθεί και σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες καθιστούν άμεσα διαθέσιμη τη συμπληρωματική έκθεση στις αρμόδιες αρχές κατά την έννοια του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Κανονισμού 537/2014.

3.3.10 ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η οντότητα δημόσιου συμφέροντος διορίζει ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία για μια αρχική εργασία τουλάχιστον ενός έτους. Η εργασία μπορεί να έχει τη δυνατότητα ανανέωσης. Ούτε η αρχική εργασία συγκεκριμένου ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικής εταιρείας, ούτε η αποστολή αυτή σε συνδυασμό με τυχόν ανανεωθείσες εργασίες μπορεί να υπερβαίνει μέγιστη διάρκεια δέκα ετών.

Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, τα κράτη μέλη δύνανται :

- α) να απαιτούν η αρχική εργασία που αναφέρεται στην παράγραφο 1 να έχει διάρκεια μεγαλύτερη του έτους·
- β) να ορίζουν μέγιστη διάρκεια μικρότερη των δέκα ετών για τις εργασίες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο.

Σημειώνεται ωστόσο ότι στην Ελλάδα με τον ν. 4449/2017 ορίστηκε μέγιστη διάρκεια διορισμού σε επίπεδο ελεγκτικής εταιρείας τα 10 έτη.

Μετά τη λήξη της μέγιστης διάρκειας εργασιών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο ή στην παράγραφο 2 στοιχείο β) ή μετά τη λήξη της διάρκειας εργασιών που παρατείνονται σύμφωνα με τις παραγράφους 4 ή 6, ούτε ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία ούτε, κατά περίπτωση, τυχόν μέλη των

δικτύων τους εντός της Ένωσης δεν αναλαμβάνουν τον υποχρεωτικό έλεγχο της ίδιας οντότητας δημόσιου συμφέροντος για τα επόμενα τέσσερα έτη.

Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1 και την παράγραφο 2 στοιχείο β), τα κράτη μέλη δύνανται να προβλέψουν ότι η μέγιστη διάρκεια που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο και στην παράγραφο 2 στοιχείο β) μπορεί να παραταθεί για μέγιστη διάρκεια:

α) είκοσι ετών, στην περίπτωση διενέργειας δημόσιας διαδικασίας υποβολής προσφορών για τον υποχρεωτικό έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 16 παράγραφοι 2 έως 5, και αρχίζει να ισχύει με τη λήξη της μέγιστης διάρκειας που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο και στην παράγραφο 2 στοιχείο β), ή

β) είκοσι τεσσάρων ετών, όταν, μετά τη λήξη της μέγιστης διάρκειας που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο και στην παράγραφο 2 στοιχείο β), χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα περισσότεροι του ενός νόμιμοι ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία, υπό τον όρο ότι ο υποχρεωτικός έλεγχος καταλήγει στην υποβολή της κοινής έκθεσης ελέγχου που αναφέρεται στο άρθρο 28 της οδηγίας 2006/43/ΕΚ.

Ωστόσο στην Ελλάδα δεν έγινε η χρήση της παραπάνω επιλογής.

Η μέγιστη διάρκεια που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο και στην παράγραφο 2 στοιχείο β) μπορεί να παραταθεί μόνο εφόσον, κατόπιν σύστασης της επιτροπής ελέγχου, το διοικητικό ή εποπτικό όργανο εισηγείται στη γενική συνέλευση των μετόχων ή των μελών, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, την ανανέωση της εργασίας και η εν λόγω εισήγηση εγκρίνεται.

Μετά την εκπνοή της μέγιστης διάρκειας που αναφέρεται στην παράγραφο 1 δεύτερο εδάφιο, στην παράγραφο 2 στοιχείο β) ή στην παράγραφο 4, κατά περίπτωση, η οντότητα δημόσιου συμφέροντος δύναται, κατ' εξαίρεση, να ζητήσει από την αναφερόμενη στο άρθρο 20 παράγραφος 1 αρμόδια αρχή να παραχωρήσει παράταση, ώστε να διορίσει εκ νέου τον νόμιμο ελεγκτή ή η ελεγκτική εταιρεία για πρόσθετη εργασία, εφόσον πληρούνται οι όροι της παραγράφου 4 στοιχεία α) ή β). Η εν λόγω πρόσθετη εργασία δεν υπερβαίνει τα δύο έτη.

Οι κύριοι ελεγκτικοί εταίροι που είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου παύουν τη συμμετοχή τους στον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης

οντότητας το αργότερο πέντε έτη από την ημερομηνία διορισμού τους. Δεν δύνανται να συμμετάσχουν εκ νέου στον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας προτού παρέλθουν πέντε έτη από την παύση αυτή. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία καθορίζει κατάλληλο μηχανισμό σταδιακής εναλλαγής αναφορικά με το ανώτατο προσωπικό που συμμετέχει στον υποχρεωτικό έλεγχο, συμπεριλαμβανομένων τουλάχιστον των προσώπων που έχουν εγγραφεί στο μητρώο των νόμιμων ελεγκτών. Ο μηχανισμός σταδιακής εναλλαγής εφαρμόζεται σε στάδια και αφορά άτομα και όχι ολόκληρη την ομάδα της ελεγκτικής εργασίας. Είναι ανάλογος της κλίμακας και της πολυπλοκότητας της δραστηριότητας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να μπορεί να αποδείξει στην αρμόδια αρχή ότι ο εν λόγω μηχανισμός τίθεται αποτελεσματικά σε εφαρμογή και προσαρμόζεται στην κλίμακα και την πολυπλοκότητα της δραστηριότητας του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου.

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, η διάρκεια της ελεγκτικής εργασίας υπολογίζεται από το πρώτο οικονομικό έτος που καλύπτεται στην επιστολή της ελεγκτικής εργασίας με την οποία ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία διορίστηκαν για πρώτη φορά για τη διενέργεια διαδοχικών υποχρεωτικών ελέγχων για την ίδια οντότητα δημόσιου συμφέροντος. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, η ελεγκτική εταιρεία περιλαμβάνει άλλα γραφεία που η ελεγκτική εταιρεία απέκτησε ή τα οποία συγχωνεύθηκαν με αυτό. Εάν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς την ημερομηνία κατά την οποία ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία άρχισε να διενεργεί διαδοχικούς υποχρεωτικούς ελέγχους για την οντότητα δημόσιου συμφέροντος, λόγω π.χ. συγχώνευσης, εξαγοράς ή αλλαγών στο ιδιοκτησιακό καθεστώς, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία αναφέρει αμέσως την αβεβαιότητα αυτή στην αρμόδια αρχή, η οποία εντέλει προσδιορίζει τη σχετική ημερομηνία για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου.

Είναι σημαντικό να επισημάνουμε την Ανακοίνωση 010/2018 που εξέδωσε η ΕΛΤΕ αναφορικά με την διάρκεια διορισμού των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών σύμφωνα με την οποία:

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) λαμβάνοντας υπόψη τον ν.4449/2017 και τον Κανονισμό 537/2014 και ενόψει των επικείμενων συνεδριάσεων των αρμόδιων οργάνων και των Γενικών Συνελεύσεων των οντοτήτων, διευκρινίζει τα ακόλουθα:

A) Ο διορισμός ορκωτών ελεγκτών λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών για τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, υπόκειται στα εξής:

- Οι κύριοι εταίροι ελέγχου που είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, παύουν τη συμμετοχή τους στον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας το αργότερο πέντε (5) έτη από την ημερομηνία διορισμού τους και δεν δύνανται να συμμετάσχουν εκ νέου στον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας πριν παρέλθουν τρία (3) έτη από την παύση αυτή.

B) Ο διορισμός ορκωτών ελεγκτών λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών για τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων μη δημοσίου συμφέροντος, υπόκειται στα εξής:

- Οι κύριοι εταίροι ελέγχου που είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου παύουν τη συμμετοχή τους στον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας το αργότερο πέντε (5) έτη από την ημερομηνία διορισμού τους και δεν δύνανται να συμμετάσχουν εκ νέου στον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας πριν παρέλθουν δύο (2) έτη από την παύση αυτή.

Επισημαίνεται ότι για τον υπολογισμό των ετών θα λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια διορισμού του κύριου εταίρου ελέγχου πριν την εφαρμογή του ν.4449/2017 και του Κανονισμού 537/2014.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον διορισμό των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών στις αναθέσεις υποχρεωτικού ελέγχου έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού. (σχετ. Ανακοίνωση 003/2017).

3.3.11 ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου-ΔΠΕ» είναι το «ελεγκτικό πλαίσιο» βάσει του οποίου οι εξωτερικοί ελεγκτές ασκούν το ελεγκτικό επάγγελμα⁹. Αποτελούν επί της ουσίας ένα χρήσιμο εργαλείο για τον ελεγκτή, ώστε να οργανώσει και να διενεργήσει τις απαιτούμενες ελεγκτικές διαδικασίες με αποτελεσματικό τρόπο, επιτυγχάνοντας το επιθυμητό αποτέλεσμα, αυτό της έκφρασης γνώμης, σχετικά με την ορθότητα παρουσίασης της περιουσίας της οικονομικής μονάδας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της¹⁰.

Αν και στην Ελλάδα έχουν υιοθετηθεί τα ΔΠΕ, αυτό δεν συμβαίνει στο σύνολο των Κρατών – Μελών της ΕΕ μιας και δεν είναι υποχρεωτική η υιοθέτηση αυτών. Για τον λόγο αυτό και συμπεριλήφθηκε στον Κανονισμό 537/2104 το άρθρο 10 αναφορικά με την Έκθεση Ελέγχου.

3.3.12 ΈΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ 537/2014

1. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτή εταιρεία παρουσιάζουν τα αποτελέσματα του υποχρεωτικού ελέγχου της οντότητας δημόσιου συμφέροντος σε έκθεση ελέγχου.
2. Η έκθεση ελέγχου καταρτίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/43/ΕΚ και συμπληρωματικά πρέπει τουλάχιστον:
 - α) να αναφέρει από ποιο άτομο ή ποιο όργανο διορίσθηκε ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία·
 - β) να αναφέρει την ημερομηνία διορισμού και την περίοδο της συνολικής αδιάλειπτης ελεγκτικής εργασίας, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων ανανέωσης προηγούμενου διορισμού και επαναδιορισμού των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή των ελεγκτικών εταιρειών·
 - γ) να περιλαμβάνει, προς υποστήριξη της γνώμης των ελεγκτών, τα ακόλουθα: i) περιγραφή των σημαντικότερων κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας που αξιολογήθηκαν, συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας λόγω

⁹ Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2018)

¹⁰ Νεγκάκης, Χ και Ταχυνάκης, Π. (2017)

απάτης που αξιολογήθηκαν, ii) συνοπτική παρουσίαση της αντίδρασης του ελεγκτή σε αυτούς τους κινδύνους και, iii) όπου αρμόζει, βασικές παρατηρήσεις που ανακύπτουν σχετικά με τους κινδύνους αυτούς. Στον βαθμό που σχετίζεται με τις παραπάνω πληροφορίες που παρέχονται στην έκθεση ελέγχου αναφορικά με κάθε σημαντικό κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας που αξιολογήθηκε, η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει σαφή αναφορά στις σχετικές γνωστοποιήσεις στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων·

δ) να εξηγεί τον βαθμό στον οποίο ο υποχρεωτικός έλεγχος θεωρούταν ότι ήταν σε θέση να εντοπίσει παρατυπίες, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων απάτης·

ε) να επιβεβαιώνει ότι η γνώμη ελέγχου συμφωνεί με τη συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου που αναφέρεται στο άρθρο 11 του Κανονισμού 537/2014.

στ) να δηλώνει ότι δεν παρασχέθηκαν οι απαγορευμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 1 και ότι οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία παρέμειναν ανεξάρτητα έναντι της ελεγχόμενης οντότητας κατά τη διενέργεια του ελέγχου· ζ) να αναφέρει οποιαδήποτε υπηρεσία, πέραν του υποχρεωτικού ελέγχου, που παρασχέθηκε από τον νόμιμο ελεγκτή ή η ελεγκτική εταιρεία στην ελεγχόμενη οντότητα, στην οικεία μητρική επιχείρηση ή στις ελεγχόμενες από την ελεγχόμενη οντότητα επιχειρήσεις και η οποία δεν δημοσιοποιείται στην έκθεση διαχείρισης ή τις οικονομικές καταστάσεις. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν πρόσθετες απαιτήσεις σε σχέση με το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου. Σημειώνεται ωστόσο ότι στην Ελλάδα δεν έγινε σχετική χρήση της εν λόγω επιλογής.

3. Εκτός των προβλεπόμενων στην παράγραφο 2 στοιχείο ε), η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει καμία παραπομπή στη συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου του άρθρου 11. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε απλή και σαφή γλώσσα.

4. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία δεν χρησιμοποιεί το όνομα οποιασδήποτε αρμόδιας αρχής κατά τρόπο που να φανερώνει ή να υποδηλώνει υποστήριξη ή έγκριση της έκθεσης ελέγχου από την εν λόγω αρχή.

3.3.13 ΔΠΕ 701

Το παρόν πρότυπο αναφέρεται στα «σημαντικότερα θέματα ελέγχου», στον τρόπο εντοπισμού και καθορισμού τους, καθώς και στις διαδικασίες που οφείλει να ακολουθήσει ο ελεγκτής, σχετικά με την ορθή παρουσίασή τους στην «έκθεση ελέγχου» του¹¹.

Ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να γνωστοποιεί σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή. Σκοπός του είναι η αντιμετώπιση τόσο της κρίσης του ελεγκτή ως προς το τι πρέπει να γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή, όσο και της μορφής και του περιεχομένου μιας τέτοιας γνωστοποίησης.

Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων, καθώς και για τις περιστάσεις που ο ελεγκτής αποφασίζει για οποιονδήποτε άλλο λόγο να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση ελεγκτή.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Τα «σημαντικότερα θέματα ελέγχου επιλέγονται από θέματα που γνωστοποιούνται στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση» της ελεγχόμενης οντότητας και ορίζονται ως «θέματα πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων» της ελεγχόμενης περιόδου, βάσει «της επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή».

Ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να ενημερώνει τους «υπευθύνους για τη διακυβέρνηση» σχετικά με την ύπαρξη (ή τη μη-ύπαρξη) των θεμάτων αυτών, όπως επίσης και να προβαίνει στον προσδιορισμό τους¹².

¹¹www.elte.org.gr, ΔΠΕ 701, παρ. 1.

¹²ό.π., παρ.17.www.elte.org.gr

Οι παραπάνω γνωστοποιήσεις του ελεγκτή προς τα αρμόδια για την εταιρική διακυβέρνηση όργανα, ενισχύουν τα επίπεδα ενημέρωσής τους, αναφορικά με τα «σημαντικότερα θέματα ελέγχου», και τον τρόπο εμφάνισής τους στην «έκθεση ελέγχου», ενώ παράλληλα μέσω της επικοινωνίας, δίδεται η δυνατότητα στον ελεγκτή να αποκτήσει παραπάνω πληροφορίες σχετικά με τα συγκεκριμένα θέματα.

Επιπρόσθετα άλλος λόγος δημοσίευσης των θεμάτων αυτών είναι «η ενίσχυση των δεσμεύσεων της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση» περί των ευθυνών τους προς την ελεγχόμενη οντότητα και κατ' επέκταση προς τους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων¹³, ενώ παράλληλα οι χρήστες αποκτούν περισσότερες πληροφορίες, ώστε να κατανοήσουν σε μεγαλύτερο βαθμό τις επιλογές και τις κρίσεις της διοίκησης.

Τέλος, το πρότυπο αποσκοπεί στη βελτίωση «της επικοινωνιακής αξίας της έκθεσης ελέγχου» του ελεγκτή και στην εξασφάλιση «περισσότερης διαφάνειας αναφορικά με τον έλεγχο» των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Παρόλα αυτά, ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να λαμβάνει υπόψη ότι «η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου», δεν αντικαθιστά οποιαδήποτε άλλη υποχρέωση ή δέσμευση του, όσο και της διοίκησης, όσον αφορά την ορθή και αξιόπιστη κατάρτιση και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα «σημαντικότερα θέματα ελέγχου» επιλέγονται από τα θέματα τα οποία ο ελεγκτής επικοινωνεί στους «υπευθύνους για τη διακυβέρνηση», σύμφωνα με το «ΔΠΕ 260», και σύμφωνα με την κρίση του ελεγκτή χαρακτηρίζονται κρίσιμα¹⁴.

Για να γίνει αυτός ο καθορισμός, ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του τα ακόλουθα:

- (α) Περιοχές υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος, ή σημαντικούς κινδύνους που εντοπίζονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) 15.

¹³ό.π., παρ.3 www.elte.org.gr

¹⁴ό.π., παρ.9-10 www.elte.org.gr

¹⁵ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

- (β) Σημαντικές κρίσεις του ελεγκτή που σχετίζονται με περιοχές των οικονομικών καταστάσεων που περιλάμβαναν σημαντικές κρίσεις της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων λογιστικών εκτιμήσεων που θεωρήθηκε ότι ενέχουν υψηλή αβεβαιότητα.
- (γ) Επιπτώσεις στον έλεγχο των σημαντικών γεγονότων ή συναλλαγών που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Η περιγραφή κάθε σημαντικότερου θέματος ελέγχου στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει αναφορά στις σχετικές γνωστοποιήσεις, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις και θα πρέπει να αναφέρεται:

- (α) Γιατί το θέμα θεωρήθηκε ότι είχε πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο, και, ως εκ τούτου, αποτέλεσε σημαντικότερο θέμα ελέγχου,
- (β) Πώς αντιμετωπίστηκε το θέμα κατά τον έλεγχο.

Είναι σημαντικό να υπογραμμιστεί ότι ο ελεγκτής δεν πρέπει να γνωστοποιεί ένα θέμα στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» της έκθεσης του ελεγκτή όταν απαιτείται ο ελεγκτής να τροποποιήσει τη γνώμη του σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) ως αποτέλεσμα του εν λόγω θέματος.

Τέλος ο ελεγκτής θα πρέπει στην παράγραφο τεκμηρίωση ελέγχου¹⁶ να συμπεριλάβει τα κάτωθι :

- (α) Τα θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή, και το σκεπτικό για την κρίση του ελεγκτή ως προς το εάν και κατά πόσο κάθε ένα από αυτά τα θέματα είναι σημαντικότερο θέμα ελέγχου.
- (β) Κατά περίπτωση, το σκεπτικό για την κρίση του ελεγκτή ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή ή ότι τα μόνα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση είναι εκείνα τα θέματα που αντιμετωπίστηκαν.
- (γ) Κατά περίπτωση, το σκεπτικό για την απόφαση του ελεγκτή να μη γνωστοποιήσει στην έκθεση του ελεγκτή ένα θέμα που ορίστηκε ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου.

¹⁶ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου», παράγραφοι 8-11 και Α6, www.elte.org.gr

3.3.14 ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μέχρι την ψήφιση του Ν.4449/2017 η εποπτεία των Επιτροπών Ελέγχου δεν είχε ορισθεί στην ελληνική έννομη τάξη. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.4449/2017 ορίστηκε ότι :

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς εποπτεύει την τήρηση των διατάξεων της παραγράφου 1 και δύναται να διενεργεί ελέγχους για την τήρηση των διατάξεων των περιπτώσεων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου 16 από τα εποπτευόμενα από αυτήν πρόσωπα, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών εταιριών και σε περίπτωση διαπίστωσης παράβασης αυτών των διατάξεων δύναται να επιβάλλει στα μέλη του Δ.Σ. ή και στα μέλη της επιτροπής ελέγχου τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 3016/2002.

Η Τράπεζα της Ελλάδος δύναται να διενεργεί ελέγχους για την τήρηση των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου από τα εποπτευόμενα από αυτήν πρόσωπα και σε περίπτωση διαπίστωσης παράβασης δύναται να επιβάλλει τις κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 55Α του Καταστατικού της, στην παρ. 2 του άρθρου 59 του ν. 4261/2014 (Α' 107) και στο άρθρο 256 του ν. 4364/2016 (Α' 13).

Η Ε.Λ.Τ.Ε. δύναται να επικοινωνεί στα μέλη των Επιτροπών Ελέγχων των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, τα ευρήματα ποιοτικού ελέγχου που προκύπτουν από τις επιθεωρήσεις επί των συγκεκριμένων ελεγκτικών έργων που διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες. Η Ε.Λ.Τ.Ε. εποπτεύει και δύναται να διενεργεί ελέγχους για την τήρηση των διατάξεων των περιπτώσεων δ, ε' και στ' της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς εποπτεύει τις Επιτροπές Ελέγχου, κυρίως σε θέματα εταιρικής διακυβέρνησης και δύναται να επιβάλλει πρόστιμα ενώ η ΕΛΤΕ εποπτεύει κυρίως τα θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και επικοινωνίας με τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Τέλος η Τράπεζα της Ελλάδος δύναται να διενεργεί ελέγχους στις Επιτροπές Ελέγχους των

εποπτευόμενων φορέων της και να επιβάλει τα σχετικά πρόστιμα σύμφωνα με την δική της νομοθεσία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

4.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Στην προσπάθεια να διερευνηθεί ο βαθμός συμμόρφωσης των Επιτροπών Ελέγχου Οντοτήτων Δημοσίου Συμφέροντος (ΟΔΣ) με τους νέους κανόνες ελέγχου, όπως ορίζεται από την ΕΕ, διεξήχθη ειδική έρευνα που εξέτασε τις επιδόσεις και την αποτελεσματικότητα των Επιτροπών Ελέγχου από 224 ΟΔΣ στην Ελλάδα. Αξίζει να σημειωθεί ότι θεωρείται πως το ίδιο το ερωτηματολόγιο αποτέλεσε και μια μορφή αυτό-αξιολόγησης (self-assessments) των επιτροπών ελέγχου. Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται βασικά χαρακτηριστικά στοιχεία του δείγματος, εξηγείται η μεθοδολογία της στατιστικής ανάλυσης και αναλύονται τα αποτελέσματα.

4.2 ΔΟΜΗ ΤΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟΥ

Σχετικά με το σχεδιασμό του ερωτηματολογίου παρατίθενται κάποιες γενικές πληροφορίες. Ειδικότερα, ακολουθώντας σχετικό ερωτηματολόγιο της ΕΕ, σημειώνεται ότι το παρόν περιέχει:

1. Ίδιο αριθμό ερωτήσεων
2. Ίδια δομή ερωτημάτων και ενοτήτων
3. Αναφορές στο εθνικό/ευρωπαϊκό νομικό πλαίσιο
4. Ξεκάθαρες οδηγίες συμπλήρωσης ερωτηματολογίου
5. Προσαρμοσμένο κείμενο για την διαβεβαίωση της εμπιστευτικότητας των δεδομένων που γνωστοποιούνται.

Η δομή του ερωτηματολογίου συνοψίζεται στα κατωτέρω :

1. Δημογραφικά και στοιχεία επικοινωνίας της Επιτροπής Ελέγχου
2. Σύνθεση και δεξιότητες της Επιτροπής Ελέγχου
3. Συνεργασία με το διοικητικό ή εποπτικό όργανο

4. Ανεξαρτησία και έγκριση των επιτρεπόμενων μη-ελεγκτικών υπηρεσιών
5. Διαδικασία επιλογής των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών ή ελεγκτικής εταιρίας
6. Εποπτεία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
7. Εσωτερικά συστήματα ελέγχου ποιότητας και διαχείρισης κινδύνων

Καθώς στα στοιχεία των ΟΔΣ που περιέχει το ερωτηματολόγιο οι οντότητες καλούνται να συμπληρώσουν την περίοδο αναφοράς, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η περίοδος αναφοράς ορίζεται ως η χρονική περίοδος (συνήθως δώδεκα μήνες) μεταξύ της ετήσιας γενικής συνέλευσης στην οποία εγκρίθηκαν οι πλέον πρόσφατες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και της ετήσιας γενικής συνέλευσης κατά την οποία εγκρίθηκαν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για το προηγούμενο οικονομικό έτος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει υποχρέωση έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, η περίοδος αναφοράς ορίζεται ως η χρονική περίοδος (συνήθως δώδεκα μήνες) μεταξύ της ημερομηνίας έγκρισης από το Διοικητικό Συμβούλιο των πιο πρόσφατων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την ημερομηνία έγκρισης από το Διοικητικό Συμβούλιο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για το προηγούμενο οικονομικό έτος.

Παράδειγμα:

Το ερωτηματολόγιο απεστάλη στην επιτροπή ελέγχου τον Σεπτέμβριο του 2018. Η ελεγχόμενη οντότητα έχει οικονομικό έτος που λήγει στις 31 Δεκεμβρίου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2017 εγκρίθηκαν από την ετήσια γενική συνέλευση στις 15 Μαΐου 2018, ενώ οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2016 εγκρίθηκαν στις 13 Μαΐου 2017. Ως περίοδος αναφοράς ορίζεται το χρονικό διάστημα μεταξύ 13 Μαΐου 2017 και 15 Μαΐου 2018.

4.3 ΤΟ ΔΕΙΓΜΑ

Ο πληθυσμός-στόχος στον οποίο απευθύνθηκε η έρευνα ήταν οι πρόεδροι των Επιτροπών Ελέγχου των Οντοτήτων Δημοσίου Συμφέροντος στον Ελληνικό χώρο. Στάλθηκαν 224 ερωτηματολόγια στο σύνολο των ΟΔΣ (224) δηλαδή – εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, ασφαλιστικές και τράπεζες με το ποσοστό ανταπόκρισης να ανέρχεται σε 62%. Η παρούσα έρευνα διενεργήθηκε στο χρονικό διάστημα Οκτωβρίου-Νοεμβρίου 2018. Οι απαντήσεις που λάβαμε και συνιστά το μέγεθος του δείγματος ήταν 138 εταιρίες, 113 από τις οποίες είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ. Επίσης, το δείγμα αποτελούνταν από επιχειρήσεις διαφόρων μεγεθών και κλάδων (Πίνακας 1).

Πίνακας 1			
Σύνοψη δείγματος (N=138)			
Αριθμός εργαζομένων		Οικονομική δραστηριότητα	
1 – 9	9%	Ακίνητα	1,4%
10 - 49	19%	Βιομηχανία	26%
50 - 249	12%	Δημόσια υπηρεσία	1,4%
250 - 499	38%	Διαμονή και φαγητό	1,4%
500 +	22%	Ενέργεια	4,3%
		Καταναλωτικά αγαθά	7,2%
		Τεχνολογία	4,3%
Εισηγμένες στο ΧΑΑ		Τηλεπικοινωνίες	1,4%
Εισηγμένες	82%	Υλικά	5%
Μη-εισηγμένες	18%	Χονδρικό εμπόριο	18%
		Χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες	28,2%
		Holdings	1,4%

4.4 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΈΡΕΥΝΑΣ

Η ανάλυση των δεδομένων που προέκυψαν από τις απαντήσεις του ερωτηματολογίου αναλύθηκαν με τη χρήση του στατιστικού πακέτου SPSS (Statistical Package for Social Sciences). Για την ανάλυση των δεδομένων χρησιμοποιήθηκε κυρίως η περιγραφική στατιστική ανάλυση. Αφού ολοκληρώθηκε η συγκέντρωση των ερωτηματολογίων ξεκίνησε η επεξεργασία τους με τον έλεγχο για τυχόν κενές απαντήσεις και την ταξινόμησή τους σε κατηγορίες.

4.5 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΈΡΕΥΝΑΣ

4.5.1 ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

ΣΥΝΘΕΣΗ ΚΑΙ ΔΕΞΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Οι Επιτροπές Ελέγχου του δείγματος αποτελούνταν στην πλειοψηφία τους από 3 μέλη, όπως ορίζεται από το νόμο, με κάποιες, κυρίως στο χρηματοπιστωτικό κλάδο, να συνθέτουν 4 - 6 μελής Επιτροπές Ελέγχου. Η πρώτη μεταβλητή που εξετάζεται είναι η Σύνθεση και οι Δεξιότητες της Επιτροπής Ελέγχου και τα ερωτήματα που την αφορούν είναι τρία.

Σχετικά με τη σύνθεση και δεξιότητες της Επιτροπής Ελέγχου, περίπου το 96% απάντησε ότι τουλάχιστον ένα μέλος της Επιτροπής Ελέγχου είχε επαρκείς γνώσεις λογιστικής ή/και ελεγκτικής, όλα τα μέλη στο σύνολό τους διέθεταν εμπειρία σχετικά με τον τομέα που δραστηριοποιείται η οντότητα, ενώ τα μέλη στην πλειονότητά τους, ήταν ανεξάρτητα από αυτή κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 3016/2002.

ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Το 94% απάντησε ότι η Επιτροπή Ελέγχου πληροφόρησε τη Διοίκηση σχετικά με το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου, παρείχε επεξηγήσεις σχετικά με τον ρόλο της στον υποχρεωτικό έλεγχο καθώς και με τον τρόπο που ο έλεγχος συνέβαλε στην ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Όσον αφορά τις συναντήσεις της Επιτροπής Ελέγχου με τη Διοίκηση, το 31% δήλωσε από μία (1) έως τρεις (3) φορές ετησίως ενώ το 69% τέσσερις (4) ή και περισσότερες ανά έτος. (Πίνακας 2).

Πίνακας 2			
Ετήσιες συναντήσεις Επιτροπών Ελεγχου (N=130)			
1-3 Ετήσιες συναντήσεις Επιτροπών Ελεγχου (N=40)			
Μέγεθος Εταιρίας	Συχνότητα συναντήσεων	Εύρος συναντήσεων	Μέσος όρος συναντήσεων
500+	6	1-3	2
250-499	5	2-3	2,6
50-249	16	2-3	2,56
10-49	9	1-3	2,33
1-9	4	2-3	2,25
4 Ετήσιες συναντήσεις Επιτροπών Ελεγχου (N=54)			
Μέγεθος Εταιρίας	Συχνότητα συναντήσεων		
500+	13		
250-499	5		
50-249	21		
10-49	10		
1-9	5		
>5 Ετήσιες συναντήσεις Επιτροπών Ελεγχου (N=36)			
Μέγεθος Εταιρίας	Συχνότητα συναντήσεων	Εύρος συναντήσεων	Μέσος όρος συναντήσεων
500+	9	7-14	10,30
250-499	4	9-12	10,75
50-249	14	5-12	6,35
10-49	7	5-12	8,28
1-9	2	5-8	6,50

ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΕΠΙΤΡΟΠΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το 85% των ερωτηθέντων απάντησε ότι η Επιτροπή Ελέγχου έλαβε υπόψη της τη μελλοντική συμμόρφωση με το επιτρεπόμενο ανώτατο όριο αμοιβών-fee cap του 70% για επιτρεπόμενες μη ελεγκτικές υπηρεσίες, καθώς επίσης ότι έλαβε γραπτή διαβεβαίωση από τους ελεγκτές σχετικά με τις απειλές του ελέγχου και τις διασφαλίσεις για την εξάλειψή τους.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΛΟΓΗΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

Το 20% απάντησε ότι υπήρξε νέα ανάθεση ή ανανέωση της ανάθεσης του ορκωτού ελεγκτή λογιστή μετά από διαγωνιστική διαδικασία, ενώ στις μισές περιπτώσεις η Επιτροπή Ελέγχου ανέλαβε εξ' ολοκλήρου την ευθύνη με τη λήψη τριών τουλάχιστον προσφορών.

Όσον αφορά τις ελεγκτικές εταιρίες που υπέβαλαν προσφορά, αυτές απεικονίζονται στο επόμενο γράφημα.

ΣΥΓΓΡΑΦΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Το 55,6% των Επιτροπών ελέγχου απάντησε ότι κατά τη συγγραφή κατάρτισης των υποχρεώσεων σχετικά με την υποβολή προσφορών περιελήφθησαν επαρκείς πληροφορίες που να επιτρέπουν στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές (ή ελεγκτικές εταιρείες) που είχαν προσκληθεί να κατανοήσουν το αντικείμενο δραστηριοτήτων της οντότητας, ενώ το 51,9% απάντησε ότι στην εν λόγω συγγραφή κατάρτισης των υποχρεώσεων περιέχονταν επαρκείς πληροφορίες για να επιτρέψουν στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές (ή ελεγκτικές εταιρείες) που είχαν προσκληθεί να κατανοήσουν το είδος του υποχρεωτικού ελέγχου που πρέπει να διενεργηθεί. Τέλος, το 48,1 % απάντησε ότι η συγγραφή κατάρτισης των υποχρεώσεων σχετικά με την υποβολή προσφορών από την ελεγχόμενη οντότητα, περιείχε διαφανή κριτήρια επιλογής χωρίς διακρίσεις και τα οποία χρησιμοποίησε η οντότητα για να αξιολογήσει τις προτάσεις που υπέβαλαν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές (ή ελεγκτικές εταιρείες).

ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΕΛΕΓΚΤΗ

Το 92% απάντησε ότι παρακολούθησε την απόδοση του υποχρεωτικού ελέγχου και πως ο ελεγκτής υπέβαλε τη συμπληρωματική έκθεση στην Επιτροπή Ελέγχου συζητώντας παράλληλα τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Στο 28% των περιπτώσεων η Επιτροπή Ελέγχου συναντήθηκε 1-2 φορές με τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή, 42,5% συναντήθηκε 3 φορές, 18% συναντήθηκε 4 φορές, και το υπόλοιπο 11% συναντήθηκε από 5 έως 12 φορές στη διάρκεια του έτους (Πίνακας 3).

Πίνακας 3

ΕΤΗΣΙΕΣ ΣΥΝΑΝΤΗΣΕΙΣ	
1-2 φορές	28%
3 φορές	42.5%
4 φορές	18%
>5 φορές	11%

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ & ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το 91% απάντησε ότι η Επιτροπή Ελέγχου παρακολούθησε τη διαδικασία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της οντότητας, υπέβαλε συστάσεις ή προτάσεις για τη διασφάλιση της ακεραιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και παρακολούθησε την αποτελεσματικότητα των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης κινδύνου.

Σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις απαντήσεις που έδωσαν οι επιτροπές ελέγχου στις περιπτώσεις που είχαν υποβληθεί προσφορές για παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών, όλες εξετάστηκαν από την επιτροπή ελέγχου. Εκείνο που αξίζει να τονισθεί είναι ότι ένα αρκετά μεγάλο ποσοστό (36%) έχει υποβάλει προσφορά για παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

4.5.2.ΣΥΣΧΕΤΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΠΑΛΙΝΔΡΟΜΗΣΗΣ

Εκτός από τη χρήση της περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης κρίθηκε απαραίτητο να συντελεστούν και ορισμένοι έλεγχοι ώστε να εξεταστούν κάποιες σχέσεις μεταξύ των

μεταβλητών της έρευνας. Χρησιμοποιήθηκαν έλεγχοι συσχετίσεων ώστε να εντοπιστούν τυχόν στατιστικά σημαντικές σχέσεις μεταξύ των μεταβλητών. Σχετικά με την ερώτηση που αφορούσε τον αριθμό των συναντήσεων που είχαν οι επιτροπές ελέγχου με τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή, βρέθηκε να υπάρχει θετική συσχέτιση και μάλιστα στατιστικά σημαντική με τα ακόλουθα:

Πίνακας 4

	Συντελεστής Συσχέτισης
Διορισμός νέου νόμιμου ελεγκτή / επαναδιορισμό του προηγούμενου ορκωτού ελεγκτή μετά από διαδικασία υποβολής προσφορών	0.420
Η επιτροπή ελέγχου αναλαμβάνει την ευθύνη όσον αφορά τη διαδικασία επιλογής του νόμιμου ελεγκτή	0.641
Αριθμός ελεγκτικών γραφείων που προσκλήθηκαν να συμμετάσχουν στο διαγωνισμό	0.357
Η διαδικασία υποβολής προσφορών επέτρεψε τη συμμετοχή στη διαδικασία επιλογής των επιχειρήσεων που έλαβαν λιγότερο από το 15% των συνολικών αμοιβών κατά το προηγούμενο έτος	0.513
Τα έγγραφα του διαγωνισμού περιελάμβαναν επαρκείς πληροφορίες που επιτρέπουν στους νόμιμους ελεγκτές να κατανοούν τις δραστηριότητες της οντότητας	0.637
Τα έγγραφα του διαγωνισμού περιελάμβαναν επαρκείς πληροφορίες που επιτρέπουν στους νόμιμους ελεγκτές να κατανοούν τον τύπο του	0.615

υποχρεωτικού ελέγχου	
Τα έγγραφα διαγωνισμού περιέχουν διαφανή κριτήρια επιλογής που δεν εισάγουν διακρίσεις, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν από την οικονομική οντότητα για την αξιολόγηση των προτάσεων που υπέβαλαν οι νόμιμοι ελεγκτές	0.641
Η ελεγκτική επιτροπή επικύρωσε την έκθεση που συνέταξε η οντότητα σχετικά με την ολοκλήρωση της διαδικασίας επιλογής	0.640
Η επιτροπή ελέγχου εξέφρασε μια δεόντως δικαιολογημένη προτίμηση για έναν υποψήφιο	0.772
Η επιτροπή ελέγχου εξέτασε την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να αποδείξει ότι η διαδικασία επιλογής διεξήχθη με δίκαιο τρόπο	0.687

Στη συνέχεια και προκειμένου να εξεταστεί η σχέση της ανεξαρτησίας των επιτροπών ελέγχου με το κριτήριο επιλογής του ελεγκτή (ερωτήσεις 15 και 16 ερωτηματολογίου), την επιλογή μη επιτρεπόμενων υπηρεσιών (non permitted services-ερώτηση 13), την εποπτεία (ερώτηση 28) και τη συγγραφή υποχρεώσεων για τον διαγωνισμό (ερώτηση 21), πραγματοποιήθηκε έλεγχος παλινδρόμησης. Η ανάλυση περιλαμβάνει 123 έγκυρες απαντήσεις από το σύνολο του δείγματος. Στον πίνακα καταγράφονται οι μέσες τιμές των παρατηρήσεων και οι αντίστοιχες τυπικές αποκλίσεις τους.

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
indep	1,02	,271	123
nonper	3,63	,694	123
audita	2,90	,970	123
auditb	3,49	1,126	123
type	3,61	1,013	123
oversight	1,03	,312	123

Πίνακας 5

Στον πίνακα που ακολουθεί καταγράφονται οι γραμμικές συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών. Η ισχυρή στατιστική σημαντικότητα ανάμεσα στις audita και auditb αιτιολογείται από το αντικείμενο τους που άπτεται με την επιλογή του ελεγκτή. Η μεταβλητή type(συγγραφή υποχρεώσεων για το διαγωνισμό) εμφανίζει πολύ μεγάλη στατιστική σημαντικότητα ως προς την σχέση της με τις μεταβλητές audita και auditb. Και στις 2 περιπτώσεις είναι ισχυρή θετική. Επίσης στατιστικά σημαντική είναι η σχέση ανάμεσα στις ανεξαρτησία και τη συγγραφή υποχρεώσεων για το διαγωνισμό η οποία μάλιστα είναι αρνητική.

Πίνακας 6

Correlations

		indep	nonper	audita	auditb	type	oversight
Pearson Correlation	indep	1,000	,049	-,085	,041	,035	-,301
	nonper	,049	1,000	,116	,078	,105	,019
	audita	-,085	,116	1,000	,479	,586	,065
	auditb	,041	,078	,479	1,000	,793	,001
	type	,035	,105	,586	,793	1,000	,040
	oversight	-,301	,019	,065	,001	,040	1,000
	Sig. (1-tailed)	indep	.	,295	,176	,325	,350
nonper		,295	.	,101	,196	,123	,418
audita		,176	,101	.	,000	,000	,238
auditb		,325	,196	,000	.	,000	,495
type		,350	,123	,000	,000	.	,328
oversight		,000	,418	,238	,495	,328	.
N		indep	123	123	123	123	123
	nonper	123	123	123	123	123	123
	audita	123	123	123	123	123	123
	auditb	123	123	123	123	123	123
	type	123	123	123	123	123	123
	oversight	123	123	123	123	123	123

Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι συσχετίσεις των εκτιμητών του υποδείγματος.

Πίνακας 7

Coefficient Correlations^a

Model			oversight	auditb	nonper	audita	type
1	Correlations	oversight	1,000	,052	-,011	-,051	-,039
		auditb	,052	1,000	,011	-,032	-,721
		nonper	-,011	,011	1,000	-,067	-,040
		audita	-,051	-,032	-,067	1,000	-,379
		type	-,039	-,721	-,040	-,379	1,000
	Covariances	oversight	,006	,000	-2,777E-5	,000	,000
		auditb	,000	,001	1,259E-5	-3,304E-5	-,001
		nonper	-2,777E-5	1,259E-5	,001	-6,883E-5	-5,694E-5
		audita	,000	-3,304E-5	-6,883E-5	,001	,000
		type	,000	-,001	-5,694E-5	,000	,002

a. Dependent Variable: indep

Πίνακας 8

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,331 ^a	,109	,071	,261

a. Predictors: (Constant), oversight, auditb, nonper, audita, type

Η τιμή του συντελεστή προσδιορισμού είναι 10,9% αυτό είναι και το ποσοστό της μεταβλητότητας της εξαρτημένης μεταβλητής που μπορεί να ερμηνεύσει το υπόδειγμα.

Οι αιτίες της μειωμένης τιμής του θα παρουσιαστούν σε επόμενο πίνακα.

Το υπόδειγμα είναι το:

$$\text{Indep}_i = \alpha_0 + \alpha_1 \text{nonper}_i + \alpha_2 \text{audita}_i + \alpha_3 \text{auditb}_i + \alpha_4 \text{type}_i + \alpha_5 \text{oversight}_i + \omega_i \quad (1)$$

Όπου:

Indep: η ανεξαρτησία της επιτροπής ελέγχου

nonper: παροχή μη επιτρεπόμενων υπηρεσιών

audita: επιλογή ελεγκτή-διορισμός νέου/επαναδιορισμός

auditb: επιλογή ελεγκτή-ευθύνη διαδικασίας από την επιτροπή

type: συγγραφή υποχρεώσεων για το διαγωνισμό

oversight: εποπτεία υποχρεωτικού ελέγχου

ω: τα κατάλοιπα της παλινδρόμησης

Πίνακας 9

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,976	5	,195	2,873	,017 ^b
	Residual	7,951	117	,068		
	Total	8,927	122			

a. Dependent Variable: indep

b. Predictors: (Constant), oversight, auditb, nonper, audita, type

Με βάση την εκτίμηση της εξίσωσης (1) φαίνεται ότι:

Πίνακας 10

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,203	,163		7,371	,000
	nonper	,023	,034	,058	,662	,509
	audita	-,041	,030	-,147	-1,357	,177
	auditb	,004	,034	,018	,127	,899
	type	,030	,042	,112	,723	,471
	oversight	-,258	,076	-,297	-3,393	,001

a. Dependent Variable: indep

Τα θετικά πρόσημα στην 1^η στήλη δείχνουν ότι όσο αυξάνεται η τιμή των μεταβλητών αυξάνεται η ανεξαρτησία. Τα αρνητικά το αντίθετο. Παρατηρούμε πως όλες οι μεταβλητές (audita, auditb έχουν μη στατιστικά σημαντικούς συντελεστές. Αντίθετα η μεταβλητή oversight έχει συντελεστή στατιστικά σημαντικό και αρνητικό (sig μικρότερο του 0,1%).

Τα αίτια της μη στατιστικής σημαντικότητας των λοιπών πρέπει να αναζητηθούν. Το δείγμα κρίνεται επαρκές (γενικά τα 30 ερωτηματολόγια είναι το όριο και υπάρχουν 123 αξιοποιήσιμα). Ο λόγος της διασποράς των απαντήσεων στους μη στατιστικά σημαντικούς εκτιμητές πρέπει κυρίως να αναζητηθεί σε μη στατιστικό επίπεδο. Ίσως προσωπικές συνεντεύξεις να διαφωτίσουν τις αποκλίσεις των απαντήσεων.

4.6. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ένα από τα βασικά συμπεράσματα στο οποίο καταλήγει η έρευνά μας είναι ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρήσεων φαίνεται να έχουν ενσωματώσει στον τρόπο λειτουργίας τους τις διατάξεις του Ν. 4449/2017, καθώς πληρούν τα περισσότερα κριτήρια τα οποία ορίζει ο νόμος.

Οι Επιτροπές Ελέγχου φαίνεται να έχουν ενστερνιστεί σε μεγάλο βαθμό τον νέο τους ρόλο, καθώς ακολουθούνται διαδικασίες για την αποτελεσματικότερη οργάνωσή τους και συμμόρφωσή τους με τις διατάξεις του Ν. 4449/2017, αύξηση των προγραμματισμένων συνεδριάσεων τους, αλλά και πραγματοποίηση έκτακτων συνεδριάσεων για τυχόν θέματα που δύνανται να προκύψουν. Επίσης παρατηρείται αύξηση στη συχνότητα επικοινωνίας των Επιτροπών Ελέγχου με τους ορκωτούς ελεγκτές, τους εσωτερικούς ελεγκτές και τη Διοίκηση των εταιρειών.

Οι αυξημένες αρμοδιότητες και ευθύνες της Επιτροπής Ελέγχου, σε συνδυασμό με τον θετικό αντίκτυπο που εμφανίζουν εντός των επιχειρήσεων, μπορούν να συμβάλουν ουσιαστικά στη δημιουργία ενός καλύτερου και πιο σωστά οργανωμένου περιβάλλοντος εταιρικής διακυβέρνησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΑΟ 5^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ- ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στο κεφάλαιο αυτό, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα από τη έρευνα που διενεργήθηκε σχετικά με την αποτελεσματικότητα των Επιτροπών Ελέγχου τόσο σε επίπεδο βιβλιογραφίας, όσο και σε επίπεδο ερευνητικής διαδικασίας με τη στατιστική ανάλυση των απαντήσεων των προέδρων των επιτροπών ελέγχου 138 ΟΔΣ στο σχετικό ερωτηματολόγιο που τους έχει σταλεί. Προκύπτει λοιπόν πως ένα πολύ μεγάλο ποσοστό των επιτροπών ελέγχου εφαρμόζουν και έχουν ενσωματώσει στον τρόπο λειτουργίας τους τις νέες απαιτήσεις της νομοθεσίας αλλά και του ευρωπαϊκού κανονισμού. Ειδικότερα, τα μέλη που συνθέτουν τις επιτροπές ελέγχου διαθέτουν στην πλειοψηφία τους τα προαπαιτούμενα του νόμου, με κυριότερο αυτό της ανεξαρτησίας, παράγοντας που πέρα των επαρκών γνώσεων της λογιστικής, της ελεγκτικής και γνώσης του τομέα που δραστηριοποιείται η επιχείρηση, συμβάλει καθοριστικά στην αποτελεσματικότητα της λειτουργίας των επιτροπών ελέγχου. Και όταν αναφερόμαστε στην αποτελεσματικότητα της λειτουργίας των επιτροπών ελέγχου, σαφώς εννοούμε την άσκηση των αρμοδιοτήτων της με ορθό και ουσιαστικό τρόπο. Καθώς λοιπόν μία από τις πιο σημαντικές αρμοδιότητας της επιτροπής ελέγχου είναι η εποπτεία της διαδικασίας του υποχρεωτικού αλλά και του εσωτερικού ελέγχου και η επικοινωνία των αποτελεσμάτων τους στη Διοίκηση της οικονομικής οντότητας, διαπιστώνεται ότι ένα πολύ μεγάλο ποσοστό, που αγγίζει σχεδόν το σύνολο των επιτροπών ελέγχου, παρακολούθησε την απόδοση του υποχρεωτικού ελέγχου και συζήτησε παράλληλα τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου με τον ελεγκτή επικοινωνώντας τα στη συνέχεια με τη Διοίκηση. Τα προαναφερόμενα επιβεβαιώνονται και από τον αριθμό των συναντήσεων, τόσο της ίδιας της επιτροπής, όσο και της επιτροπής με τον ελεγκτή. Σύμφωνα με τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι στην Ελλάδα έχει διαμορφωθεί τα τελευταία χρόνια ένα αρκετά αποτελεσματικό νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο με κάποιες βελτιώσεις που μπορεί να υπάρξουν μπορεί να εξασφαλίσει και να κατοχυρώσει το θεσμό της επιτροπής ελέγχου στην Ελλάδα.

Παρά το γεγονός ότι αρκετοί από τους μετόχους των επιχειρήσεων δεν έχουν πλήρως κατανοήσει τη σπουδαιότητα του ρόλου της Επιτροπής Ελέγχου μέσα στο πλαίσιο της ορθής εταιρικής διακυβέρνησης, έπειτα από λίγα μόνο χρόνια εφαρμογής του νέου νομοθετικού πλαισίου, υπάρχει μία θετική αντιμετώπιση όχι μόνο στα θέματα οργάνωσης και ανταπόκρισης των ζητημάτων τα οποία ορίζονται πλέον ως υποχρεωτικά σύμφωνα με το Νόμο, αλλά και σε θέματα που αφορούν σημαντικούς τομείς λειτουργίας μίας επιχείρησης, όπως η ποιότητα και ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η διαδικασία σύνταξης της χρηματοοικονομικής αναφοράς, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνου, η διαδικασία επιλογής του ελεγκτή, η λειτουργία μονάδων εσωτερικού ελέγχου. Αποτέλεσμα των παραπάνω είναι να κατοχυρώνεται ο θεσμός της επιτροπής ελέγχου ως «μοχλός» που προάγει τις αρχές και τις αξίες της Εταιρικής Διακυβέρνησης σε μια οικονομική οντότητα.

Ο κυριότερος περιορισμός που υπήρχε κατά τη διάρκεια συγγραφής της παρούσας διπλωματικής και της εξαγωγής των συμπερασμάτων της έγκειται στον εγγενή κίνδυνο της χρήσης ερωτηματολογίων ως επιλεχθείσα μεθοδολογία, δηλαδή ο κίνδυνος του βαθμού αξιοπιστίας των απαντήσεων των συμμετεχόντων, και ειδικότερα στο κατά πόσον και σε ποιο βαθμό υφίσταται απόκλιση ανάμεσα στις απαντήσεις που δίνουν στα ερωτηματολόγια και στο τι πραγματικά εφαρμόζεται από τις οντότητες στην πράξη. Προσωπικές συνεντεύξεις θα μπορούσαν να βοηθήσουν προς την πιο ακριβή αποτύπωση και καταγραφή της πραγματικής εικόνας λειτουργίας των επιτροπών ελέγχου.

Εξαιτίας της αβεβαιότητας που υφίσταται στο κατά πόσο οι αρμοδιότητες και οι αναλαμβανόμενες ενέργειες από μέρος των επιτροπών ελέγχου πράγματι εφαρμόζονται, προτείνεται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η διενέργεια προσωπικών συνεντεύξεων με τους προέδρους αλλά και μέλη των επιτροπών ελέγχου ώστε σε συγκεκριμένες περιοχές να δοθούν αναλυτικότερες απαντήσεις. Επίσης η μελέτη σε σχέση με συγκεκριμένα ειδικά χαρακτηριστικά των μελών που συνθέτουν την επιτροπή ελέγχου, με οικονομικά στοιχεία των εταιριών, το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρίας αλλά και ο διαχωρισμός σε ειδικότερες κατηγορίες οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος όπως οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές και οι αντισταθμιστικές επιχειρήσεις κτλ, θα μπορούσαν να αποτελέσουν προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

1. ΕΛΤΕ - Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων και IFAC (2010). «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας», ΕΛΤΕ-IFAC.
2. Λουμιώτης, Ι.Β. και Τζίφας, Ν.Β. (2018). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ)*, 2^ηεκδ., Αθήνα: ΙΕΣΟΕΛ.
3. Λουμιώτης, Ι.Β. (2019). *Εφαρμοσμένη Ελεγκτική των Επιχειρήσεων*, 2^ηεκδ., Αθήνα: ΙΕΣΟΕΛ.
4. Νεγκάκης, Ι.Χ. και Ταχυνάκης, Δ.Π. (2017). *Ελεγκτική: Εσωτερικός Έλεγχος-Θεωρία και Εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη: Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ.

Ξενόγλωσση

1. Abernathy, J.L., Beyer, B., Masli, A. and Stefaniak, C. (2014). “The association between characteristics of audit committee accounting experts, audit committee chairs, and financial reporting timeliness”. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, vol. 30, pp.283-297.
2. Abbott, L.J., Parker, S. and Peters, F.G. (2004). “Audit committee characteristics and restatements”. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol.23 (1), pp.69-87.
3. Abbott L. J., Parker S., Peters G. F., & Rama D. V.,(2007) Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing, *The Accounting Review*, 82 (4), pp. 803-835.
4. Abdulaziz Alzeban, NedalSawan (2015),” The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations” *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 24, 2015, Pages 61-71.
5. Adams, R. & Ferreira, D., (2008) Do director perform to pay? *Journal of Accounting and Economics*, 46 (1), pp. 154–171.

6. Adams R.B.,& Mehran H.,(2012) Bank board structure and performance: evidence for large bank holding companies, *Journal of Financial Intermediation*, 21(2), pp. 243-267.
7. Adams R.B.,& Mehran H.,(2005) Corporate performance, board structure and its determinants in the banking industry.
8. Bhagat S.,& Black B.,(2002)The non-correlation between board independence and long term firm performance, *Journal of Corporation Law*, 27 (2), pp. 231-274.
9. Barth, M.E., Landsman, W.R. and Lang, M.H. (2008). "International accounting standards and accounting quality". *Journal of Accounting Research*, vol.46 (3), pp.467-498.
10. Barua, A., Rama, D.V. and Sharma, V. (2010). "Audit committee characteristics and investment in internal auditing". *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 29 (5), pp.503-513.
11. Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D. R. and Neal, T.L. (2009). "The audit committee oversight process". *Contemporary Accounting Research*, vol.26, pp.65-122.
12. Bedard, J. and Gendron, Y. (2010). "Strengthening the financial reporting system: can audit committees deliver?" *International Journal of Auditing*, vol.14 (2), pp.174-210.
13. Bilal, Chen, S., and Komal, B. (2018). "Audit committee financial expertise and earnings quality: a meta-analysis". *Journal of Business Research*, vol.84, pp. 253-270.
14. Cadbury Report (1992). "*Committee on the financial aspects of corporate governance*", London: Gee.
15. Chan K.C.,& Li J.,(2008) Audit committee and firm value: evidence on outside top executives as expert-independent directors, *Corporate Governance*, 16(1), pp. 16-31.
16. Choi, Y.K., Han, S.H. and Lee, S. (2014). "Audit committees, corporate governance, and shareholder wealth: evidence from Korea". *Journal of Accounting and Public Policy*, vol.33 (5), pp.470-489.
17. Cullinan, C.P., Du, H. and Wright, G.B. (2008). "Is there an association between director option compensation and the likelihood of misstatement?" *Advances in Accounting*, vol. 24, pp. 16-23.

18. De Fond, M.L., and Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research". *Journal of Accounting and Economics*, vol.58, pp.275-326.
19. Deloitte (2018). "*Audit committee resource guide*". Deloitte.
20. De Andres P.,&Valladolid E.,(2008) Corporate governance in banking: The role of the board of directors, *Journal of Banking & Finance*, 32 (12), pp. 2570–2580.
21. De Vlaminck, N. and Sarens, G. (2015). "The relationship between audit committee characteristics and financial statement quality: evidence from Belgium". *Journal of Management and Governance*, vol.19 (1), pp.145-166.
22. Dhaliwal, D., Naiker, V. and Navissi, F. (2010). "The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees". *Contemporary Accounting Research*, vol. 27 (3), pp.787-827.
23. Fichtner, J.R. (2010). "The recent international growth of mandatory audit committee requirements". *International Journal of Disclosure and Governance*, vol. 7, pp.227-243.
24. (FRC) Financial Reporting Council (2016). "*Guidance on audit committees*". London: Financial Reporting Council.
25. Ghafran, C. and O'Sullivan, N. (2017). "The impact of audit committee expertise on audit quality: evidence from UK audit fees". *The British Accounting Review*, vol. 49, pp.578-593.
26. Güner A.B., Malmendier U. & Tate.,(2008) Financial expertise of directors, *Journal of Financial Economics*, 88 (2), pp. 323–354.
27. Hayes, R. M. (2014). "Discussion of audit committee financial expertise and earnings management: the role of status" by Badolato, Donelson and Ege (2014). *Journal of Accounting and Economics*, vol. 58, pp.231-239.
28. He, L. and Yang, R. (2014). "Does industry regulation Matter? New evidence on audit committees and earnings management". *Journal of Business Ethics*, vol.123 (4), pp.573-589.
29. Jensen M.,(1993), The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems, *The Journal of Finance*, 48 (3), pp. 831-880.
30. Kallamu B.S.,& Saat N.A.M.,(2015) Audit committee attributes and firm performance: evidence from Malaysian finance companies, *Asian Review of Accounting*,23(3), pp. 206-231.

31. Khlif, H., & Samaha, K. (2016). Audit committee activity and internal control quality in Egypt: does external auditor's size matter?. *Managerial Auditing Journal*, 31(3), 269-289.
32. Koutoupis, A. and Bekiaris, M.(2019). "Audit committees impact on Company Performance: The Greek and Italian Experience". *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 1 (1), pp.1-12.
33. KPMG Audit Committee Institute (2016). "*Audit committee handbook*". Global: KPMG.
34. Kusnadi, Y., Leong, K.S., Suwardy, T., Wang, J. (2016). "Audit committees and financial reporting quality in Singapore". *Journal of Business Ethics*, vol. 139, pp. 197-214.
35. Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., & Zhou, J. (2019). Does Audit Committee Accounting Expertise Help to Promote Audit Quality? Evidence from Auditor Reporting of Internal Control Weaknesses. *Contemporary Accounting Research*.
36. Lisic, L. L., Neal, T. L., Zhang, I. X., & Zhang, Y. (2016). CEO power, internal control quality, and audit committee effectiveness in substance versus in form. *Contemporary Accounting Research*, 33(3), 1199-1237.
37. (PwC) PricewaterhouseCoopers L.L.P. (2011). "*Audit committee effectiveness: what works best*". PricewaterhouseCoopers, 4th edition.
38. (PwC) PricewaterhouseCoopers L.L.P. (2018). "*Audit committee effectiveness: practical tips for the chair*". PricewaterhouseCoopers.
39. Rahman, Md. M., Meah, M.R., & Chaudhory, N.U., (2019) The impact of audit characteristics on firm performance: An empirical study from emerging economy , *Online ISSN*, 16(1).pp.59-69.
40. Sarbanes-Oxley Act (SOX) of 2002. (2002). Public L. no. 107-204, 116 Stat. 745.
41. Spira, L. (1999). "Independence in corporate governance: the audit committee role", *Business Ethics: a European Review*, vol.8, pp.262-273.
42. Tanyi, P.N. and Smith, D.B. (2015). "Busyness, expertise and financial reporting quality of audit committee chairs and financial experts". *Auditing*, vol. 34 (2), pp.59-89.
43. Xie J., Nozawa W., Yagi M., Fujii H. & Managi S.,(2018) Do environmental, social, and governance activities improve corporate financial performance?,

Business Strategy and the Environment,MPRA Paper No. 88720. pp. 1–15.
Accessed on 19 August 2019. https://mpra.ub.uni-muenchen.de/88720/1/MPRA_paper_88720.pdf.

44. Zhang, Y., J.Zhou & N. Zhou,(2007) Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 (3), 300-327.

Νόμοι-Κανονισμοί-Ευρωπαϊκές Οδηγίες

1. Οδηγία 2006/43/EK
2. Οδηγία 2014/56/EE
3. Ν. 4449/2017
4. Ν. 3693/2008
5. Ν. 3148/2003
6. Ν. 3016/2002
7. Sarbanes-Oxley Act (SOX) of 2002. (2002). 107th Congress, P.L. no 107-204, 116 Stat. 745, Washington DC.
8. Securities Exchange Act of 1934, As Amended through P.L.112-158, Approved August 10, 2012, Washington DC.
9. Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014\

Ιστοσελίδες

www.accountancyeurope.eu

www.elte.org.gr

www.pcaobus.org

www.europa.eu

www.frc.org.uk

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Ερωτηματολόγιο για τις Επιτροπές Ελέγχου

Η πρόσφατη νομοθεσία της ΕΕ για τον έλεγχο ενισχύει τον ρόλο της Επιτροπής Ελέγχου διευρύνοντας τις ευθύνες της για την διασφάλιση της ποιότητας του ελέγχου. Αυτές οι νέες απαιτήσεις ελέγχου, αναθέτουν συγκεκριμένα καθήκοντα στις Επιτροπές Ελέγχου, όπως είναι ο άμεσος ρόλος στον διορισμό του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας, η εποπτεία του υποχρεωτικού ελέγχου και η παρακολούθηση της απόδοσης και της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή.

Ο **Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014** του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Απριλίου 2014, σχετικά με τις ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος και την κατάργηση της απόφασης 2005/909 /ΕΚ της Επιτροπής εισάγει μια νέα υποχρέωση των αρμόδιων εθνικών- εποπτικών αρχών στην ΕΕ να παρακολουθούν τις εξελίξεις στην αγορά ελέγχου τωνοντοτήτων δημοσίου συμφέροντος («ΟΔΣ») και, ειδικότερα, να αξιολογούν τις επιδόσεις των Επιτροπών Ελέγχου.

Το ερωτηματολόγιο παρέχει στην Επιτροπή Ελέγχου και τις Εποπτικές Αρχές τη δυνατότητα να εξετάσουν μια συγκεκριμένη πτυχή της συμμόρφωσής της Επιτροπής Ελέγχου με τους νέους κανόνες ελέγχου, τις επιδόσεις και την αποτελεσματικότητά της, με αποτέλεσμα την αξιολόγηση των τομέων για ανάπτυξη.

Κάθε ερώτηση που περιλαμβάνεται στο ερωτηματολόγιο παρέχει μια νομική αναφορά στο ευρωπαϊκό ή εθνικό πλαίσιο.

Χρήσιμων πληροφοριών:

Τα δεδομένα που θα ληφθούν θεωρούνται αυστηρώς εμπιστευτικά. Στην ενότητα "Στοιχεία οντότητας του Δημοσίου Συμφέροντος", εκτός από τα πεδία που σημειώνονται με αστερίσκο (*), οι Επιτροπές Ελέγχου έχουν την επιλογή να μην συμπληρώσουν οποιαδήποτε πληροφορία που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για την αναγνώριση του απαντούντος.

Οι απαντήσεις της Επιτροπής Ελέγχου θα συγκεντρωθούν με τις απαντήσεις των άλλων Επιτροπών Ελέγχου και δεν θα δημοσιοποιηθούν με τρόπο που να αποδίδονται άμεσα σε έναν μεμονωμένο ερωτώμενο ή φορέα. Οι συγκεντρωτικές απαντήσεις θα βοηθήσουν τις αρμόδιες εθνικές - εποπτικές αρχές να υποβάλουν έκθεση σχετικά με τις εξελίξεις στην αγορά παροχής υπηρεσιών υποχρεωτικού ελέγχου σε οντότητες δημοσίου συμφέροντος σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κανονισμού.

Πώς να συμπληρώσετε το ερωτηματολόγιο:

Οι απαντήσεις στα ερωτήματα που τίθενται ταξινομούνται από 1-4 όπου:

1. Ναι
2. Ναι, εν μέρει
3. Όχι
4. Δεν ισχύει

Οι Επιτροπές Ελέγχου καλούνται να χρησιμοποιήσουν, όταν είναι αναγκαίο, τα διαθέσιμα πλαίσια κειμένου κάτω από κάθε ερώτηση για την παροχή διευκρινίσεων και σχολίων στις αντίστοιχες ερωτήσεις τους, ειδικά όταν η επιλογή "Ναι, εν μέρει" έχει επιλεγεί ως απάντηση.

Είναι προτιμότερο να απαντηθούν όλες οι ερωτήσεις, όμως δύνανται οι Επιτροπές Ελέγχου να επιλέξουν να μην απαντήσουν σε όλες τις ερωτήσεις αλλά παρά ταύτα να υποβάλλουν το ερωτηματολόγιο.

Στοιχεία οντότητας δημοσίου συμφέροντος			
(Όνομα της οντότητας)			
(Διεύθυνση)		(Ταχυδρομικός κώδικας)	
(Πόλη)	(Τηλ.)	(Email)	
Αριθμός εργαζομένων (*):	Choose an item.	Οικονομική Δραστηριότητα (*):	Choose an item.
<u>Λεπτομέρειες σχετικά με την επιτροπή ελέγχου</u>			
(Επωνυμία του προέδρου της επιτροπής ελέγχου)		(Τηλ.)	
		(Email)	
		(Περίοδος αναφοράς):	
(Όνομα του υπεύθυνου επικοινωνίας για την εν λόγω έρευνα, εάν διαφέρει από τον πρόεδρο)		(Τηλ.)	
		(Email)	
(Αριθμός μελών της επιτροπής ελέγχου)			
<u>(Περίοδος αναφοράς):</u> Παρακαλείσθε να χρησιμοποιήσετε τις οδηγίες για να υποδείξετε την περίοδο αναφοράς στην οποία αναφέρεται το ερωτηματολόγιο.			
Σύνθεση και δεξιότητες της Επιτροπής Ελέγχου		Νομική Αναφορά	Παρακαλούμε επιλέξτε την απάντησή σας :
			Choose an item.
1	Διαθέτει τουλάχιστον ένα μέλος της Επιτροπής επαρκή γνώση στον τομέα της λογιστικής και / ή της ελεγκτικής ή είναι ορκωτός ελεγκτής λογιστής σε αναστολή ή συνταξιούχος;	Αρ. 44.1 του Ν.4449/17	<input checked="" type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		
2	Έχουν τα μέλη της Επιτροπής στο σύνολό τους, επαρκή γνώση σχετική με τον τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται η ελεγχόμενη οντότητα;	Αρ. 44.1 του Ν.4449/17	<input checked="" type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		
3	Η πλειοψηφία των μελών της Επιτροπής είναι ανεξάρτητη από την ελεγχόμενη οντότητα κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 3016/2002 ;	Αρ. 44.1 του Ν.4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		
Συνεργασία με το διοικητικό ή εποπτικό όργανο			
4	Πόσες φορές, κατά την περίοδο αναφοράς, η Επιτροπή Ελέγχου συναντήθηκε με το διοικητικό ή εποπτικό όργανο της οντότητας για να επικοινωνήσει τις δραστηριότητές της, τα θέματα και τις σχετικές συστάσεις;	Αρ. 44.3 του Ν.4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input checked="" type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		

5	Έχει ενημερώσει η Επιτροπή Ελέγχου το διοικητικό ή εποπτικό όργανο της οντότητας για το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου;	Αρ. 44.3του Ν.4449/17	<input checked="" type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
6	Έχει εξηγήσει η Επιτροπή Ελέγχου στο διοικητικό ή εποπτικό όργανο της οντότητας πώς συνέβαλε ο υποχρεωτικός έλεγχος στην ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης;	Αρ. 44.3του Ν. 4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
7	Έχει εξηγήσει η Επιτροπή Ελέγχου στο διοικητικό ή εποπτικό όργανο της οντότητας ποιος ήταν ο ρόλος της Επιτροπής Ελέγχου στον υποχρεωτικό έλεγχο;	Αρ. 44.3του Ν. 4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
Ανεξαρτησία συμπεριλαμβανομένης της προηγούμενης έγκρισης των επιτρεπόμενων μη ελεγκτικών υπηρεσιών (permitted non-audit services).			
8	Έχει η Επιτροπή Ελέγχου παρακολουθήσει το ποσό των αμοιβών που καταβλήθηκαν στον ορκωτό ελεγκτή λογιστή (ή στην ελεγκτική εταιρεία) προκειμένου να διασφαλιστεί η μελλοντική συμμόρφωση με το 70% του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap) των μη ελεγκτικών υπηρεσιών (NAS);	Αρ.4.2 του Καν. Αρ. 44.3 του Ν.4449/17 Αρ.6.2. του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
9	Έχει η Επιτροπή Ελέγχου λάβει έγγραφη διαβεβαίωση από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή (ή την ελεγκτική εταιρεία) που επιβεβαιώνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, η ελεγκτική εταιρεία και οι εταίροι, τα ανώτερα διευθυντικά στελέχη και τα διευθυντικά στελέχη που διενεργούν τον υποχρεωτικό έλεγχο ήταν ανεξάρτητοι από την οντότητα;	Αρ.6.2του Καν. Αρ. 44.3του Ν. 4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
10	Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία της οντότητας συζήτησε με την Επιτροπή Ελέγχου τις απειλές για την ανεξαρτησία της καθώς και τις διασφαλίσεις που εφαρμόζονται για τον περιορισμό αυτών των απειλών;	Αρ.6.2 του Καν. Αρ. 44.3του Ν. 4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
Παροχή επιτρεπόμενων μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή (ή οποιοδήποτε μέλος του δικτύου του):			
11	Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής (ή οποιοδήποτε μέλος του δικτύου του) υπέβαλε προσφορά στην οντότητα, στις μητρικές και ελεγχόμενες επιχειρήσεις της, για την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς;	Αρ.5.4 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input checked="" type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4

	<i>Σχόλια:</i>		
12	Τα αιτήματα αυτά για την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών εξετάστηκαν από την Επιτροπή Ελέγχου;	Αρ. 5.4 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		
13	Έχει απορρίψει η Επιτροπή Ελέγχου οποιαδήποτε από αυτά τα αιτήματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς;	Αρ. 5.4 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		
14	Ποιοι ήταν οι λόγοι υποστήριξης της/των απόρριψης/εων ;	Αρ. 5.4 Καν.	
	(Όπου απαιτείται, σχολιάστε παρακάτω)		
Διαδικασία επιλογήςελεγκτών			
15	Μήπως κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς συνέβη ένα από τα ακόλουθα: - διορισμός νέου/ων ορκωτού ελεγκτή λογιστή (ορκωτών ελεγκτών λογιστών) ή - επαναδιορισμός του προηγούμενου (-ων) ορκωτού ελεγκτή λογιστή (ορκωτών ελεγκτών λογιστών) μετά από διαγωνιστική διαδικασία	Αρ. 16.3 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		
<u>Στο πλαίσιοτηςδιαδικασίας επιλογής αυτώντωννέωνορκωτώνελεγκτώνλογιστών¹⁷:</u>			
16	Η Επιτροπή Ελέγχου ανέλαβε την ευθύνη όσον αφορά τη διαδικασία επιλογής του ορκωτού ελεγκτή λογιστή (ορκωτών ελεγκτών λογιστών);	Αρ. 16.3 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		
17	Πόσεςελεγκτικέςεταιρείεςπροσκλήθηκαν στην υποβολή προσφορών;	Αρ. 16.3 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		
18	Πόσοι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές (ή ελεγκτικές εταιρείες) υπέβαλαν τελικά προσφορά ;	Αρ. 16.3 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>		
19	Η διαδικασία υποβολής προσφορών επέτρεψε τη συμμετοχή στη διαδικασία επιλογής ελεγκτικών εταιρειών που έλαβαν λιγότερο από το	Αρ. 16.3. του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4

¹⁷Σύμφωνα με το άρθρο 16.4 του κανονισμού, οι οντότητες δημοσίου συμφέροντος που πληρούν τα κριτήρια που ορίζονται στα στοιχεία στ) και τ) του άρθρου 2 παράγραφος 1 της οδηγίας 2003/71 / ΕΚ δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τη διαδικασία επιλογής που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 16 του κανονισμού. Επομένως, τα ερωτήματα 16 έως 23 δεν μπορούν να έχουν σημασία για τιςΟΔΣ που πληρούν αυτά τα κριτήρια.

	15% των συνολικών αμοιβών από οντότητες δημοσίου συμφέροντος του κράτους μέλους κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος;		
<i>Σχόλια:</i>			
20	Στη συγγραφή κατάρτισης των υποχρεώσεων σχετικά με την υποβολή προσφορών περιελήφθησαν επαρκείς πληροφορίες που να επιτρέπουν στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές (ή ελεγκτικές εταιρείες) που είχαν προσκληθεί να κατανοήσουν το αντικείμενο δραστηριοτήτων της οντότητας;	Αρ.16.3. του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
21	Η συγγραφή κατάρτισης των υποχρεώσεων σχετικά με την υποβολή προσφορών περιείχε επαρκείς πληροφορίες για να επιτρέψουν στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές (ή ελεγκτικές εταιρείες) που είχαν προσκληθεί να κατανοήσουν το είδος του υποχρεωτικού ελέγχου που πρέπει να διενεργηθεί;	Αρ.16.3. του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
22	Η συγγραφή κατάρτισης των υποχρεώσεων σχετικά με την υποβολή προσφορών από την ελεγχόμενη οντότητα, περιείχε διαφανή κριτήρια επιλογής χωρίς διακρίσεις και τα οποία χρησιμοποίησε η οντότητα για να αξιολογήσει τις προτάσεις που υπέβαλαν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές (ή ελεγκτικές εταιρείες);	Αρ.16.3 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
23	Επικύρωσε η Επιτροπή Ελέγχου την έκθεση που συντάξε η οντότητα σχετικά με την ολοκλήρωση της διαδικασίας επιλογής;	Αρ.16.3 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
24	Η Επιτροπή Ελέγχου υπέβαλε στη σύστασή της προς το διοικητικό ή εποπτικό όργανο τουλάχιστον δύο υποψηφίους για διορισμό;	Αρ. 16.2 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
25	Η Επιτροπή Ελέγχου εξέφρασε δεόντως δικαιολογημένη προτίμηση για έναν υποψήφιο;	Αρ. 16. του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
26	Έχει εξετάσει η Επιτροπή Ελέγχου εάν η οντότητα είναι σε θέση να αποδείξει, κατόπιν αιτήματος, στη σχετική αρμόδια αρχή ότι η διαδικασία επιλογής διεξήχθη με δίκαιο τρόπο;	Αρ.16 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			

Εποπτεία του υποχρεωτικού ελέγχου			
27	Πόσες φορές κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς η Επιτροπή Ελέγχου συναντήθηκε με τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή (για παράδειγμα, για να παρακολουθήσει την εκτέλεση του σχεδίου ελέγχου ή / και να συζητήσει για τυχόν σημαντικές συναλλαγές / θέματα ή αλλαγές στην επιχείρηση);	Αρ. 44.3 του Ν.4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
28	Έχει παρακολουθήσει η Επιτροπή Ελέγχου την απόδοση του υποχρεωτικού ελέγχου των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας;	Αρ. 44.3 του Ν. 4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
29	Η Επιτροπή Ελέγχου εξέτασε τα πορίσματα (εάν υπάρχουν) και τα συμπεράσματα της αρμόδιας αρχής κατά τον τελευταίο ποιοτικό έλεγχο του ορκωτού ελεγκτή λογιστή (ή της ελεγκτικής εταιρείας); ¹⁸	Αρ. 44.3 του Ν.4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
30	Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής της οντότητας υπέβαλε την συμπληρωματική έκθεση στην Επιτροπή Ελέγχου το αργότερο κατά την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης ελέγχου;	Αρ. 11 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
31	Η Επιτροπή Ελέγχου συζήτησε με τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή (ή την ελεγκτική εταιρεία) τα βασικά θέματα που προέκυψαν από τον υποχρεωτικό έλεγχο, ιδίως σημαντικές ελλείψεις του συστήματος εσωτερικού οικονομικού ελέγχου της οντότητας ή / και του λογιστικού συστήματος;	Αρ. 11 του Καν.	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
Εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης			
32	Έχει παρακολουθήσει η Επιτροπή Ελέγχου τη διαδικασία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της οντότητας;	Αρ. 44.3 του Ν. 4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			
33	Η Επιτροπή Ελέγχου υπέβαλε συστάσεις ή προτάσεις για να διασφαλίσει την ακεραιότητα της διαδικασίας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της οντότητας;	Αρ. 44.3 του Ν. 4449/17	<input type="radio"/> 1 <input type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input checked="" type="radio"/> 4
<i>Σχόλια:</i>			

¹⁸Η ερώτηση όταν η πληροφόρηση δεν είναι δημόσια ή δεν είναι διαθέσιμη στην επιτροπή ελέγχου δεν ισχύει.

Εποπτεία των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου, διασφάλιση της ποιότητας και διαχείρισης κινδύνου		
34	Έχει παρακολουθήσει η Επιτροπή Ελέγχου την αποτελεσματικότητα των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων της οντότητας και, όπου απαιτείται, τον εσωτερικό έλεγχο αυτής σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της ελεγχόμενης οντότητας;	Αρ. 44.3 του Ν. 4449/17 <input type="radio"/> 1 <input checked="" type="radio"/> 2 <input type="radio"/> 3 <input type="radio"/> 4
	<i>Σχόλια:</i>	

Πλαίσιοσχολίων		
	<p>(Οι Επιτροπές Ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιούν αυτό το πλαίσιο σχολίων για να αναπτύξουν οποιαδήποτε άλλα θέματα που σχετίζονται με τα νέα καθήκοντά τους. Παρακαλώ σημειώστε ότι αυτό το πλαίσιο σχολίων αφορά μόνο στοιχεία που δεν έχουν αναφερθεί σε προηγούμενες ενότητες αυτού του ερωτηματολογίου).</p>	

