



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

Διπλωματική Εργασία

ΤΟ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ-ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ:
ΜΙΑ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

του

ΧΡΗΣΤΟΥ Δ. ΣΤΕΡΓΙΑΚΟΥ

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

Θεσσαλονίκη 2019

*Αφιερώνεται στους γονείς μου,
Δημήτριο και Μαρία,
μικρό «αντίδωρο» της αγάπης και της στήριξής τους,
σε κάθε μου βήμα.*

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με αφορμή την ολοκλήρωση της παρούσας διπλωματικής εργασίας, η οποία εκπονείται στο πλαίσιο απόκτησης μεταπτυχιακού διπλώματος από το Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών (ΠΜΣ) Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, θερμότερες ευχαριστίες οφείλω αρχικά στην επιβλέπουσα καθηγήτριά μου κ. Αγγελική Σαμαρά, χωρίς τις συμβουλές και την καθοδήγηση της οποίας δεν θα είχε επιτευχθεί το επιθυμητό αποτέλεσμα της εργασίας αυτής.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά, τον Διευθυντή των ΠΜΣ Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής και ταυτόχρονα, Κοσμήτορα της Σχολής Επιστημών Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας κ. Χρήστο Νεγκάκη, καθώς και όλο το ακαδημαϊκό προσωπικό για τις γνώσεις και την υποστήριξη που μου παρείχαν κατά τα δύο έτη φοίτησης μου στο ΠΜΣ Εφαρμοσμένης Λογιστικής και Ελεγκτικής, ανοίγοντάς μου νέους ορίζοντες.

Θα ήταν παράλειψή μου, να μην ευχαριστήσω τον αξιότιμο κ. Παναγιώτη Βαλαντάση, αντιπρόεδρο του Ελληνικού Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών (ΕΙΕΕ), για τις πολύτιμες συμβουλές που μου παρείχε κατά τη διάρκεια εκπόνησης της παρούσας εργασίας.

Τέλος, θερμότερες ευχαριστίες και ευγνωμοσύνη, οφείλω στην ερίτιμη καθηγήτρια μου στο Τμήμα Οικονομικών Επιστημών του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης (Α.Π.Θ.) και τέως Κοσμήτορα της Σχολής Πολιτικών και Οικονομικών Επιστημών του Α.Π.Θ. κ. Ευγενία Πετρίδου, στην οποία οφείλω την εξοικείωσή μου με τις Διοικητικές Επιστήμες, καθώς και τη γνώση της επιστημονικής μεθοδολογίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ (ABSTRACT)

Η παρούσα διπλωματική εργασία είναι μια βιβλιογραφική έρευνα, σκοπός της οποίας είναι η αξιολόγηση του βαθμού σύγκλισης ή/και απόκλισης στο νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη λειτουργία της επιτροπής ελέγχου στις Η.Π.Α. και σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.), μέσω της συγκέντρωσης, ανάλυσης και σύγκρισης των αντίστοιχων νομοθετικών διατάξεων. Παράλληλα, σε επίπεδο ΕΕ εξετάζεται ο βαθμός εναρμόνισης της σχετικής ελληνικής νομοθεσίας με την αντίστοιχη ευρωπαϊκή, ώστε να εντοπισθούν πιθανές ελλείψεις στο νομοθετικό πλαίσιο των ελεγκτικών επιτροπών στην Ελλάδα.

Σύμφωνα με τα εξαγόμενα συμπεράσματα, εντοπίζεται υψηλός βαθμός σύγκλισης των δύο βασικών κατηγοριών νομοθετικού πλαισίου (Η.Π.Α. και Ε.Ε.), ενώ εντοπίζονται δευτερεύουσας σημασίας, πλην σημαντικές, αποκλίσεις.

Τέλος, όσον αφορά το νομοθετικό πλαίσιο του θεσμού στην Ελλάδα, εντοπίζεται ιδιαίτερα υψηλός βαθμός εναρμόνισής του με την ευρωπαϊκή νομοθεσία, ενώ κατά περίπτωση εφαρμόζονται αυστηρότερες ρυθμίσεις. Ωστόσο, τονίζεται η ανάγκη περαιτέρω έρευνας, όσον αφορά την πρακτική εφαρμογή του νομοθετικού πλαισίου και την πλήρη συμμόρφωση με αυτό από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο :ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1.Γενικά	1
1.2.Σκοπός της διπλωματικής εργασίας	2
1.3.Δομή της εργασίας.....	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο :ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	4
2.1. Εισαγωγικά	4
2.2.Επιτροπή Ελέγχου	4
2.3. Αποτελεσματικότητα Επιτροπής Ελέγχου	9
2.4. Σύνοψη της επιτροπής ελέγχου	14
2.5. Ο πρόεδρος της επιτροπής ελέγχου	18
2.6. Αμοιβές των μελών.....	19
2.7. Πόροι	19
2.8. Διαδικασίες.....	20
2.9. Επιτροπή ελέγχου και χρηματοοικονομική πληροφόρηση	23
2.10. Επιτροπή ελέγχου και εσωτερικός έλεγχος	26
2.11. Επιτροπή ελέγχου και εξωτερικός έλεγχος	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο :ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ-ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ	32
3.1. Εισαγωγικά	32
3.2. Αμερικανικό πλαίσιο	33
3.3. Ευρωπαϊκό Πλαίσιο.....	41
3.4. Ελληνικό Πλαίσιο.....	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο :ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-	64
ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	64
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	67

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο:ΕΙΣΑΓΩΓΗ

*«Ο βίος βραχύς, η δε τέχνη μακρά, ο δε καιρός οζύς,
η δε πείρα σφαλερή, η δε κρίσις χαλεπή».*

Ιπποκράτης

1.1.Γενικά

Οι προβληματισμοί γύρω από θέματα που άπτονται της «Εταιρικής Διακυβέρνησης», απασχολούν τη σύγχρονη επιχειρηματική και επιστημονική κοινότητα σε παγκόσμιο επίπεδο. Ο όρος «Εταιρική Διακυβέρνηση», συνοψίζει ουσιαστικά «το σύνολο αρχών, κανόνων και διαδικασιών διοίκησης, λειτουργίας και ελέγχου»¹ των οικονομικών οντοτήτων.

Σύμφωνα με τις «Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης» του Ο.Ο.Σ.Α.², το «σύστημα διακυβέρνησης» μιας οικονομικής οντότητας, «επηρεάζεται» από τη δυναμική των σχέσεων μεταξύ των «συμμετεχόντων» στη διακυβέρνηση, ήτοι της «ανώτατης διοίκησης», των «ιδιοκτητών» και ευρύτερα των «ομάδων συμφερόντων» της.

Στο πλαίσιο αυτό, διεθνείς και κυβερνητικοί οργανισμοί προβαίνουν σε κατάλληλες ενέργειες, αποσκοπώντας στη διαμόρφωση ενός ισχυρού νομοθετικού πλαισίου που να διέπει τις αρχές και τους «Κανόνες Εταιρικής Διακυβέρνησης», ενώ ταυτόχρονα να ρυθμίζει και τους τρόπους εφαρμογής τους από τις επιχειρήσεις.

Το «Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών», διαπιστώνει ότι η αποτελεσματική υιοθέτηση των «Κανόνων Εταιρικής Διακυβέρνησης» από μια επιχείρηση, βασίζεται σε «τέσσερις πυλώνες διακυβέρνησης», ένας εκ των οποίων είναι και το διοικητικό συμβούλιο (Δ.Σ.) της οντότητας, συμπεριλαμβανομένης της επιτροπής ελέγχου της³.

Συνεπώς, η λειτουργία της επιτροπής ελέγχου ως «μοχλού» Εταιρικής Διακυβέρνησης, κατοχυρώνεται και ρυθμίζεται με τη θέσπιση ανάλογου νομοθετικού-θεσμικού πλαισίου.

¹ Λουμιώτης, Β. (2015), σελ.241.

² Βλ. www.oecd.org. Συγκεκριμένα η ακριβής αγγλική ορολογία που χρησιμοποιούν οι «Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης» του Ο.Ο.Σ.Α. για τους «συμμετέχοντες στη διακυβέρνηση» μιας οντότητας αναφέρεται στο «management», στους «shareholders» και στους «stakeholders».

³ www.hiia.gr. Επίσης, βλ. Παπαστάθης, Π. (2014), σελ.338. Οι άλλοι τρεις «πυλώνες» είναι ο «εξωτερικός έλεγχος», «ο εσωτερικός έλεγχος» και το management.

1.2.Σκοπός της διπλωματικής εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας, είναι ο εντοπισμός του βαθμού σύγκλισης ή/και απόκλισης στο νομοθετικό-θεσμικό πλαίσιο, που διέπει τη λειτουργία των επιτροπών ελέγχου, των εισηγμένων σε οργανωμένη αγορά οικονομικών οντοτήτων⁴, όπως αυτό εφαρμόζεται συγκεκριμένα στις Η.Π.Α. και σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Συγκεκριμένα, για την επίτευξη του σκοπού αυτού, το νομοθετικό πλαίσιο διακρίνεται σε «Αμερικανικό» και «Ευρωπαϊκό». Ακολούθως, παραθέτονται και αναλύονται οι εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, που σχετίζονται με το θεσμό της επιτροπής ελέγχου. Τέλος, με τη χρήση της συγκριτικής μεθόδου, εξάγονται συμπεράσματα σχετικά με το βαθμό σύγκλισης ή/και απόκλισης μεταξύ «Αμερικανικού» και «Ευρωπαϊκού» νομοθετικού πλαισίου.

Παράλληλα, αναλύεται το αντίστοιχο «Ελληνικό» νομοθετικό πλαίσιο, ως τμήμα του «Ευρωπαϊκού», ώστε να διερευνηθεί ο βαθμός εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας με την αντίστοιχη ευρωπαϊκή.

1.3.Δομή της εργασίας

Η παρούσα εργασία ανήκει στην κατηγορία της βιβλιογραφικής έρευνας και αποτελείται από τέσσερα κεφάλαια.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, που έπεται του εισαγωγικού πρώτου κεφαλαίου, παρουσιάζεται μια εκτενής βιβλιογραφική επισκόπηση, η οποία αποτελεί σε σημαντικό βαθμό το θεωρητικό πλαίσιο, γύρω από το θεσμό της επιτροπής ελέγχου σε διεθνές επίπεδο.

Ακολούθως, στις αντίστοιχες υποενότητες του τρίτου κεφαλαίου, το οποίο είναι και το κυρίως μέρος της εργασίας, γίνεται παράθεση και ανάλυση του αντίστοιχου «Αμερικανικού», «Ευρωπαϊκού» και «Ελληνικού» νομοθετικού-θεσμικού πλαισίου των ελεγκτικών επιτροπών.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται συνοπτικά τα συμπεράσματα που εξάγονται, με τη μέθοδο της σύγκρισης, σχετικά με τις ομοιότητες και τις διαφορές που προκύπτουν από

⁴ Ο όρος αναφέρεται στις «οντότητες δημοσίου συμφέροντος».

την ανάλυση του τρίτου κεφαλαίου. Επίσης, παραθέτονται οι περιορισμοί της παρούσας εργασίας και πιθανές προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Τέλος, παρουσιάζεται αναλυτικά η βιβλιογραφία, η οποία χρησιμοποιήθηκε και αποτέλεσε πηγή πληροφοριών για τη συγγραφή της εργασίας, όπου ο κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να ανατρέξει για περαιτέρω έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο:ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1. Εισαγωγικά

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται το θεωρητικό πλαίσιο που διέπει το ρόλο και τις αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου, όπως αυτό διαμορφώθηκε από τη διεθνή βιβλιογραφία. Πιο συγκεκριμένα, αναλύονται κάποιες γενικές έννοιες, όπως ο ρόλος και η αποτελεσματικότητα της επιτροπής ελέγχου. Ακολούθως, παρουσιάζονται τα στοιχεία που συμβάλλουν στην ενίσχυση της αποτελεσματικής λειτουργίας των ελεγκτικών επιτροπών, ενώ οι τελευταίες παράγραφοι αναφέρονται αναλυτικά στις βασικές αρμοδιότητές τους (επίβλεψη χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου).

2.2.Επιτροπή Ελέγχου

Έννοια-Ορισμός

Η έννοια της επιτροπής ελέγχου⁵, έχει αναλυθεί από μια πλειάδα επιστημόνων σε διάφορες βιβλιογραφικές έρευνες. Από τις αρχές του 21^{ου} αι., όπου έχουμε ταυτόχρονα και την εμφάνιση μεγάλων επιχειρηματικών σκανδάλων σε παγκόσμιο επίπεδο, έχουν εφαρμοστεί και κατοχυρωθεί νομικά, από τις περισσότερες χώρες, «Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης», οι οποίοι προβλέπουν τον διορισμό επιτροπών ελέγχου στα Διοικητικά Συμβούλια (Δ.Σ.) των οικονομικών οντοτήτων⁶.

Σύμφωνα με τον νόμο Sarbanes-Oxley (SOX 2002,sec. 2), η επιτροπή ελέγχου είναι ένα «όργανο το οποίο συγκροτείται από το Δ.Σ. μιας οντότητας (κυρίως εταιρίας δημοσίου συμφέροντος), με σκοπό την επίβλεψη των διαδικασιών λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεών της». Το Διεθνές Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA) (2002b), ορίζει την επιτροπή ελέγχου ως ένα «εποπτικό όργανο διοίκησης», το οποίο λειτουργεί στο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης των επιχειρήσεων

⁵ Στο εξής οι όροι «επιτροπή ελέγχου» και «επιτροπή», ταυτίζονται.

⁶ Για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας οι όροι «οικονομική οντότητα», «εταιρία», «επιχείρηση», «οντότητα δημοσίου συμφέροντος», «οικονομική μονάδα» και «οργανισμός», ταυτίζονται.

και είναι «επιφορτισμένο με την εποπτεία των λειτουργιών του Εσωτερικού Ελέγχου» και την επίβλεψη της ορθής λειτουργίας των «Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου».

Ιστορική εξέλιξη

Η έννοια της επιτροπής ελέγχου και ο λειτουργικός μηχανισμός της ξεκίνησε να εμφανίζεται στις ΗΠΑ, τη δεκαετία του 1930, και η πορεία της καθόρισε τη δημιουργία κανονιστικών ρυθμίσεων και νομοθετημάτων που σχετίζονται με τον τρόπο λειτουργίας της (Λουμιώτης 2015). Σύμφωνα με τους Collier (1996), Fichtner (2010) και Grafran et al. (2013), ο θεσμός των ελεγκτικών επιτροπών εμφανίζεται για πρώτη φορά μετά την εξιχνίαση του οικονομικού σκανδάλου «της εταιρίας McKesson & Robbins το 1938», όταν κατόπιν συστάσεων της «Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς» (SEC) και του «Χρηματιστηρίου της Νέας Υόρκης» (NYSE), προτάθηκε στις εισηγμένες εταιρίες η δημιουργία επιτροπών ελέγχου από ανεξάρτητα μέλη του Δ.Σ., με σκοπό την «επιλογή» και «πρόσληψη» των εξωτερικών ελεγκτών. Αργότερα, το ζήτημα επανήλθε στην επικαιρότητα, καθώς νέα εταιρικά σκάνδαλα, που έλαβαν χώρα εντός της δεκαετίας του 1970, ώθησαν τις ρυθμιστικές αρχές των ΗΠΑ να συστήσουν στις εισηγμένες εταιρίες να διαθέτουν «ανεξάρτητη» επιτροπή ελέγχου (Ghafran and O’Sullivan, 2013). Το 1999, η επιτροπή “BRC” (Blue-Ribbon Committee), η οποία ιδρύθηκε από τα αμερικανικά χρηματιστήρια και αποτελείται από εμπειρογνώμονες του χρηματοπιστωτικού τομέα, εξέδωσε «δέκα συμβουλευτικές προτάσεις» προς τις επιχειρήσεις, με σκοπό τη βελτίωση της ποιότητας των διαδικασιών επίβλεψης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Lin et al., 2009).

Το ενδιαφέρον για τη λειτουργία του θεσμού της επιτροπής ελέγχου στο Ηνωμένο Βασίλειο, δημιουργείται λίγα χρόνια αργότερα, με τη σύσταση της επιτροπής “Cadbury” το 1992, σκοπός της οποίας ήταν η διατύπωση των «Αρχών Εταιρικής Διακυβέρνησης» και η προσπάθεια υιοθέτησής τους από τις επιχειρήσεις (Λουμιώτης, 2015). Ωστόσο, παρά την εμφάνιση και την προσπάθεια για ενίσχυση του ρόλου των επιτροπών ελέγχου, ο θεσμός δεν ήταν νομικά κατοχυρωμένος σε καμία χώρα.

Η νομική κατοχύρωση της επιτροπής, ξεκινά για πρώτη φορά στις ΗΠΑ στις αρχές του 21^{ου} αιώνα. Σύμφωνα με τον Fichtner (2010), το τεράστιο επιχειρηματικό σκάνδαλο της Enron Corp. το 2001, ανάγκασε τις αρμόδιες ρυθμιστικές και κυβερνητικές αρχές να ασχοληθούν σοβαρά με τα ζητήματα «Εταιρικής Διακυβέρνησης» και το ρόλο της επιτροπής

ελέγχου. Ακολούθως, το καλοκαίρι του 2002, το Αμερικανικό Κογκρέσο ψήφισε τον νόμο “*Sarbanes-Oxley*” (*SOX Act.*), σκοπός του οποίου ήταν η προάσπιση των συμφερόντων και η επαναφορά της εμπιστοσύνης των επενδυτών σε θέματα λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς (Lin et al., 2009). Απόρροια της ψήφισης του νόμου ήταν η σύσταση του “*PCAOB*” (*Public Companies Accounting Oversight Board*), μιας αρχής αρμόδιας για θέματα ελέγχου των εισηγμένων εταιριών (Καραμάνης, 2008).

Αποτέλεσμα των παραπάνω γεγονότων στο Ηνωμένο Βασίλειο, ήταν η σύσταση της “*επιτροπής Smith*” το 2003, με σκοπό την παροχή ενός ολοκληρωμένου πακέτου προτάσεων, σχετικά με την ενίσχυση του ρόλου των επιτροπών, εντός του πλαισίου της «Εταιρικής Διακυβέρνησης» (Ghafran et al., 2013). Έκτοτε, διάφοροι εθνικοί «Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης» δημιουργήθηκαν σε χώρες όπως η Αυστραλία, η Νέα Ζηλανδία, η Κίνα (Ghafran et al., 2013), ενώ τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενσωμάτωσαν σταδιακά, στο εθνικό τους δίκαιο την «*Όγδοη Ελεγκτική Οδηγία*» (2006/43/EK), η οποία περιλαμβάνει άρθρο για τις επιτροπές ελέγχου (Ghafran et al., 2013). Παρόλα αυτά, η απουσία ενός «ενιαίου» ευρωπαϊκού «Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης», δημιουργεί δυσκολίες στη συζήτηση και την έρευνα γύρω από την αποτελεσματικότητα του «θεσμού της επιτροπής ελέγχου» στο περιβάλλον της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Λουμιώτης, 2015).

Ρόλος-Αρμοδιότητες

Η διεθνής βιβλιογραφία, σχετικά με την έρευνα του ρόλου και της χρησιμότητας του διορισμού επιτροπών ελέγχου στα Δ.Σ. των εταιριών, ξεκίνησε ταυτόχρονα με την πρώιμη εμφάνιση ενδιαφέροντος για το θεσμό (πριν την εμφάνιση οικονομικών σκανδάλων, όπως της Enron), ήδη από τις αρχές της δεκαετίας του 1990. Ο «Κώδικας Βέλτιστων Πρακτικών» της Επιτροπής “*Cadbury*” (1992), παρουσίασε μια λίστα από πιθανά οφέλη-λόγους της εγκαθίδρυσης μιας επιτροπής ελέγχου όπως:

- η παροχή αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριών, μέσω της επισκόπησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την επιτροπή,
- η δημιουργία «κλίματος αξιοπιστίας και ποιοτικού ελέγχου» με αποτέλεσμα τον περιορισμό της πιθανότητας διάπραξης απάτης,
- η δυνατότητα έκφρασης αντικειμενικής κρίσης μέσω της επιτροπής,
- η «υποβοήθηση του οικονομικού διευθυντή» (CFO), σχετικά με επίμαχα ζητήματα που απαιτούν ειδική εξέταση,

- η παροχή βοήθειας στον εξωτερικό ελεγκτή και η δημιουργία ενός «διαύλου επικοινωνίας» του με το Δ.Σ. μέσω της επιτροπής,
- η δημιουργία πλαισίου μέσω του οποίου διασφαλίζεται η «ανεξαρτησία» και η «αντικειμενικότητα» του εξωτερικού ελεγκτή,
- η ενίσχυση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου, και η εξασφάλιση μεγαλύτερου «βαθμού ανεξαρτησίας» του από τη διοίκηση, και,
- η δημιουργία εμπιστοσύνης από το κοινό, σχετικά με την «αξιοπιστία» και την εγκυρότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Παράλληλα, στο ίδιο πλαίσιο θα κινηθεί και ο Collier (1992), ο οποίος εκτός των παραπάνω λόγων, θα προσθέσει την «χρηστή διακυβέρνηση» και την πιθανότητα ανάγκης για «νομική συμμόρφωση», όσον αφορά το διορισμό ελεγκτικών επιτροπών.

Λίγο αργότερα, η Spira (1998) ύστερα από σχετική έρευνα, διακρίνει τους λόγους εγκαθίδρυσης μια επιτροπής ελέγχου σε «σαφείς» και «ασαφείς». Οι «σαφείς λόγοι» συνδέονται άμεσα με την προσδοκία ότι η επιτροπή θα αναλάβει συγκεκριμένα καθήκοντα που θα οδηγήσουν σε συγκεκριμένα οφέλη, καθιστώντας «ενεργητικό» το ρόλο της επιτροπής ελέγχου (Spira, 1998). Αντίθετα, οι «ασαφείς λόγοι» συνδέονται με την επιθυμία της ευρύτερης κοινωνίας για ύπαρξη «διαφάνειας», σχετικά με την εικόνα του οργανισμού, όσον αφορά τις διαδικασίες «Εταιρικής Διακυβέρνησης», επιφορτίζοντας με «παθητικό» ρόλο την επιτροπή ελέγχου (Spira, 1998). Επιπρόσθετα, οι συστάσεις 6-10 της έκθεσης της επιτροπής “BRC” (1999) ασχολούνται με θέματα σχετικά με το ρόλο και τις αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου (Abbott, 2000).

Σε αυτό το σημείο, πρέπει να αναφερθεί ότι η αντίληψη που διαμορφώνεται για το ρόλο της επιτροπής ελέγχου από τα μέλη της, αλλά και το ευρύτερο περιβάλλον της, εξαρτάται σε σημαντικό βαθμό από τις απόψεις της διοίκησης για τη λειτουργία του θεσμού (Beasley et al., 2009).

Οι «Αρχές Εταιρικής Διακυβέρνησης» και σε μεγαλύτερο βαθμό οι κανόνες λειτουργίας της επιτροπής ελέγχου, αναθεωρήθηκαν με το νόμο του “SOX” και τις συμπεριλαμβανόμενες σε αυτόν κανονιστικές ρυθμίσεις (Rossister, 2004). Πιο συγκεκριμένα, ο θεσμός της επιτροπής ελέγχου επιφορτίστηκε με «νέες αρμοδιότητες», ενώ οι παλαιότερες ενισχύθηκαν περισσότερο (Rossister, 2004).

Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, αυτό είχε ως αποτέλεσμα, οι χώρες του ανεπτυγμένου κόσμου να υιοθετήσουν πολύ γρήγορα νέους «Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης»,

εντάσσοντάς τους σταδιακά στο δικαιικό τους σύστημα. Σε αυτό συνέβαλλε και η καθιέρωση των αρχών αυτών από τον Ο.Ο.Σ.Α (Ghafran et al., 2013).

Έτσι, σύμφωνα με τις νομικές και κανονιστικές ρυθμίσεις “*Sarbanes-Oxley Act.*” (2002) και την «*Οδηγία 2014/56/ΕΕ*», διαμορφώνονται οι κύριες αρμοδιότητες του θεσμού της επιτροπής ελέγχου, οι οποίες συνοπτικά είναι οι ακόλουθες⁷:

- ✓ η επίβλεψη των «διαδικασιών λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης» και η παροχή συμβουλών-συστάσεων σε περιπτώσεις παρεκκλίσεων από τις λογιστικές αρχές,
- ✓ η επισκόπηση της ορθής λειτουργίας των δικλίδων ασφαλείας και των συστημάτων διαχείρισης κινδύνων της επιχείρησης.
- ✓ η παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας της υφιστάμενης λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου,
- ✓ η ευθύνη της επιλογής, της πρόσληψης και της ανανέωσης της σύμβασης του ορκωτού (εξωτερικού) ελεγκτή,
- ✓ η επίβλεψη της ορθής διεξαγωγής του ελέγχου των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τον ορκωτό ελεγκτή και η συζήτηση των σημαντικότερων ευρημάτων του ελέγχου μαζί του,
- ✓ η διαδικασία επικοινωνίας του ορκωτού ελεγκτή με το υπόλοιπο Δ.Σ. της εταιρίας,
- ✓ η εξέταση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή και
- ✓ η ενημέρωση του Δ.Σ. σχετικά με τα αποτελέσματα του εξωτερικού ελέγχου και την ορθή παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Όλες οι προαναφερόμενες αρμοδιότητες, με κύρια και σημαντικότερη την επίβλεψη των διαδικασιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και της ορθής απεικόνισης της περιουσίας της εταιρίας στις οικονομικές καταστάσεις, έχουν ως βασικό σκοπό την προστασία των ομάδων συμφερόντων, κυρίως των μετόχων και επενδυτών της (De Zoort et al., 2002).

⁷ Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ. 39 και Sarbanes-Oxley Act. of 2002, section 301.

2.3. Αποτελεσματικότητα Επιτροπής Ελέγχου

Γενικά

Βασική προσδοκία των ομάδων συμφερόντων που απαρτίζουν μια εταιρία, είναι η επιτροπή ελέγχου που συμμετέχει στο Δ.Σ. της, να εκτελεί τις αρμοδιότητές της υπεύθυνα και αποτελεσματικά. Η αποτελεσματικότητα της επιτροπής ελέγχου είναι ένα θέμα το οποίο έχει εξετασθεί από πολλούς ερευνητές διεθνώς (Spira, 1998; Rossister, 2002; De Zoort et al., 2002; Cohen et al., 2004; Turley and Zaman, 2004; Turley and Zaman, 2007; Ghafran and O'Sullivan, 2013). Διάφοροι ορισμοί έχουν διατυπωθεί σχετικά με την έννοια της αποτελεσματικότητας του θεσμού.

Σύμφωνα με τους De Zoort et al. (2002), μια αποτελεσματική επιτροπή ελέγχου απαρτίζεται από εξειδικευμένα και ηγετικά στελέχη, των οποίων οι αρμοδιότητες ασκούνται με τρόπο συγκεκριμένο και επιμελή, με σκοπό την προστασία των ομάδων συμφερόντων μιας εταιρίας.

Η εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας της επιτροπής, είναι μια περίπλοκη διαδικασία η οποία εξαρτάται από ποικίλους παράγοντες όπως, η εταιρική κουλτούρα της επιχείρησης, η λειτουργικότητα της επιτροπής (ανεξαρτησία, αριθμός μελών, συχνότητα συνεδριάσεων), η αντιμετώπισή της από το υπόλοιπο εσωτερικό περιβάλλον της εταιρίας αλλά και τα ατομικά χαρακτηριστικά των μελών που απαρτίζουν την επιτροπή ελέγχου (De Zoort et al., 2002).

Τα προσωπικά χαρακτηριστικά που απαιτείται να διαθέτουν τα μέλη της επιτροπής ελέγχου, σε γενικές γραμμές, είναι η ηγετική συμπεριφορά, ώστε να μπορούν να επιβληθούν εφόσον αυτό καταστεί απαραίτητο, η εξειδίκευση σε θέματα λογιστικής, ελεγκτικής και του ευρύτερου επιχειρηματικού κλάδου της επιχείρησης, η αποτελεσματική διαχείριση πληθώρας πληροφοριών σε συγκεκριμένο χρόνο, η ανεξαρτησία και η ομαδικότητα, καθώς η επιτροπή ελέγχου οργανώνεται σε σώμα και λειτουργεί θεσμικά (Λουμιώτης, 2015).

Επιπλέον, όσον αφορά την ομαδικότητα, ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δοθεί από τα μέλη της επιτροπής, ώστε τα προσωπικά τους χαρακτηριστικά να εναρμονίζονται μεταξύ τους με τρόπο που να ενισχύεται η συνεργασία και η συνοχή εντός της επιτροπής (Rossister, 2004). Τέλος, τα μέλη πρέπει να χαρακτηρίζονται και από αντιληπτικά και επικοινωνιακά

προσόντα όπως η οξεία κρίση, η διατύπωση ορθών ερωτημάτων, η αντικειμενικότητα στη λήψη αποφάσεων, ο σεβασμός των υπολοίπων στελεχών της εταιρίας (ecoDa,2011).

Σε αυτό το σημείο, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι οι προαναφερόμενοι παράγοντες δεν αποτελούν εχέγγυα της αποτελεσματικότητας της επιτροπής ελέγχου, ενώ το ποσοστό συμβολής τους είναι διαφορετικό και αμφισβητήσιμο από διάφορες έρευνες διεθνώς (Spira, 1998). Οι παράγοντες αυτοί πρέπει να συσχετιστούν κατάλληλα, εντός του περιβάλλοντος της επιχείρησης και της επιτροπής, ώστε να δράσουν ενισχυτικά.

Παρακάτω, αναφέρονται μερικές προσπάθειες από ορισμένους ερευνητές να παρουσιάσουν την αποτελεσματικότητα της επιτροπής ελέγχου, ως εκροή-αποτέλεσμα των διεργασιών ενός συστήματος.

Η αποτελεσματικότητα της επιτροπής ελέγχου ως σύστημα

Σύμφωνα με τον ορισμό της αποτελεσματικότητας της επιτροπής ελέγχου (βλ. ανωτέρω), οι De Zoort et al.(2002), δημιουργούν ένα τυπικό σύστημα το οποίο αποτελείται από εισροή, επεξεργασία και εκροή. Σύμφωνα με τους De Zoort et al. (2002), ως «εισροές», χαρακτηρίζονται οι παράγοντες που ενισχύουν την αποτελεσματικότητα και συγκεκριμένα είναι:

- Οι σχετικοί με τη σύνθεση της επιτροπής (εξειδίκευση μελών, ανεξαρτησία, αντικειμενικότητα).
- Οι σχετικοί με την εξουσία της (ηγετικό προφίλ, αρμοδιότητες, σχέσεις με το υπόλοιπο περιβάλλον της επιχείρησης).
- Οι σχετικοί με τους πόρους που διαθέτει (αριθμός μελών, πληροφορίες και στοιχεία από το management και τους ελεγκτές).

Στο στάδιο της «επεξεργασίας», καθοριστικός παράγοντας του συστήματος, κρίνεται η επιμέλεια που χαρακτηρίζει τα μέλη σχετικά με την εκτέλεση των αρμοδιοτήτων τους. Στο πλαίσιο της επιμέλειας εντάσσονται η συχνότητα και ο χρόνος συνεδριάσεων της επιτροπής, η συνεργασία των μελών μεταξύ τους, η συνεργασία με τα εμπλεκόμενα μέρη όπως το Δ.Σ., το management, οι εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές, νομικοί σύμβουλοι, κλπ. (De Zoort et al., 2002). Τέλος, ως «εκροή» του συστήματος θεωρείται η αποτελεσματικότητα της επιτροπής, δηλαδή το επιθυμητό αποτέλεσμα (De Zoort et al., 2002).

Παρόμοια συστήματα αναπτύχθηκαν και σε άλλες έρευνες. Ενδεικτικά αναφέρουμε εδώ των Turley και Zaman(2004), όπου οι παράγοντες αντιστοιχίζονται με τις επιδράσεις που

ασκούν ανά αρμοδιότητα της επιτροπής, και των Ghafran και O'Sullivan(2013), όπου η αποτελεσματικότητα του θεσμού διαχωρίζεται σε τρεις υποκατηγορίες («χρηματοοικονομική αναφορά», «εξωτερικός» και «εσωτερικός έλεγχος»), ενώ παράλληλα εισάγεται ως υποσύστημα «η οπτική γωνία των επενδυτών», σχετικά με το ρόλο της επιτροπής.

Μέθοδοι ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας

❖ Καταστατικό

Ένα σημαντικό μέτρο ενίσχυσης της αποτελεσματικότητας της επιτροπής ελέγχου, είναι η τήρηση καταστατικού. Το καταστατικό, παρέχει χρήσιμες συμβουλές και οδηγίες στα μέλη της σχετικά με την εκτέλεση των καθηκόντων τους (PwC, 2011). Αποτελεί στην ουσία τον χάρτη «προσανατολισμού» των μελών, και παρέχει πληροφορίες προς τις ομάδες συμφερόντων της επιχείρησης, σχετικά με το ρόλο και τη λειτουργία της επιτροπής ελέγχου (PwC, 2011).

Τα περιεχόμενα του καταστατικού πρέπει να περιλαμβάνουν συνοπτικά το ρόλο και το σκοπό της επιτροπής ελέγχου, τη σύνθεσή της, τα απαιτούμενα χαρακτηριστικά που πρέπει να διαθέτουν τα μέλη της, τις ευθύνες και τα καθήκοντά τους, τις αρμοδιότητες του προέδρου της επιτροπής, τον βαθμό εξουσίας της, καθώς και τους κανόνες και τις διαδικασίες βάσει των οποίων λειτουργεί (PwC, 2011; Deloitte, 2018).

Σύμφωνα με τον Rossister (2004), το καταστατικό αποτελεί έναν «οδηγό ορθής εφαρμογής» μεθόδων και διαδικασιών για την επιτροπή ελέγχου. Πολύ σημαντικό είναι το καταστατικό να ενημερώνεται και να αναθεωρείται σε περιοδικά διαστήματα, ώστε να περιλαμβάνει πιθανές αλλαγές στη νομοθεσία, νέες ρυθμίσεις ή μεθόδους που η επιτροπή επιθυμεί να επισημοποιήσει (Deloitte, 2018; PwC, 2011).

❖ Επιμόρφωση-Εκπαίδευση

Σύμφωνα με τις οδηγίες και τις βέλτιστες πρακτικές που περιλαμβάνουν οι «Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης», τα μέλη της επιτροπής ελέγχου οφείλουν, ανά τακτά χρονικά διαστήματα να συμμετέχουν σε προγράμματα ενημέρωσης και επιμόρφωσης, ώστε να εμπλουτίζουν τις γνώσεις τους και να εξελίσσονται (ecoDa, 2011; PwC, 2011; Deloitte, 2018). Κατά τον Rossister (2004), τα προγράμματα εκπαίδευσης διευρύνουν τις γνώσεις και τις δεξιότητες των μελών, σχετικά με ζητήματα που άπτονται των καθηκόντων τους, των

δραστηριοτήτων της επιχείρησης που ανήκουν και των τάσεων του ευρύτερου επιχειρηματικού κλάδου.

Υπάρχουν διάφοροι τύποι προγραμμάτων και ανάλογα με το σκοπό τους διακρίνονται σε αυτά που αφορούν την ενημέρωση των νέων μελών της επιτροπής και σε άλλα που έχουν στόχο την ενίσχυση των γνώσεων των ήδη υπαρχόντων μελών (PwC, 2011).

Τα νέα μέλη, μέσω επιμορφωτικών σεμιναρίων και διαλέξεων, προσανατολίζονται ως προς το θεσμικό πλαίσιο, το ρόλο και τα καθήκοντα της επιτροπής ελέγχου (PwC, 2011). Παράλληλα, ενημερώνονται για την κουλτούρα, την οργανωτική δομή, τις πολιτικές και τις λειτουργίες του οργανισμού όπου συμμετέχουν, αλλά και αποκτούν δεξιότητες σχετικές με τον εποπτικό ρόλο της επιτροπής ελέγχου, ως προς τις διαδικασίες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, κλπ. (Deloitte, 2018).

Επίσης, σύμφωνα με την PwC (2011), υπάρχουν επιπρόσθετα προγράμματα υποστήριξης γνώσεων για μέλη ανειδίκευτα σε θέματα λογιστικής και ελεγκτικής. Παράλληλα, τεχνικές που διευκολύνουν την κατάρτιση των νέων μελών είναι η μελέτη του καταστατικού και πρακτικών των συνεδριάσεων της επιτροπής ελέγχου και η εξοικείωση με τον νομικό και κανονιστικό περιβάλλον λειτουργίας της (Rossister, 2004).

Εκτός από την εκπαίδευση των νέων μελών, θεωρείται απαραίτητο όλα τα μέλη της επιτροπής ελέγχου να εξελίσσουν τις δεξιότητές τους και να ανανεώνουν το γνωστικό τους υπόβαθρο σε θέματα συμμόρφωσης με νέες πρακτικές και ρυθμίσεις, εφαρμογής νέων λογιστικών μεθόδων, όπως τα ΔΠΧΑ, οικονομικές και τεχνολογικές εξελίξεις στον κλάδο δραστηριοποίησης της εταιρίας και εξελίξεις στο ρόλο του εσωτερικού και του εξωτερικού ελέγχου (ecoDa, 2011; FRC, 2016).

Η επιμόρφωση των μελών της επιτροπής ελέγχου μπορεί να επιτευχθεί με αρκετούς τρόπους. Σύμφωνα με έρευνα της Deloitte (2018), τα μέλη μπορούν να ενημερώνονται από ημερίδες ή συνέδρια που διοργανώνουν ακαδημαϊκά ιδρύματα, ελεγκτικές και συμβουλευτικές εταιρίες ή θεσμικά όργανα. Επίσης, υπάρχουν πιο εξειδικευμένα προγράμματα, οργανωμένα εντός της επιχείρησης από τη διοίκηση και την επιτροπή ελέγχου, που εστιάζουν σε ειδικά θέματα που σχετίζονται με τα καθήκοντα της επιτροπής και ενισχύονται με τη συμμετοχή εξωτερικών συμβούλων για την παροχή πληροφοριών φορολογικής, τραπεζικής, νομικής φύσεως, κλπ. (PwC, 2011; Deloitte, 2018).

Οι διαδικασίες, επιμόρφωσης και ενημέρωσης των μελών δύναται να λαμβάνουν χώρα τόσο εντός των επισήμων συνεδριάσεων της επιτροπής ελέγχου, όσο και σε έκτακτες συναντήσεις (PwC, 2011; Deloitte, 2018). Ωστόσο, επειδή υπάρχει ο κίνδυνος οι διαδικασίες εκπαίδευσης να μονοπωλήσουν μια συνεδρίαση, θεωρείται πιο αποτελεσματικό να

συγκαλούνται έκτακτες συναντήσεις, εκτός του τυπικού προγράμματος, ώστε να δίνεται η απαραίτητη έκταση και βαρύτητα σε πολύπλοκα ζητήματα (PwC, 2011).

❖ «Αυτό-αξιολόγηση»

Βάσει του εκάστοτε θεσμικού και κανονιστικού πλαισίου, οι δραστηριότητες και οι ενέργειες της επιτροπής ελέγχου αξιολογούνται είτε από τον εξωτερικό ελεγκτή, στο πλαίσιο του ελέγχου του περί αποτελεσματικότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (PwC, 2011), είτε από τα ίδια τα μέλη της επιτροπής. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση η μέθοδος της «αυτό-αξιολόγησης» θεωρείται αποτελεσματικό μέτρο.

Σύμφωνα με τον Rossister (2004), τα μέλη της επιτροπής ελέγχου με την αξιολόγηση των δραστηριοτήτων τους, λαμβάνουν μια ανατροφοδότηση του έργου τους, κατανοώντας τον τρόπο με τον οποίο εκπληρώνουν τα καθήκοντά τους, εντοπίζοντας τρόπους εξέλιξης και πιθανές αδυναμίες που χρήζουν διόρθωσης.

Παράλληλα, ελέγχονται οι σχέσεις της επιτροπής με τα συνεργαζόμενα στελέχη της επιχείρησης, οι σχέσεις των μελών μεταξύ τους και ο σχεδιασμός των διαδικασιών και των πρακτικών που η επιτροπή ακολουθεί (ecoDa, 2011). Ένα επιπλέον όφελος είναι ότι με την αξιολόγηση της, η επιτροπή δημιουργεί ένα «αρχείο πεπραγμένων», το οποίο μπορεί να αποτελέσει ένα πρακτικό οδηγό μελλοντικών κινήσεων και επίλυσης διαφωνιών ανάμεσα στα μέλη (Rossister, 2004).

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την ecoDa (2011), παρέχονται στον πρόεδρο απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με τις ανάγκες των μελών για περαιτέρω εκπαίδευση ή ενημέρωση περί νέων ρυθμίσεων, απαιτήσεων, ζητημάτων ή ακόμα και η ανάγκη ένταξης νέου μέλους στην επιτροπή. Τέλος, ο Rossister (2004), διαπιστώνει ότι με την «αυτό-αξιολόγηση» ενισχύεται η αίσθηση της ομαδικότητας εντός της επιτροπής, ενώ δίνεται η δυνατότητα στα μέλη να βελτιώσουν προσωπικές αστοχίες και λάθη.

Με σχετική έρευνά της η PwC (2011), διακρίνει την αξιολόγηση σε επίπεδο επιτροπής (θεσμικά) και σε επίπεδο μελών-ατόμων. Σε επίπεδο επιτροπής, η αξιολόγηση μπορεί να γίνει κατόπιν σύγκρισης των πεπραγμένων της, με τις προκαθορισμένες στο καταστατικό της δραστηριότητες ή τις προτεινόμενες βέλτιστες πρακτικές (PwC, 2011). Επίσης, σύμφωνα με την ecoDa (2011), το έργο της επιτροπής μπορεί να συγκριθεί με αντίστοιχες δραστηριότητες άλλων επιτροπών ελέγχου, ή βάσει του βαθμού εκπλήρωσης των προσδοκιών του Δ.Σ.. Εναλλακτικά, αξιολόγηση μπορεί να γίνει στο πλαίσιο επίσημων ή άτυπων συνεδριάσεων, όπου τα μέλη της επιτροπής αξιολογούν την αποτελεσματικότητά της (PwC, 2011).

Σε επίπεδο αξιολόγησης μελών, προτείνεται να αξιολογείται η συνολική απόδοση και συνεισφορά του κάθε μέλους και ακολούθως, να συζητούνται τα αποτελέσματα με τον πρόεδρο της επιτροπής, ώστε κάθε μέλος να εντοπίζει πιθανές αδυναμίες και να βελτιώνεται (PwC, 2011).

Ωστόσο, σύμφωνα με τον Rossister (2004), παρά τη θετική συμβολή της, η μέθοδος της «αυτό-αξιολόγησης» ενέχει κινδύνους, όπως το στοιχείο της «υποκειμενικότητας των κρίσεων» των μελών της επιτροπής ή το ενδεχόμενο «να κατευθύνονται οι απαντήσεις τους», όταν η αξιολόγηση γίνεται με χρήση ερωτηματολογίων.

2.4. Σύνθεση της επιτροπής ελέγχου

Ο διορισμός των μελών της επιτροπής ελέγχου γίνεται είτε με απόφαση του Δ.Σ., είτε της ΓΣ των μετόχων, είτε του εποπτικού οργάνου της επιχείρησης, ενώ τα μέλη που την απαρτίζουν, πρέπει να είναι τουλάχιστον τρία ή κατ' εξαίρεση δύο σε εταιρίες μικρού μεγέθους⁸(FRC, 2016). Αν και ο αριθμός των μελών της επιτροπής δεν καθορίζει την αποτελεσματικότητά της, πρέπει να δοθεί προσοχή, καθώς σύμφωνα με την ecoDa (2011), η παρουσία πολλών μελών ίσως προκαλέσει αναστάτωση στην ομαλή διεξαγωγή των συνεδριάσεων της επιτροπής, ενώ αντίθετα αν αυτή απαρτίζεται από λιγότερα μέλη, ίσως στερείται της αναγκαίας γνώσης και εξειδίκευσης. Από την άλλη πλευρά, η ύπαρξη πολλών μελών ίσως μειώνει το βαθμό της προσωπικής υπευθυνότητας τους (PwC, 2011). Ωστόσο, σύμφωνα με τους Archambeault και DeZoort (2001), οι επιχειρήσεις που διαθέτουν μεγαλύτερο αριθμό μελών στην επιτροπή ελέγχου δεν προβαίνουν σε συχνή «εναλλαγή εξωτερικών ελεγκτών».

Επιπρόσθετα, βάσει των κανονιστικών και νομοθετικών ρυθμίσεων, επιβάλλεται τα μέλη της επιτροπής να είναι «μη εκτελεστικά μέλη» του Δ.Σ. (ή άλλα ανεξάρτητα εκτός της εταιρίας μέλη), ενώ παράλληλα πρέπει να χαρακτηρίζονται από πλήρη ανεξαρτησία και εξειδίκευση σε ζητήματα ενδιαφέροντος της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων των γνώσεων λογιστικής και ελεγκτικής (FRC, 2016). Ωστόσο, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις όπου τα μέλη της επιτροπής ελέγχου επιλέγονται, λόγω προηγούμενης γνωριμίας ή σχέσης με άλλα μέλη του Δ.Σ. και στελέχη της διοίκησης (Beasley et al., 2009).

Σύμφωνα με μια πληθώρα ερευνών διεθνώς τα τελευταία είκοσι χρόνια, οι επιτροπές ελέγχου που χαρακτηρίζονται από υψηλή επιμέλεια, λογιστική-ελεγκτική εξειδίκευση και

⁸ Το σώμα που διορίζει την επιτροπή, καθώς και ο αριθμός μελών της επιτροπής καθορίζονται βάσει του εκάστοτε νομοθετικού πλαισίου της κάθε χώρας.

ανεξαρτησία εκτελούν πολύ αποτελεσματικά τις αρμοδιότητές τους και κυρίως αυτήν της επίβλεψης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Klein, 2002; Abbott et al., 2004; De Fond et al., 2005; Abernathy et al., 2013; Hayes, 2014; Miko and Kamardin, 2015; Kusnadi et al., 2016; Bajra and Cadez, 2018). Οι Abbott et al. (2004), διαπιστώνουν ότι η ύπαρξη των στοιχείων της «ανεξαρτησίας» και της «εξειδίκευσης» στις επιτροπές ελέγχου των οντοτήτων, μειώνει τα φαινόμενα «αναδημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» τους (που οφείλονται σε λάθη ή παραλείψεις).

Τέλος, σημαντική έμφαση δίνεται, όσον αφορά τη συχνότητα εναλλαγής των μελών της επιτροπής ελέγχου. Σύμφωνα με έρευνα της PwC (2011), τα Δ.Σ. των εταιριών εναλλάσσουν τα μέλη της επιτροπής «κάθε πέντε με επτά χρόνια», ώστε να δίνεται η ευκαιρία σε νεότερα και αποτελεσματικά μέλη να συμμετέχουν διαθέτοντας «ανανεωμένες απόψεις» και προσόντα. Ωστόσο, τα Δ.Σ. προβλέπουν να εξισορροπούν την ύπαρξη παλαιών, έμπειρων στα ζητήματα της εταιρίας μελών, με αυτήν των νεοεισερχόμενων μελών (PwC, 2011).

Ανεξαρτησία

Η ύπαρξη της ανεξαρτησίας, όσον αφορά τα μέλη της επιτροπής ελέγχου θεωρείται απαραίτητη από τις εκάστοτε νομοθετικές και κανονιστικές ρυθμίσεις (SOX Act, 8^η Ευρωπαϊκή Ελεγκτική Οδηγία, «Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης»).

Σύμφωνα με την Spira (1999), μια ανεξάρτητη επιτροπή «διασφαλίζει την ανεξαρτησία των δραστηριοτήτων των εμπλεκόμενων με αυτήν μερών», όπως ο εξωτερικός ελεγκτής, ενισχύει την αποτελεσματικότητα του ρόλου της και «προάγει την ηθική κουλτούρα» του οργανισμού που εκπροσωπεί. Σύμφωνα με τον Abbott (2000), η πιθανότητα να κατηγορηθούν για λάθη λόγω ελλείψεων ή απάτης, από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς, οι οικονομικές καταστάσεις εταιριών των ΗΠΑ που διέθεταν ανεξάρτητες επιτροπές ελέγχου ήταν αρκετά μικρή. Αργότερα, οι Cullinan et al. (2008), διαπιστώνουν «μικρότερη εμφάνιση σφαλμάτων» στις οικονομικές καταστάσεις, όταν οι επιτροπές ελέγχου αποτελούνται από αμιγώς ανεξάρτητα μέλη.

Ανάλογα με το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο, «τουλάχιστον ένα, τα περισσότερα ή όλα τα μέλη της επιτροπής πρέπει να είναι ανεξάρτητα» (PwC, 2016). Ένα μέλος, θεωρείται ανεξάρτητο όταν οι αποφάσεις και οι κρίσεις του δεν επηρεάζονται από οποιαδήποτε «διοικησιακή» ή «επαγγελματική σχέση» με την επιχείρηση και τις ομάδες συμφερόντων της (BRC, 1999; ecoDa, 2011; Λουμιώτης, 2015).

Παρόλα αυτά, πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα ότι «είναι ευθύνη του Δ.Σ.» να κρίνει εάν το εκάστοτε υποψήφιο μέλος της επιτροπής ελέγχου είναι ανεξάρτητο από το περιβάλλον της οντότητας (ecoDa, 2011).

Εξειδίκευση σε οικονομικά-λογιστικά θέματα

Τα προσόντα που απαιτείται να διαθέτουν τα μέλη μιας επιτροπής ελέγχου, αναφέρονται σε όλους τους «Κώδικες Εταιρικής Διακυβέρνησης» παγκοσμίως, και νομιμοποιούνται βάσει του εκάστοτε νομοθετικού πλαισίου. Έτσι, σε κάθε χώρα, αναφέρεται πως τα μέλη πρέπει να διαθέτουν επαρκή γνώση σε οικονομικά ζητήματα, ειδικά σε θέματα που άπτονται του αντικειμένου δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας (PwC, 2011; FRC, 2016; ecoDa, 2011). Επίσης, «ένα τουλάχιστον μέλος, απαιτείται να διαθέτει επαρκή εμπειρία σε γνώση θεμάτων λογιστικής και ελεγκτικής» (SOX Act, 2002; ecoDa, 2011; FRC, 2016). Ωστόσο, όταν αυτό δεν συμβαίνει, σύμφωνα με τον νόμο του SOX, πρέπει να τεκμηριώνεται επισήμως ο λόγος συμμετοχής ενός «μη εξειδικευμένου» μέλους στην επιτροπή ελέγχου (Λουμιώτης, 2015).

Η Αμερικανική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (SEC, 2002b), ορίζει ως «οικονομικά εξειδικευμένα», τα μέλη της επιτροπής ελέγχου τα οποία διαθέτουν επιστημονικές γνώσεις στον τομέα της λογιστικής και ελεγκτικής, ή επαγγελματική επάρκεια σε συναφείς τομείς όπως η τραπεζική, το management, κλπ. Ωστόσο, καθώς ο ορισμός αυτός ήταν ιδιαίτερα περιορισμένος, λίγο αργότερα η ίδια επιτροπή, ορίζει την «οικονομική εξειδίκευση», ως την «ικανότητα κατάρτισης, ανάλυσης, χρήσης και ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων» (SEC, 2003b; Badolato et al., 2014). Σύμφωνα με τους Dhaliwal et al. (2010), τα έμπειρα σε οικονομικά θέματα μέλη διακρίνονται σε «γνώστες λογιστικής», «γνώστες χρηματοοικονομικής» και μέλη «ειδικευμένα σε ζητήματα επίβλεψης».

Η ύπαρξη μελών ειδικευμένων στα οικονομικά, ενισχύει την αποτελεσματικότητα του εποπτικού ρόλου της επιτροπής, καθώς τα μέλη ασκούν τα καθήκοντά τους με τρόπο επαγγελματικό και συνεπή (Ghafran and O' Sullivan, 2017). Εξασφαλίζεται η διαφάνεια της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Armstrong et al., 2010; Tanyi and Smith, 2015), ενώ οι δραστηριότητες της επιτροπής εκτελούνται με τρόπο που συνάδει με τις «Γενικές Αρχές Λογιστικής» και τα «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου» (Krishnan and Visvanathan, 2008; Beasley et al., 2009).

Σύμφωνα με τους Abbott et al. (2004), ο υψηλός «βαθμός εξειδίκευσης» των μελών, μειώνει το φαινόμενο «αναδημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων που οφείλονται σε λάθη ή παραλείψεις», καθώς οι διαδικασίες λογιστικής παρακολούθησης και χρηματοοικονομικής αναφοράς εκτελούνται με ποιοτικότερο τρόπο (Ghafran and O'Sullivan, 2017). Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ολοκληρώνεται εντός χρονοδιαγράμματος, παραδίδοντας στους χρήστες έγκαιρη πληροφόρηση (Schmidt and Wilkins, 2013; Abernathy et al., 2014). Παράλληλα, εξασφαλίζεται η ποιότητα των κερδών (Bilal et al., 2018), καθώς αρκετές έρευνες (Bedard et al., 2004; Dhaliwal et al., 2010; He and Yang, 2014; Badolato et al., 2014), υποστηρίζουν ότι η παρουσία στην επιτροπή ελέγχου, εξειδικευμένων στη λογιστική μελών, εξαλείφει ή μειώνει στο ελάχιστο μεθόδους «δημιουργικής λογιστικής», δηλαδή φαινόμενα διαχείρισης κερδών. Ωστόσο, σύμφωνα με τους Bilal et al. (2018), η σημασία της εξειδίκευσης, όσον αφορά την ποιότητα των κερδών, αποκτά λιγότερη σημασία μετά την εισαγωγή στη Λογιστική, των «Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» (IFRS), ενός αυστηρού λογιστικού περιβάλλοντος, αλλά και μετά την ενίσχυση του νομοθετικού πλαισίου σε παγκόσμιο επίπεδο.

Όσον αφορά την αποτελεσματικότητα των «δικλίδων ασφαλείας» (internal controls) ενός οργανισμού, παρατηρείται βελτίωση των «αδυναμιών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου», όταν η επιτροπή ελέγχου απαρτίζεται από «ανεξάρτητα» και έμπειρα στα ελεγκτικό-λογιστικά μέλη (Ghafran and O'Sullivan, 2013), ενώ σύμφωνα με τους Barua et al. (2010), μειώνονται τα κονδύλια που επενδύονται για την ενίσχυση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Κατά παρόμοιο τρόπο, βελτιώνονται και ζητήματα που αφορούν την εποπτεία της ποιότητας και του ελεγκτικού έργου του ορκωτού-εξωτερικού ελεγκτή. Σύμφωνα με τους De Fond and Zhang (2014), μια πιο ειδικευμένη, σε θέματα ελεγκτικής, επιτροπή ελέγχου, ενισχύει τις απαιτήσεις μιας οντότητας για περισσότερο και ποιοτικότερο έλεγχο. Οι Ghafran and O'Sullivan (2017), χρησιμοποιώντας ως μέτρο αξιολόγησης του ελέγχου την «αμοιβή του εξωτερικού ελεγκτή» διαπιστώνουν ότι πιο «εξειδικευμένες επιτροπές», σχετίζονται με αυξημένες αμοιβές και κατ' επέκταση με αυξημένες απαιτήσεις ελέγχου. Ωστόσο, διακρίνοντας τα μέλη της επιτροπής ελέγχου σε «εξειδικευμένα» και «μη-εξειδικευμένα» στη λογιστική, διαπιστώνουν ότι τα «μη-εξειδικευμένα μέλη», λόγω έλλειψης επάρκειας γνώσεων ελεγκτικής παρουσιάζουν μεγαλύτερες απαιτήσεις για έλεγχο από τον εξωτερικό ελεγκτή (Ghafran and O'Sullivan, 2017). Έτσι, προτείνεται η ισορροπημένη κατάσταση, της ύπαρξης εξειδικευμένων και μη, μελών στην επιτροπή (Ghafran and O'Sullivan, 2017).

2.5. Ο πρόεδρος της επιτροπής ελέγχου

Η θέση του προέδρου της επιτροπής ελέγχου αποτελεί τη «θέση κλειδί» του θεσμού και καθορίζει την αποτελεσματικότητά του (PwC, 2018). Μεταξύ των αρμοδιοτήτων του, ιδιαίτερα σημαντικές είναι αυτές που έχουν σχέση με τον καθορισμό των ημερησίων και περιοδικών διατάξεων με τις οποίες ασχολείται η επιτροπή, αλλά και με τον συντονισμό και τη «συχνότητα των συνεδριάσεων» της (Abernathy et al., 2014). Επιπλέον, ο πρόεδρος εκπροσωπεί την επιτροπή, καθώς είναι ο συνδετικός κρίκος της με τη διοίκηση, τους εσωτερικούς και ορκωτούς ελεγκτές και κάθε άλλο συνδεδεμένο με αυτήν μέρος (Bedard and Gendron, 2010; PwC, 2011; PwC, 2018).

Σύμφωνα με την PwC (2018), ο πρόεδρος οφείλει να διακρίνει τα προσόντα των μελών της επιτροπής, να αξιολογεί την αποδοτικότητά τους, να φροντίζει για την επαρκή ενημέρωσή τους σχετικά με τα τρέχοντα ζητήματα και να κρίνει τις ανάγκες τους για περαιτέρω επιμόρφωση, συμβάλλοντας έτσι στην «ενίσχυση της αποτελεσματικότητας» της επιτροπής.

Ένας έμπειρος πρόεδρος φροντίζει «για την επιπρόσθετη εκπαίδευση των νέων και άπειρων μελών» και επιδιώκει η επιτροπή να απαρτίζεται τόσο από μέλη «εξειδικευμένα» στη λογιστική, όσο και από «μη-εξειδικευμένα» μέλη, τα οποία διαθέτουν διαφορετικές αντιλήψεις και εμπειρίες, συχνά απαραίτητες για την ορθή λειτουργία της (PwC, 2011).

Όλα τα προαναφερόμενα, συνθέτουν το προφίλ και τα απαιτούμενα προσόντα του προέδρου της επιτροπής ελέγχου. Σύμφωνα με την ecoDa (2011), ο πρόεδρος πρέπει να διαθέτει διοικητικές και ηγετικές ικανότητες, ώστε να συντονίζει τα μέλη και τις δραστηριότητες της επιτροπής, αλλά και επικοινωνιακά προσόντα, δημιουργώντας «αποτελεσματικές εργασιακές σχέσεις» με τα ανώτατα στελέχη διοίκησης της οντότητας. Επιπλέον, σύμφωνα με την PwC (2011), οφείλει να διαθέτει το απαιτούμενο «ψυχικό σθένος» και αρκετό χρόνο, ώστε να ανταπεξέλθει στις πολύπλοκες αρμοδιότητές του. Επίσης, πρέπει να διακρίνεται από «επαγγελματισμό», εμπειρία σε ζητήματα της εταιρίας και ανάλογη εξειδίκευση σε θέματα λογιστικής και ελεγκτικής. Σύμφωνα με σχετική έρευνα των Abernathy et al. (2014), η ύπαρξη προέδρων ειδικευμένων στη λογιστική ενισχύει την «έγκαιρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση» των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, ενώ η διαπίστωση αυτή είναι πιο ακριβής όταν οι πρόεδροι έχουν εργαστεί σε συμβουλευτικές εταιρίες (ως ελεγκτές, λογιστές, κλπ.). Τέλος, ο πρόεδρος πρέπει να είναι άτομο «επιμελές», οργανωτικό και δραστήριο, ώστε να οργανώνει αποτελεσματικά τα θέματα των συνεδριάσεων της επιτροπής, εστιάζοντας στα σημαντικά ζητήματα (PwC, 2018).

Η θέση του προέδρου είναι καίρια για τη λειτουργία του θεσμού της επιτροπής ελέγχου. Συνεπώς, οι «διαδικασίες διαδοχής» του, πρέπει να γίνονται σταδιακά και με επιμελή τρόπο, ώστε ο νέος πρόεδρος να ενημερώνεται από τον «απερχόμενο» για τα εκκρεμή θέματα και να μην επηρεάζεται η αποτελεσματικότητα της επιτροπής (PwC, 2011).

2.6. Αμοιβές των μελών

Σύμφωνα με το FRC (2016), οι αμοιβές των μελών της επιτροπής ελέγχου πρέπει να καθορίζονται βάσει του χρόνου που αυτά δαπανούν και του κινδύνου που αναλαμβάνουν. Το ύψος των αμοιβών πρέπει να είναι «ανάλογο με αυτό των υπολοίπων μελών του Δ.Σ.», ενώ η αμοιβή του προέδρου της επιτροπής, πρέπει να είναι υψηλότερη, εξαιτίας του περισσότερου χρόνου εργασίας που καταβάλλει (FRC, 2016).

2.7. Πόροι

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, οι De Zoort et al. (2002), συμπεριλαμβάνουν μεταξύ των εισροών στο σύστημα της αποτελεσματικότητας της επιτροπής ελέγχου και την έννοια των «πόρων». Για να ανταπεξέλθουν στα καθήκοντα τους τα μέλη της επιτροπής ελέγχου, απαιτείται να έχουν στη διάθεσή τους πόρους που θα υποβοηθήσουν το έργο τους.

Σύμφωνα με την PwC (2011), στους πόρους περιλαμβάνονται οι διάφορες «επιτελικές διοικητικές υπηρεσίες», όπως η γραμματειακή υποστήριξη, που συμβάλλουν στην ορθή προετοιμασία και διεξαγωγή των συνεδριάσεων της επιτροπής, οι «συμβουλευτικές υπηρεσίες» που πιθανόν τα μέλη έχουν ζητήσει από νομικούς, τραπεζικούς συμβούλους, κ.ά. και τέλος, τα διάφορα είδη αναφορών και η «παροχή στοιχείων από συνδεδεμένα με την επιτροπή μέρη», όπως το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το νομικό τμήμα, το λογιστήριο, ο εξωτερικός ελεγκτής και φυσικά η διοίκηση. Ωστόσο, είναι πολύ σημαντικό οι επιτροπές να έχουν πρόσβαση και σε αναλύσεις των διοικητικών στελεχών, ώστε να μπορούν να κατανοούν τα δεδομένα που τους παρέχονται (KPMG, 2016).

Τέλος, σε περίπτωση που η επιτροπή ελέγχου αιτηθεί «παροχή συμβουλών από τρίτους», όπως νομικούς συμβούλους, φοροτεχνικούς, χρηματιστές, κλπ., οφείλει να εξετάσει την ανεξαρτησία τους από τη διοίκηση της εταιρίας και ταυτόχρονα να μην επιβαρύνεται με ανούσιες και άσχετες με το έργο της πληροφορίες (Rossister, 2004).

2.8. Διαδικασίες

Γενικά

Όπως αναφέρθηκε νωρίτερα, οι De Zoort et al. (2002), διαπιστώνουν ότι οι «διαδικασίες», οι οποίες εκτελούνται με επιμέλεια από τα μέλη της επιτροπής ελέγχου, συνδυάζοντας κατάλληλα τις «εισροές» του συστήματος, εξασφαλίζουν την «αποτελεσματικότητα» της λειτουργίας του θεσμού.

Οι Turley και Zaman (2007), κατηγοριοποιούν τις διαδικασίες σύμφωνα με τη φύση τους, σε «τυπικές», «άτυπες», ενώ λαμβάνουν σοβαρά υπόψη της επίδραση της «δυναμικής των σχέσεων» μεταξύ των μελών της επιτροπής ελέγχου και των στελεχών που συνδέονται με αυτήν (CEO, CFO, εσωτερικοί ελεγκτές, νομικοί σύμβουλοι, εξωτερικός ελεγκτής).

Οι «τυπικές διαδικασίες» είναι συγκεκριμένες, καθορίζονται από το εκάστοτε θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο, καταγράφονται στο καταστατικό της επιτροπής ελέγχου (PwC, 2011; Deloitte, 2018), σχετίζονται με τις επίσημες αρμοδιότητες της και καθοδηγούν τα μέλη, ώστε να ανταπεξέλθουν στα καθήκοντά τους (Turley and Zaman, 2007). Οι Beasley et al. (2009), διεξάγοντας έρευνα με ερωτηματολόγια δοθέντα σε 42 μέλη επιτροπών ελέγχου από διάφορες εταιρίες των ΗΠΑ, καταλήγουν σε συμπεράσματα, αναφορικά με τον τρόπο εκτέλεσης διαδικασιών που σχετίζονται με την σύνθεση της επιτροπής, τη διεξαγωγή των συνεδριάσεων της και την εκπλήρωση των βασικών της καθηκόντων όπως, η παρακολούθηση των «διαδικασιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης», η επίβλεψη του ελεγκτικού έργου του ελεγκτή και οι διαδικασίες παρακολούθησης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Αντιθέτως, οι «άτυπες διαδικασίες» δεν είναι εύκολα διακριτές και ο τρόπος συμβολής τους στην ενίσχυση της αποτελεσματικότητας είναι δυσνόητος, καθώς καθορίζονται από την επίδραση των κοινωνικών σχέσεων εντός τους οργανισμού και από τα προσωπικά χαρακτηριστικά των μελών της επιτροπής (Turley and Zaman, 2007). Ενισχύουν τις τυπικές διαδικασίες, αναδεικνύουν την ουσιαστικότητα του θεσμού, ενώ πολλές φορές αποδεικνύονται περισσότερο αποδοτικές στην επίλυση έκτακτων ή ασυνήθων καταστάσεων (Turley and Zaman, 2007).

Τέλος, οι Turley and Zaman (2007), καταλήγουν πως καθώς οι επιχειρήσεις αποτελούν κοινωνικά σύνολα, η «δυναμική των σχέσεων» επιρροής και εξουσίας που δημιουργούνται, στο πλαίσιο λειτουργίας της επιτροπής ελέγχου, επηρεάζουν σε σημαντικό

βαθμό τόσο τις «τυπικές», όσο και τις «άτυπες» διαδικασίες. Η κουλτούρα του οργανισμού, η αντίληψη της σημασίας του θεσμού από τη διοίκηση και τα προσωπικά χαρακτηριστικά των ανώτερων στελεχών και των μελών της επιτροπής, καθορίζουν το βαθμό της επίδρασης των σχέσεων αυτών και διαμορφώνουν, ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες το ρόλο της επιτροπής, ο οποίος μπορεί να είναι μεσολαβητικός, επιτελικός ή εποπτικός (Turley and Zaman, 2007).

Συνεδριάσεις

Στις συνεδριάσεις της επιτροπής ελέγχου, συζητούνται τα θέματα που σχετίζονται με τις αρμοδιότητές της, εκτελούνται οι προβλεπόμενες τυπικές διαδικασίες και τα μέλη διεκπεραιώνουν τα καθήκοντά τους, φροντίζοντας η διεξαγωγή των συνεδριάσεων να γίνεται με τρόπο επιμελή και ορθό, ώστε να επιτυγχάνονται τα επιθυμητά αποτελέσματα (Deloitte, 2018).

Ο αριθμός και η διάρκεια διεξαγωγής των συνεδριάσεων δεν είναι συγκεκριμένος και ποικίλλει ανάλογα με τα ζητήματα που καλείται να εξετάσει η επιτροπή (PwC, 2011). Σύμφωνα με την PwC (2011), «ο μέσος όρος διεξαγωγής των επισήμων συνεδριάσεων ετησίως», κινείται μεταξύ «τεσσάρων ή πέντε συναντήσεων με φυσική παρουσία» και άλλων «τεσσάρων με οκτώ μέσω τηλεδιασκέψεων, τηλεφωνικών επικοινωνιών», κλπ. Ωστόσο, βάσει ορισμένων περιστάσεων συναντώνται και περιπτώσεις «δέκα ή δώδεκα συνεδριάσεων της επιτροπής ετησίως» (Beasley et al., 2009). Επιπρόσθετα, αν ο πρόεδρος της επιτροπής το θεωρεί απαραίτητο, είναι πιθανό να διεξάγονται περαιτέρω συνεδριάσεις για έκτακτα ζητήματα που προκύπτουν ή για επιμόρφωση των μελών σχετικά με αλλαγές σε ρυθμίσεις, κανονισμούς και μεθόδους (PwC, 2011).

Μια πολύ αποτελεσματική μέθοδος σχετικά με την οργάνωση των συνεδριάσεων είναι η κατάρτιση ετήσιου «ημερολογιακού προγράμματος» (Rossister, 2004; PwC, 2011; Λουμιώτης, 2015 και Deloitte, 2018). Την ευθύνη της κατάρτισης την έχει κυρίως ο πρόεδρος της επιτροπής, με την τεχνική υποστήριξη της γραμματείας της διοίκησης (Deloitte, 2018). Σύμφωνα με τον Rossister (2004) και την PwC (2011), η τήρηση «ημερολογίου» αποτελεί ένα ετήσιο χρονοδιάγραμμα, βάσει του οποίου η επιτροπή ελέγχου διοργανώνει τις συνεδριάσεις της με τρόπο που να καλύπτονται όλα της τα καθήκοντα, δίνοντας τη δυνατότητα στον πρόεδρο να καθορίσει τον αριθμό και τη διάρκεια των συναντήσεων, ενώ

ταυτόχρονα διασφαλίζεται η αλληλουχία τους. Παράλληλα, δημιουργείται ένα «αρχείο» που «ανατροφοδοτεί» τον «μακροπρόθεσμο σχεδιασμό» των διαδικασιών της επιτροπής (Rossister, 2004).

Τα μέλη της επιτροπής ελέγχου, έχουν το αποκλειστικό δικαίωμα συμμετοχής στις συνεδριάσεις, ενώ μόνο κατόπιν πρωτοβουλίας τους επιτρέπεται η συμμετοχή ανώτατων στελεχών ή συμβούλων σε αυτές (ecoDa, 2011 και FRC, 2016). Έτσι, συμμετέχοντες μπορεί να είναι ο οικονομικός διευθυντής της εταιρίας, ο νομικός σύμβουλος, ο επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής ή ο διευθύνων σύμβουλος (Rossister, 2004; ecoDa, 2011; PwC, 2011 και FRC, 2016). Η συμμετοχή τους κρίνεται σημαντική, καθώς οι επεξηγήσεις, οι αναλύσεις και οι απαντήσεις τους στα ερωτήματα των μελών είναι πολύτιμες για την εξαγωγή συμπερασμάτων (Rossister 2004; PwC, 2011; Deloitte, 2018), ενώ ενισχύονται οι σχέσεις συνεργασίας με τα στελέχη αυτά (PwC, 2018). Παρόλα αυτά, ο πρόεδρος της επιτροπής πρέπει να φροντίζει η συμμετοχή των εκάστοτε στελεχών να είναι χρήσιμη για την κάθε συνεδρίαση (Rossister, 2004 και Deloitte, 2018) και να μην διακινδυνεύει τη πιθανή διαρροή απόρρητων πληροφοριών εκτός της επιτροπής (ecoDa, 2011). Επίσης, κάποιες συνεδριάσεις πρέπει να διεξάγονται με κάθε στέλεχος χωριστά για να διασταυρώνονται πληροφορίες (PwC, 2011). Τέλος, σύμφωνα με την PwC (2018), η επιτροπή πρέπει να συνεδριάζει συχνά «κεκλεισμένων των θυρών», ώστε τα μέλη να συζητούν άνετα και να προγραμματίζουν τις κινήσεις της επιτροπής.

Από τις πιο σημαντικές διαδικασίες στο πλαίσιο προγραμματισμού των συνεδριάσεων της επιτροπής είναι ο καθορισμός της θεματολογίας της εκάστοτε συνάντησης. Ο προγραμματισμός των ημερησίων διατάξεων της κάθε συνεδρίασης οργανώνεται και εκτελείται είτε αποκλειστικά από τον πρόεδρο της επιτροπής με συμμετοχή κάποιων εξειδικευμένων στελεχών κατόπιν βουλήσεώς του (Beasley et al., 2009; ecoDa, 2011), είτε με τη σύμπραξη του προέδρου και των ανώτατων διοικητικών στελεχών (Rossister, 2004; PwC, 2011 και Deloitte, 2018).

Η διαδικασία αυτή πρέπει να γίνεται με τρόπο κατάλληλο, ώστε να οριοθετούνται τα καθήκοντα, οι αρμοδιότητες και οι ρόλοι της επιτροπής, χωρίς να διαφεύγουν κρίσιμες ενέργειες (PwC, 2011; ecoDa, 2011 και Deloitte, 2018). Παράλληλα, ο πρόεδρος της επιτροπής, πρέπει να διασφαλίζει ότι τόσο η «θεματολογία», όσο και το πληροφοριακό υλικό που παρέχεται στα μέλη της επιτροπής, δημιουργούν μια συνοχή ως προς το έργο και τις δραστηριότητες της (PwC, 2011). Σύμφωνα με την Deloitte (2018), η «agenda» πρέπει να καταρτίζεται με τρόπο, ώστε να δίνεται προτεραιότητα στα σημαντικότερα ζητήματα, ενώ

κατά την PwC (2011), ο προγραμματισμός των διατάξεων που εξετάζονται, πρέπει να «παραμετροποιεί» τη διάρκεια διεξαγωγής των συναντήσεων.

Ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δοθεί στο γεγονός, ότι η θεματολογία δεν μπορεί να παραμένει σταθερή και στάσιμη, καθώς έντονες μεταβολές στο εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον της οντότητας, κρίνουν επιτακτική την ανάγκη προσαρμογής της στα νέα δεδομένα (ecoDa, 2011; Deloitte, 2018).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, οι Beasley et al. (2009) και η PwC (2018), διαπιστώνουν ότι παράγοντες κατάρτισης μιας ολοκληρωμένης «ατζέντας» για την επιτροπή ελέγχου είναι, η ενίσχυση της συνεργασίας μεταξύ των εμπλεκομένων στην κατάρτισή της, ο επανασχεδιασμός των ετήσιων επαναλαμβανόμενων διαδικασιών και η προσαρμογή νέων, ο «επανέλεγχος» της από τον πρόεδρο, πριν τη διεξαγωγή κάθε συνεδρίασης και γενικά η συμμόρφωση της με το καταστατικό της επιτροπής.

2.9. Επιτροπή ελέγχου και χρηματοοικονομική πληροφόρηση

Η πιο σημαντική αρμοδιότητα της επιτροπής ελέγχου είναι, μεταξύ άλλων, η «επίβλεψη των διαδικασιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης», η παροχή κατάλληλων «συστάσεων», όταν αυτό είναι απαραίτητο, και γενικά η διαπίστωση της «ορθής αποτύπωσης των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις» της (PwC, 2011; ecoDa, 2011; KPMG, 2016).

Σύμφωνα με τους Barth et al. (2008) και Bajra and Cadez (2018), οι «διαδικασίες χρηματοοικονομικής αναφοράς», αποσκοπούν στην έγκυρη και έγκαιρη πληροφόρηση των ομάδων συμφερόντων μιας επιχείρησης, σχετικά με την περιουσιακή της κατάσταση, με αποτέλεσμα την ορθή λήψη αποφάσεων, με τρόπο που να εξασφαλίζονται τα συμφέροντά τους.

Ωστόσο, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι την αποκλειστική ευθύνη κατάρτισης, ορθών και απαλλαγμένων από σφάλματα, οικονομικών καταστάσεων την έχει η διοίκηση της εταιρίας, ενώ ο έλεγχος ορθότητάς τους αποτελεί ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή (ecoDa, 2011; Choi et al., 2014; FRC, 2016; Bajra and Cadez, 2018). Παρόλα αυτά, σύμφωνα με την Deloitte (2018), ο εποπτικός ρόλος της επιτροπής ελέγχου είναι ιδιαίτερα σημαντικός, καθώς τα μέλη της οφείλουν να αξιολογούν το βαθμό αποτελεσματικότητας των «διαδικασιών

χρηματοοικονομικής αναφοράς» που χρησιμοποιεί η διοίκηση. Παράλληλα, η επιτροπή ελέγχου είναι επιφορτισμένη με την παροχή διασφάλισης προς το Δ.Σ., ως προς την «ορθότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» (ecoDa, 2011).

Οι Beasley et al. (2009), κατόπιν σχετικής έρευνας, διαπιστώνουν ότι πολλές επιτροπές ελέγχου αντιμετωπίζουν διστακτικά τόσο τον εποπτικό τους ρόλο, όσο και την ευθύνη αξιολόγησης των μεθόδων της διοίκησης με αποτέλεσμα να βασίζονται στα ευρήματα ελέγχου των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών.

Η διαπίστωση αυτή, επιβεβαιώνει την ανάγκη στελέχωσης των επιτροπών ελέγχου από μέλη που διακρίνονται για την «ανεξαρτησία», την «οικονομική εξειδίκευση» και τα ηγετικά τους προσόντα. Σύμφωνα με τους Badolato et al. (2014), τα χαρακτηριστικά των μελών μιας ελεγκτικής επιτροπής επηρεάζουν τον τρόπο επίβλεψης των «διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς», ενώ οι Bajra και Cadez (2018), επιβεβαιώνουν ότι τόσο οι ικανότητες, όσο και η ενίσχυση της αποτελεσματικότητας της επιτροπής ελέγχου, επιδρούν θετικά στην «ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης».

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους Abbott et al. (2004), η ύπαρξη χαρακτηριστικών που ενισχύουν την αποτελεσματικότητα της επιτροπής ελέγχου μειώνουν φαινόμενα «αναδημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων» λόγω σφαλμάτων, ενώ οι De Vlamincx και Sarens (2015), εξετάζοντας επιτροπές βελγικών εταιριών εντοπίζουν μια γενικά θετική σχέση μεταξύ «έγκυρης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης» και χαρακτηριστικών όπως, το «προφίλ του προέδρου» ή το «μέγεθος της επιτροπής», καθώς και ο «αριθμός συνεδριάσεων» της.

Οι διαδικασίες επίβλεψης της ορθής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι πολύπλοκες και χρονοβόρες (Beasley et al., 2009). Τα μέλη της επιτροπής ελέγχου πρέπει να έχουν τις κατάλληλες λογιστικές και ελεγκτικές γνώσεις και πληροφορίες, ώστε να ανταπεξέλθουν στις απαιτήσεις εποπτείας των «διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς» (PwC, 2011).

Πολλές ελεγκτικές και συμβουλευτικές εταιρίες προτείνουν πρακτικές οδηγίες που συμβάλλουν στην απόκτηση αυτών των γνώσεων. Ενδεικτικά, σύμφωνα με τις PwC, (2011); ecoDa, (2011); KPMG, (2016) και Deloitte, (2018), τα μέλη της επιτροπής πρέπει να:

- ✓ διαθέτουν επαρκή γνώση των επιχειρησιακών λειτουργιών, των δραστηριοτήτων και του «business plan» της επιχείρησης,
- ✓ αποκτούν πληροφορίες σχετικές με την ανάπτυξη του κλάδου δραστηριοποίησης της εταιρίας,

- ✓ τους παρέχεται ενημέρωση από τη διοίκηση και το «τμήμα εσωτερικού ελέγχου» αναφορικά με τις πολύπλοκες καταστάσεις και τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η επιχείρηση,
- ✓ διαθέτουν επαρκή γνώση των «λογιστικών μεθόδων και πολιτικών» που το οικονομικό τμήμα εφαρμόζει για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,
- ✓ έχουν ικανότητα ανάλυσης αριθμοδεικτών «αποδοτικότητας», «ρευστότητας», «δραστηριότητας», κλπ.
- ✓ είναι σε θέση να διακρίνουν αν οι αλλαγές στις λογιστικές μεθόδους οφείλονται σε νέες ρυθμίσεις ή σε κρίσεις της διοίκησης,
- ✓ μπορούν να αξιολογήσουν «αναλύσεις», «προϋπολογισμούς» και «εκτιμήσεις» της διοίκησης,
- ✓ είναι ενημερωμένοι για αλλαγές στο νομοθετικό πλαίσιο (φορολογία, εργασιακά, κλπ.) και στο λογιστικό-ελεγκτικό περιβάλλον (*ΔΠΧΑ, ΔΠΕ*),
- ✓ είναι γνώστες των εκκρεμών νομικών υποθέσεων της εταιρίας,
- ✓ είναι σε θέση να αξιολογούν τα «επίπεδα σημαντικότητας» και τα «ουσιώδη μεγέθη» που θέτει τόσο η διοίκηση, όσο και ο εξωτερικός ελεγκτής για τα διάφορα κονδύλια,
- ✓ τους παρέχεται πλήρης ενημέρωση σχετικά με «ενδο-ομιλικές» συναλλαγές και συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη,
- ✓ εξετάζουν τη συμφωνία των «ενδιάμεσων λογιστικών καταστάσεων» με τις ετήσιες, αναλύοντας και τις ανάλογες επισκοπήσεις του ορκωτού ελεγκτή,
- ✓ εξετάζουν τις γνωστοποιήσεις και να επιβεβαιώνουν για την «πληρότητα» και «εγκυρότητά» τους,
- ✓ διασφαλίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων είναι καταρτισμένες με τρόπο κατανοητό, ώστε να μπορούν να αναγνωστούν εύκολα από τους χρήστες,
- ✓ ερμηνεύουν «μη οικονομικές πληροφορίες» που συμπεριλαμβάνονται στις γνωστοποιήσεις,
- ✓ επιβλέπουν τις διαδικασίες με τρόπο που να διασφαλίζεται η απαλλαγή των οικονομικών καταστάσεων από «εκούσια» ή «ακούσια» λάθη, ή από μεθόδους κατεύθυνσης των κερδών (δημιουργική λογιστική),
- ✓ συζητούν τα «σημαντικότερα αποτελέσματα του ελέγχου» με τον εξωτερικό ελεγκτή και τη διοίκηση, θέτοντας ουσιώδη ερωτήματα,

- ✓ εξασφαλίζουν την έγκαιρη «κατάρτιση», «έγκριση» και «δημοσίευση» των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να μην θίγονται τα συμφέροντα των «stakeholders» και της αγοράς από πιθανές καθυστερήσεις.

Η εκάστοτε επιτροπή ελέγχου, ανάλογα με τις ικανότητες των μελών της, τη σχέση της με τα διοικητικά στελέχη και τη φύση της επιχείρησης που ανήκει, ακολουθεί τις οδηγίες αυτές ή παρόμοιες ώστε να βελτιώσει τον εποπτικό της ρόλο.

Ωστόσο, σύμφωνα με τις Bajra και Cadez (2018), η ύπαρξη μιας ενημερωμένης και εξειδικευμένης επιτροπής ελέγχου, «ενισχύει αλλά δεν εξασφαλίζει αποκλειστικά την παροχή ορθής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης» προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

2.10. Επιτροπή ελέγχου και εσωτερικός έλεγχος

Οι «Κανόνες Εταιρικής Διακυβέρνησης» σε όλες σχεδόν τις ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες χώρες ορίζουν ότι, το Δ.Σ. κάθε εταιρίας εξουσιοδοτεί τα διοικητικά στελέχη της, παρέχοντας τους την ανάλογη εξουσία, ώστε «να την διοικήσουν αποτελεσματικά και να εξασφαλίσουν τη ορθή διαχείριση της περιουσίας της» (Λουμιώτης, 2015). Ωστόσο, σε μια μεγάλη επιχείρηση με πολλές δραστηριότητες και περίπλοκες λειτουργίες, η ευθύνη αυτή ανατίθεται από τη διοίκηση στη «λειτουργία εσωτερικού ελέγχου» (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Σύμφωνα με το «Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών» (EIEE) (2017), η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι ένα «ανεξάρτητο» και επιτελικό τμήμα εντός της οργανωτικής δομής μιας οντότητας, το οποίο παρέχει «συμβουλευτικές, διαβεβαιωτικές και ελεγκτικές υπηρεσίες», ενισχύοντας την αποτελεσματική διοίκησή της.

Τα πρώτα χρόνια εμφάνισής της, η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου ήταν επιφορτισμένη αποκλειστικά με την «αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου», το οποίο αναπτυσσόταν από τα ανώτατα διοικητικά στελέχη, ενώ αργότερα εξελίχθηκε σε «σύμβουλο» της διοίκησης, παρέχοντας στην οικονομική μονάδα «προστιθέμενη αξία» (PwC, 2011). Σε αυτό συνέβαλλε καθοριστικά η θέσπιση του νόμου του “SOX” στις ΗΠΑ το 2002, οι νομοθετικές διατάξεις του οποίου ενίσχυσαν το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου εντός των επιχειρήσεων, προσδίδοντάς του το ανάλογο κύρος (Λουμιώτης, 2015).

Ως προς τη στελέχωση και τη δομή του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, η διοίκηση μπορεί να εγκαθιδρύσει μια λειτουργία εντός της οικονομικής μονάδας στελεχωμένη από δικό της προσωπικό, ενώ αν δεν έχει τους απαραίτητους οικονομικούς και ανθρώπινους πόρους, απευθύνεται σε μια εταιρία παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών (PwC, 2011).

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου συμμετέχει στην ανάπτυξη του «συστήματος εσωτερικού ελέγχου» (internal control system) από τη διοίκηση της επιχείρησης και είναι επιφορτισμένη με την παρακολούθηση και τον έλεγχό του (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Το «σύστημα εσωτερικού ελέγχου» αποτελείται από ένα σύνολο ελεγκτικών διαδικασιών και μηχανισμών, που αφορούν την αποτελεσματική διοίκηση των ανθρωπίνων πόρων, την ορθή λειτουργία του οικονομικού τμήματος της εταιρίας και την θέσπιση και εφαρμογή κανόνων και αρχών από το σύνολο των λειτουργιών της, με απώτερο σκοπό την εξάλειψη λαθών και ασυνήθιστων φαινομένων σχετικά με τη «διεξαγωγή των συναλλαγών», την «προστασία της περιουσίας της» και γενικά την παροχή, προς τα ενδιαφερόμενα μέρη, αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων (Λουμιώτης, 2015; Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Οι αρμοδιότητες της «λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου» ποικίλλουν ανάλογα με τη «φύση» και το «μέγεθος» της οντότητας, την οργανωτική της δομή, το προφίλ και τις απαιτήσεις της διοίκησης, καθώς και από το πλήθος των «αδυναμιών» και των «απειλών» που αντιμετωπίζει (ecoDa, 2011; Λουμιώτης, 2015 και FRC, 2016).

Ενδεικτικά, σύμφωνα με τους PwC,(2011); Λουμιώτη, (2015); Νεγκάκη και Ταχυνάκη,(2017) και Deloitte (2018), από τις σημαντικότερες αρμοδιότητές του τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι:

- η παρακολούθηση, διαχείριση και αντιμετώπιση των διαφόρων κινδύνων από τους οποίους η επιχείρηση απειλείται,
- η επισκόπηση των «διαδικασιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης»,
- ο συνεχής έλεγχος ορθότητας εγγραφών στα λογιστικά αρχεία και «αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων»,
- η διασφάλιση τήρησης «κανόνων υγιεινής και ασφάλειας» από το προσωπικό,
- ο έλεγχος ορθής και ασφαλούς λειτουργίας των διαφόρων «πληροφοριακών συστημάτων»,
- η διασφάλιση τήρησης του οργανογράμματος και του νομικού-κανονιστικού πλαισίου,
- η παροχή συμβουλών προς τη διοίκηση σχετικά με «τη χάραξη της επιχειρηματικής στρατηγικής»,
- η υποβοήθηση του ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή,

- η κατάρτιση και υποβολή αναφορών-αναλύσεων προς τη διοίκηση, το Δ.Σ. και την επιτροπή ελέγχου.

Κατανοώντας τη φύση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2014), το τμήμα εσωτερικού ελέγχου συνδέεται άμεσα με το ρόλο της επιτροπής ελέγχου, ενώ αναπτύσσονται μεταξύ τους σχέσεις αλληλεπίδρασης.

Σύμφωνα με τις PwC (2011); ecoDa (2011); FRC (2016) και Deloitte (2018), τα μέλη της επιτροπής ελέγχου οφείλουν περιοδικά να εξετάζουν την αποτελεσματικότητα της «λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου», να αξιολογούν τις ενέργειές της σχετικά με την πρόληψη και αντιμετώπιση των διαφόρων επιχειρηματικών κινδύνων, να διερευνούν τον προσανατολισμό και την κατάρτισή της ως προς τα νέα δεδομένα της αγοράς τα οποία συνοδεύονται από νέους κινδύνους, να διασφαλίζουν ότι της παρέχονται οι απαραίτητοι πόροι για την εκτέλεση των καθηκόντων της και να εξετάζει τη σχέση της με τη διοίκηση της επιχείρησης και τον εξωτερικό ελεγκτή.

Παράλληλα, η παροχή χρήσιμων συμβουλών και οδηγιών από τον υπεύθυνο του «τμήματος εσωτερικού ελέγχου» προς τα μέλη της επιτροπής ελέγχου, αποτελεί ενισχυτικό παράγοντα της αποτελεσματικότητάς της (Rossister, 2004 και Παπαστάθης, 2014). Τα μέλη της επιτροπής οφείλουν να εξετάζουν διεξοδικά τις αναφορές που τους παρέχονται από το «τμήμα εσωτερικού ελέγχου», σχετικά με τα πορίσματα των ελέγχων και την αποτελεσματικότητα των «δικλίδων ασφαλείας» (PwC, 2011 και Deloitte, 2018). Ωστόσο, οι αναφορές αυτές πρέπει να είναι σύντομες και εστιασμένες στις πληροφοριακές ανάγκες της επιτροπής (Rossister, 2004 και PwC, 2011).

Τέλος, ο πρόεδρος της επιτροπής ελέγχου, κατά «τον προγραμματισμό της διεξαγωγής των συνεδριάσεων», πρέπει να καθορίζει το χρόνο και τον τρόπο συμμετοχής του υπευθύνου του «τμήματος εσωτερικού ελέγχου» στις συναντήσεις, ώστε να παρέχεται στην επιτροπή η απαραίτητη ενημέρωση, ενώ παράλληλα θεωρείται χρήσιμο να αναπτύσσεται κλίμα συνεργασίας και επικοινωνίας μεταξύ των δύο λειτουργιών (Rossister, 2004; ecoDa, 2011; PwC, 2011; FRC, 2016 και Deloitte, 2018).

2.11. Επιτροπή ελέγχου και εξωτερικός έλεγχος

Το εκάστοτε νομικό και κανονιστικό πλαίσιο που υποστηρίζει το εταιρικό δίκαιο κάθε χώρας, προβλέπει τη διενέργεια «ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων», των οικονομικών μονάδων από «ανεξάρτητο», «εξωτερικό ελεγκτή⁹» (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017). Σύμφωνα με τον Λουμιώτη (2019), ο ρόλος του εξωτερικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των διαφόρων οικονομικών μονάδων, βασίζεται στην προσπάθεια «προστασίας της περιουσίας τους» από αθέμιτες ή ελλειπτικές ενέργειες των ανθρώπων που εργάζονται σε αυτές.

Βασικός σκοπός του εξωτερικού ελεγκτή είναι να πιστοποιήσει στη διοίκηση και στους ιδιοκτήτες της επιχείρησης, ότι η περιουσιακή της κατάσταση παρουσιάζεται με «ορθό» και «έγκυρο» τρόπο στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, δηλαδή δεν εμπεριέχονται σε αυτές «εκούσια» ή «ακούσια» λάθη (Καραμάνης, 2008; Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017; Λουμιώτης, 2019).

Για να επιτελέσει σωστά το έργο του ο ορκωτός ελεγκτής, πρέπει να διακρίνεται από ορισμένα χαρακτηριστικά. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον «Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας» της “*IFAC*” (*International Federation of Accountants*), οι εξωτερικοί-ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να διακρίνονται για την «αντικειμενικότητα», την «ακεραιότητα», την «εχεμύθεια», «τα τεχνικά-επαγγελματικά κριτήρια», την «επαγγελματική ικανότητα» και την «επαγγελματική συμπεριφορά» τους (ΕΛΤΕ, 2010; Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017; Λουμιώτης και Τζίφας, 2018).

Το σύνολο των σχέσεων του εξωτερικού-ορκωτού ελεγκτή με την οντότητα την οποία καλείται να ελέγξει, καθορίζεται και καθοδηγείται στις ΗΠΑ, από τα «*Ελεγκτικά Πρότυπα*» (“*Auditing Standards*”) που εκδίδει η “*PCAOB*” (*Public Company Accounting Oversight Board*), η οποία συμπεριλαμβάνει τους κανόνες και τις οδηγίες της “*U.S. SEC*” (*U.S. Securities and Exchange Commission*), του “*NYSE*” (*The New York Stock Exchange*) και του “*NASDAQ*” (*Nasdaq Stock Market*), παρέχοντας ένα ολοκληρωμένο «ελεγκτικό περιβάλλον» στο οποίο ανατρέχει τόσο ο ελεγκτής, όσο και οι επιτροπές ελέγχου των ελεγχόμενων εταιριών (Deloitte, 2018).

⁹ Για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας οι έννοιες «εξωτερικός ελεγκτής», «ορκωτός ελεγκτής» και «ελεγκτής», ταυτίζονται.

Παράλληλα, σε ευρωπαϊκό επίπεδο η συμπεριφορά και οι ενέργειες που υποχρεούνται να ακολουθήσει ο ορκωτός ελεγκτής, ορίζονται από τα «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου» (ΔΠΕ) τα οποία εκδίδει το “IAASB” (*International Auditing and Assurance Standards Board*), το οποίο αποτελεί «συμβούλιο της IFAC» (Λουμιώτης και Τζίφας, 2018).

Τα παραπάνω «ελεγκτικά περιβάλλοντα», περιλαμβάνουν και ανάλογα πρότυπα, σχετικά με τις σχέσεις του ορκωτού ελεγκτή με τους «υπευθύνους για τη διακυβέρνηση» και ειδικά με την επιτροπή ελέγχου, με σημαντικότερα το «AS 1301: Επικοινωνία με την Επιτροπή Ελέγχου» και το «ΔΠΕ 260: Επικοινωνία με τους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση» (ΕΛΤΕ, 2010; PCAOB, 2017; Λουμιώτης και Τζίφας, 2018).

Ο συνδυαστικός κρίκος μεταξύ της οικονομικής μονάδας και του ορκωτού ελεγκτή της είναι η επιτροπή ελέγχου (FRC, 2016). Ανάμεσά τους, θεωρείται αναγκαίο να αναπτύσσεται μια γόνιμη συνεργασία, που να χαρακτηρίζεται από «ειλικρίνεια», αλληλοβοήθεια και «επαγγελματισμό» (ecoDa, 2011; PwC, 2011; Deloitte, 2018). Πιο συγκεκριμένα, οι ενέργειες που απαιτούνται για την αναζήτηση της ελεγκτικής εταιρίας, την «πρόσληψη», «διατήρηση» ή «αντικατάσταση» του ελεγκτή, καθώς και η «επίβλεψη» του έργου του, η επικοινωνία με τη διοίκηση, η «αξιολόγηση» και η συμφωνία για την αμοιβή του, άπτονται των αρμοδιοτήτων της επιτροπής ελέγχου (PwC, 2016; Deloitte, 2018).

Σύμφωνα με την PwC (2011), τα μέλη της επιτροπής οφείλουν «πριν την επιλογή του ελεγκτή», να κρίνουν τις ελεγκτικές ανάγκες του οργανισμού συζητώντας με την ανώτατη διοίκηση, το οικονομικό τμήμα και όποιο άλλο συμβουλευτικό στέλεχος θεωρείται χρήσιμο, ενώ κατά την επιλογή πρέπει να εξετάζουν τα «γνωστικά», τα «κοινωνικά» και τα «αντιληπτικά» προσόντα του ελεγκτή.

Ανάλογα με τα ισχύοντα «ελεγκτικά πρότυπα» (διεθνή ή αμερικάνικα), ο ελεγκτής υποχρεούται να υποβάλλει εγγράφως στην επιτροπή ελέγχου, ή στο αρμόδιο διοικητικό όργανο την «επιστολή ανάθεσης ελέγχου», στην οποία περιγράφονται οι ενέργειες και οι «ευθύνες», τόσο αυτού, όσο και της διοίκησης, άλλες λεπτομέρειες των διαδικασιών που ακολουθεί, καθώς και η συμφωνία της αμοιβής του (ΕΛΤΕ, 2010; FRC, 2016; Λουμιώτης και Τζίφας, 2018).

Ο υπολογισμός και το «ύψος της αμοιβής», εξετάζονται από την επιτροπή ελέγχου, ανάλογα με τον προϋπολογισμό των ωρών που θα διαρκέσει ο έλεγχος, τις απαιτούμενες ελεγκτικές ενέργειες, το βαθμό δυσκολίας και άλλους συναφείς παράγοντες, ενώ υπάρχει πιθανότητα αναπροσαρμογής του μετά το πέρας του ελέγχου (PwC, 2011; FRC, 2016).

Άλλο σημαντικό ζήτημα εξέτασης από την επιτροπή, είναι ο βαθμός ανεξαρτησίας του ελεγκτή από την επιχείρηση (PwC, 2011; FRC, 2016). Ο ορκωτός ελεγκτής είναι

υποχρεωμένος να δηλώσει στην επιτροπή ελέγχου την «ανεξαρτησία» του και τους τρόπους ή τις σχέσεις βάσει των οποίων, μπορεί να επέλθει παραβίασή της (PwC, 2011; ΕΛΤΕ, 2010; Λουμιώτης και Τζίφας, 2018). Ο βαθμός ανεξαρτησίας του ελεγκτή συνίσταται στην απουσία κάθε «εργασιακής», «πελατειακής», «οικονομικής», «ιδιοκτησιακής» ή οποιασδήποτε «άλλης σχέσης» του με την οικονομική μονάδα που ελέγχει (Deloitte, 2018).

Η επιτροπή ελέγχου και συγκεκριμένα ο πρόεδρός της, φροντίζουν για τον προγραμματισμό «προσωπικών συναντήσεων» με τον εξωτερικό ελεγκτή πριν, κατά τη διάρκεια και μετά το πέρας του ελέγχου, ώστε να τους παρασχεθεί η αναγκαία ενημέρωση σχετικά με τον έλεγχο και παράλληλα να γίνει αξιολόγηση του έργου του (PwC, 2011; ecoDa, 2011; FRC, 2016). Μάλιστα σύμφωνα με τους Spira (2002), Turley and Zaman (2007) και Beasley et al. (2009), οι συναντήσεις αυτές είναι αποδοτικότερες όταν διεξάγονται εκτός τυπικού πλαισίου.

Αρχικά, πριν την έναρξη του ελέγχου, η επιτροπή οφείλει να εξετάσει την επάρκεια του σχεδιασμού του ελεγκτή σχετικά με τις «ελεγκτικές διαδικασίες», τον ορθό χρονικό προσδιορισμό του και την καταλληλότητα των «ουσιωδών μεγεθών» που θέτει (PwC, 2011; ecoDa, 2011; FRC, 2016; Λουμιώτης και Τζίφας, 2018), ενώ ο ελεγκτής υποχρεούται να την ενημερώσει εγγράφως για τα θέματα αυτά (Λουμιώτης και Τζίφας, 2018).

Κατά τη διάρκεια διεξαγωγής του ελέγχου, οι συναντήσεις περιλαμβάνουν θέματα σχετικά με την πορεία διεξαγωγής του ελέγχου, τους απαραίτητους πόρους που χρειάζεται ο ελεγκτής για να επιτελέσει αποτελεσματικά το έργο του και συζητήσεις που αποσκοπούν στην επίλυση τυχόν διαφωνιών του με τη διοίκηση (ecoDa, 2011; PwC, 2011; FRC, 2016).

Όταν ο έλεγχος περατωθεί, ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώσει τα μέλη της επιτροπής για τα πορίσματα του ελέγχου σχετικά με την «αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων», την επάρκεια των «δικλίδων ασφαλείας» και της «λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου», τον εντοπισμό των διαφόρων κινδύνων, τις «έγγραφες διαβεβαιώσεις» της διοίκησης σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, και γενικά όλα τα στοιχεία που διαμορφώνουν την έκφραση της γνώμης του (ecoDa, 2011; PwC, 2011; FRC, 2016; Λουμιώτης και Τζίφας, 2018).

Τέλος, η επιτροπή ελέγχου έχει την ευθύνη της «αξιολόγησης του ελεγκτή» και της «ποιότητας του έργου του», διαμορφώνοντας γνώμη από τα αποτελέσματα του ελέγχου και την συνολική συμπεριφορά του, θέτοντας ερωτήματα τόσο σε αυτόν, όσο και στα εμπλεκόμενα με αυτόν στελέχη όπως ο «γενικός διευθυντής», ο «επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου», ο «οικονομικός διευθυντής», κλπ. (PwC, 2011; FRC, 2016; Deloitte, 2018).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ-ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1. Εισαγωγικά

Όπως έχει αναφερθεί και στο προηγούμενο κεφάλαιο¹⁰, η εγκαθίδρυση επιτροπών ελέγχου από τις οικονομικές «οντότητες δημοσίου συμφέροντος», ξεκίνησε στις ΗΠΑ κατά τον 20^ο αιώνα.¹¹ Η οικονομική κατάρρευση ισχυρών πολυεθνικών εταιριών με κυρίαρχη αυτή της Enron το 2001, εξαιτίας μεγάλων επιχειρηματικών σκανδάλων, είχε ως αποτέλεσμα την ψήφιση και εφαρμογή νομοθετικών διατάξεων, σχετικών με ζητήματα εταιρικής διακυβέρνησης των οικονομικών οντοτήτων, γνωστών ως “Sarbanes-Oxley Act.-SOX Act”, όπως αυτός ψηφίστηκε το 2002¹².

Με τη θέσπιση του νόμου του SOX κατοχυρώνεται για πρώτη φορά νομικά στις ΗΠΑ ο θεσμός της επιτροπής ελέγχου, ενώ ταυτόχρονα η εγκαθίδρυσή του από τις οικονομικές «οντότητες δημοσίου συμφέροντος»¹³ καθίσταται υποχρεωτική, εντός του πλαισίου υιοθέτησης αναλυτικού και συγκεκριμένου «Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης». Περίπου την ίδια χρονική περίοδο, τα ζητήματα Εταιρικής Διακυβέρνησης απασχολούν έντονα την επιχειρηματική και επιστημονική κοινότητα του Ηνωμένου Βασιλείου, με αποτέλεσμα την υιοθέτηση του «Κώδικα Εταιρικής Διακυβέρνησης» το 2003¹⁴. Το σύνολο των παραπάνω νομοθετικών και ρυθμιστικών διατάξεων, είναι γνωστό ως «αγγλοσαξονικό μοντέλο» του θεσμού της επιτροπής ελέγχου¹⁵.

Λίγα χρόνια αργότερα, παρόμοιες νομικές και κανονιστικές ρυθμίσεις θεσπίζονται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ), εντάσσονται στο Ενωσιακό Δίκαιο και εισάγονται σταδιακά στο εκάστοτε Εθνικό Δίκαιο των κρατών-μελών της. Το σύνολο των σχετικών, με το θεσμό της επιτροπής ελέγχου, διατάξεων και κανόνων είναι γνωστό ως «ευρωπαϊκό μοντέλο»¹⁶. Το «μοντέλο» αυτό χαρακτηρίζεται από εντονότερη ελαστικότητα, καθώς η εθνική νομοθεσία κάθε κράτους-μέλους δεν εναρμονίζεται πλήρως και απόλυτα με το

¹⁰ Βλ. Κεφάλαιο 2^ο, «Ιστορική εξέλιξη».

¹¹ Λουμώτης Β., (2015), σελ.244.

¹² Λουμώτης Β., (2015), σσ.246-247 και Fichtner, J.R. (2010).

¹³ Ως «οικονομικές οντότητες δημοσίου συμφέροντος» αναφέρονται οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές-κεφάλαιο διαπραγματεύονται στα Χρηματιστήρια Αξιών.

¹⁴ Ghafran,C. and O’Sullivan,N. (2013).

¹⁵ Λουμώτης Β. (2015), σελ.246.

¹⁶ Λουμώτης Β. (2015), σελ. 246,256.

Ενωσιακό Δίκαιο, ενώ διευρύνεται η ανάγκη προστασίας των μετόχων-επενδυτών των οικονομικών οντοτήτων, σε ανάγκη προστασίας των «stakeholders», δηλαδή των διαφόρων ενδιαφερομένων μερών ή «ομάδων συμφερόντων» της επιχείρησης¹⁷. Στο παρόν μοντέλο εντάσσεται και η λειτουργία των επιτροπών ελέγχου των οικονομικών μονάδων στην Ελλάδα, η οποία αποτελεί κράτος-μέλος της ΕΕ.

3.2. Αμερικανικό πλαίσιο

Ο Νόμος του Sarbanes-Oxley¹⁸ (SOX Act.)

Ο νόμος του SOX, όπως αυτός ψηφίστηκε στις 30 Ιουλίου 2002 από το Κογκρέσο των ΗΠΑ, επέφερε σημαντικές εξελίξεις και αλλαγές όσον αφορά τις αρχές και τους κανόνες εταιρικής διακυβέρνησης, που απαιτείται να ακολουθούνται από τις οικονομικές «οντότητες δημοσίου συμφέροντος», με απώτερο σκοπό την προάσπιση των περιουσιακών τους στοιχείων και ταυτόχρονα τη διασφάλιση των συμφερόντων των μετόχων-ιδιοκτητών τους¹⁹.

Αποτελείται από 11 ενότητες (Titles), οι οποίες με τη σειρά τους κατηγοριοποιούνται σε υποενότητες²⁰ (Sections), καθεμία από τις οποίες περιέχει τροποποιητικές ή συμπληρωματικές διατάξεις προηγούμενων νόμων ή νέες διατάξεις που άπτονται ζητημάτων συμμόρφωσης ή εφαρμογής κανόνων εταιρικής διακυβέρνησης. Ταυτόχρονα, διευθετούνται ζητήματα ελέγχου, ενώ εισάγονται νέες, αυστηρότερες ποινικές κυρώσεις ως αποτρεπτικά μέτρα, ικανά να παρεμποδίσουν παράνομες επιχειρηματικές ενέργειες, οικονομικά σκάνδαλα, την πιθανότητα διάπραξης απάτης και φαινόμενα «δημιουργικής» λογιστικής²¹.

Η θέσπιση του νόμου κατοχύρωσε το θεσμό της επιτροπής ελέγχου επιφέροντας ριζικές αλλαγές στον τρόπο συγκρότησης και λειτουργίας του²². Πιο συγκεκριμένα, οι νομοθετικές ρυθμίσεις σχετικά με την λειτουργία της επιτροπής ελέγχου ορίζονται σε ειδική υποενότητα με τίτλο “Public Company Audit Committees”²³, τμήμα της 3^{ης} ενότητας του νόμου με τίτλο “Corporate Responsibility”. Το συγκεκριμένο άρθρο συμπλήρωσε την

¹⁷ ό.π., σελ.256.

¹⁸ Ο νόμος πήρε την ονομασία του προς τιμήν των εισηγητών του Paul Sarbanes και Michael G. Oxley.

¹⁹ Rossiter, P. (2004).

²⁰ Για τις ανάγκες τις παρούσας εργασίας οι έννοιες «υποενότητα» και «άρθρο» ταυτίζονται.

²¹ Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τη δομή και τα περιεχόμενα του νόμου βλ. Sarbanes-Oxley Act of 2002, section 1b.

²² Rossiter, P.(2004) και Λουμιώτης, Β. (2015), σελ.247.

²³ Sarbanes-Oxley Act of 2002, section 301.

σχετική ενότητα του νόμου “Securities Exchange Act of 1934”²⁴, εναρμονίζοντας τις διατάξεις περί ρυθμίσεων του ελέγχου των οικονομικών μονάδων από τους ανεξάρτητους ορκωτούς ελεγκτές, με τις διατάξεις περί λειτουργίας των επιτροπών ελέγχου.

Ένα από τα αρχικά χωρία του άρθρου²⁵, καθορίζει τις σχέσεις της επιτροπής με τον ανεξάρτητο εξωτερικό ελεγκτή της οικονομικής μονάδας. Πιο συγκεκριμένα, τονίζεται η αποκλειστική αρμοδιότητα και εξουσία της, ως προς τις διαδικασίες «πρόσληψης» και «αποζημίωσης» των εξωτερικών ελεγκτών, καθώς και της «παρακολούθησης» του ελεγκτικών υπηρεσιών που αυτοί παρέχουν, με απώτερο σκοπό την κατάρτιση και δημοσίευση της «έκθεσης ελέγχου» τους. Παράλληλα, αναφέρεται και ο διαμεσολαβητικός ρόλος της επιτροπής μεταξύ των ελεγκτών και της διοίκησης της οικονομικής μονάδας.

Βάσει συγκεκριμένων διατάξεων του νόμου²⁶, ορίζονται τα βασικά προαπαιτούμενα χαρακτηριστικά των μελών της επιτροπής ελέγχου, η «ανεξαρτησία» και η «εξειδίκευση» σε οικονομικά ζητήματα.

Σύμφωνα με τη σχετική παράγραφο του άρθρου, όλα τα μέλη απαιτείται «να είναι ανεξάρτητα» από την οικονομική οντότητα, όπου ως «ανεξαρτησία» νοείται η απουσία οποιασδήποτε άλλης σχέσης με την οικονομική μονάδα, πέραν της ιδιότητάς τους ως μελών της επιτροπής²⁷. Ειδικές εξαιρέσεις επιτρέπονται, βάσει της υποπαραγράφου 3c του άρθρου (βλ. “Exception authority”), όμως κατόπιν αξιολόγησης των ειδικών συνθηκών που τις επιτρέπουν από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς²⁸.

Η εξειδίκευση στα οικονομικά αναφέρεται σε ξεχωριστό άρθρο το οποίο αποτελεί τμήμα της 4^{ης} ενότητας με τίτλο “Enhanced Financial Disclosures”, όπου συγκεκριμένα, ορίζεται η υποχρέωση της οικονομικής μονάδας να γνωστοποιεί στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς μεταξύ άλλων, την ύπαρξη ενός τουλάχιστον «εξειδικευμένου» στα οικονομικά μέλους της επιτροπής ελέγχου, ενώ διαφορετικά πρέπει να δικαιολογείται η «μη-ύπαρξή του»²⁹.

Ο ορισμός του εξειδικευμένου στα οικονομικά μέλους, αναφέρεται σε μια ποικιλία χαρακτηριστικών και προσόντων. Το μέλος πρέπει να διαθέτει επαρκή ακαδημαϊκή γνώση στα οικονομικά και επαγγελματική εμπειρία σε θέσεις όπως αυτή του λογιστή, ελεγκτή, διευθυντή οικονομικού τμήματος, διευθυντή λογιστηρίου ή οποιουδήποτε συναφούς

²⁴ Securities Exchange Act of 1934, section 10A.

²⁵ Sarbanes-Oxley Act of 2002, section 301, (m), (2).

²⁶ ό.π., section 301, (m), (3) και section 407.

²⁷ ό.π., section 301, (m), (3).

²⁸ Ως «Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς» στη συγκεκριμένη παράγραφος νοείται η “Securities Exchange Commission” των ΗΠΑ.

²⁹ Sarbanes-Oxley Act of 2002, section 407 (a).

επαγγέλματος, ενώ επιπρόσθετα, οφείλει να έχει γνώση των Γενικά Παραδεκτών Αρχών Λογιστικής (GAAP), δυνατότητες κατάρτισης-σύγκρισης-ανάλυσης και ελέγχου χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αξιολογήσεων και εκτιμήσεων των «δικλίδων ασφαλείας» της επιχείρησης και γενικά γνώση που άπτεται των αρμοδιοτήτων της επιτροπής ελέγχου³⁰.

Ειδική παράγραφος του άρθρου 301³¹, ορίζει ως αρμοδιότητα της επιτροπής ελέγχου, την ευθύνη της οργάνωσης διαδικασιών καταγραφής, ανάλυσης και διαχείρισης των συστάσεων, επιφυλάξεων, ή «καταγγελιών» προς την επιχείρηση, όσον αφορά την ορθότητα των «διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς», το «σύστημα εσωτερικού ελέγχου», αλλά και ζητήματα που άπτονται του εξωτερικού ελέγχου της οικονομικής οντότητας, ενώ παράλληλα, γίνεται αναφορά και στην ευθύνη διαχείρισης «ανώνυμων» και «εμπιστευτικών» επιφυλάξεων σχετικά με λογιστικά και ελεγκτικά θέματα, όπως αυτές εκφράζονται από τον ανθρώπινο δυναμικό της επιχείρησης.

Αν και δεν διευκρινίζεται επακριβώς στο νόμο, από το παραπάνω χωρίο³², εξάγεται το συμπέρασμα πώς, εκτός από την εποπτεία του εξωτερικού ελεγκτή και του έργου του σχετικά με την οικονομική μονάδα, οι αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου επεκτείνονται σε όλες τις διαδικασίες που σχετίζονται με την αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης και κυρίως με αυτές που αφορούν την ορθή και αξιόπιστη κατάρτιση τόσο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όσο και της εν γένει χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Εν συνεχεία, στην προτελευταία παράγραφο του άρθρου³³, κατοχυρώνεται το δικαίωμα της επιτροπής ελέγχου να χρησιμοποιεί ανεξάρτητους συμβούλους και εμπειρογνώμονες, όταν αυτό κρίνεται αναγκαίο για την αποτελεσματική εκτέλεση των καθηκόντων της.

Τέλος, το άρθρο ολοκληρώνεται με την παράγραφο “Funding”³⁴, η οποία αναφέρεται στην υποχρέωση της οικονομικής μονάδας σχετικά με την εξασφάλιση των απαιτούμενων κονδυλίων των αμοιβών τόσο της προσληφθείσας ελεγκτικής εταιρίας (και του ελεγκτή) που αναλαμβάνει τον εξωτερικό έλεγχο, όσο και των ειδικών συμβούλων που προβλέπονται στην προηγούμενη παράγραφο, όπως αυτές καθορίζονται από την επιτροπή ελέγχου. Συνεπώς, με το παρόν χωρίο, ενισχύεται η εξουσία των μελών της επιτροπής (αναφορικά με τις διαδικασίες που αφορούν την επιλογή και πρόσληψη του εξωτερικού ελεγκτή), η οποία

³⁰ ό.π., section 407 (b).

³¹ ό.π., section 301 (m) (4).

³² Η λέξεις «χωρίο» και «παράγραφος» στο παρόν κείμενο θεωρούνται εννοιολογικά ταυτόσημες.

³³ Sarbanes-Oxley Act of 2002, section 301, (m), (5).

³⁴ ό.π., section 301 (m) (6).

πηγάξει από το πολύ βασικό χωρίο του άρθρου³⁵, περί ευθύνης σχετικά με την ελεγκτική εταιρία (και τον εξωτερικό ελεγκτή).

PCAOB (“Public Company Accounting Oversight Board”)

Το «Συμβούλιο Λογιστικής Εποπτείας Εταιριών Δημοσίου Συμφέροντος» ιδρύθηκε με το νόμο Sarbanes-Oxley του 2002 ως ένα ανεξάρτητο θεσμικό όργανο³⁶. Βασική αρμοδιότητά του είναι η επίβλεψη των ελέγχων των οικονομικών οντοτήτων από τους εξωτερικούς-ορκωτούς ελεγκτές, με βασικό σκοπό την διασφάλιση των συμφερόντων των επενδυτών και των μετόχων-ιδιοκτητών τους³⁷. Ο ιδρυτικός του νόμος ορίζει συνοπτικά τις αρμοδιότητές του οι οποίες είναι³⁸:

- η εγγραφή-«καταχώρηση» όλων των συμβουλευτικών-ελεγκτικών εταιριών που αναλαμβάνουν τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών δημοσίου συμφέροντος,
- η θέσπιση και «έκδοση» ελεγκτικών προτύπων, προτύπων διασφάλισης ποιότητας, κανόνων ηθικής, ανεξαρτησίας και γενικά προτύπων σχετικά με την αποτελεσματική άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος,
- η διεξαγωγή ποιοτικών ελέγχων επί του έργου των εξωτερικών ελεγκτών,
- η εξασφάλιση συμμόρφωσης των ελεγκτών με τα σχετικά ελεγκτικά πρότυπα και τους κανόνες,
- η επιβολή ποινών και κυρώσεων, σε περιπτώσεις αποκλίσεων των εξωτερικών ελεγκτών από τα θεσπισμένα πρότυπα και κανόνες και,
- η εκτέλεση καθηκόντων τα οποία του εκχωρούνται είτε από το Διοικητικό του Συμβούλιο, είτε από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Μολονότι οι κανόνες και τα πρότυπα που εκδίδονται από το PCAOB δεν σχετίζονται άμεσα με τη λειτουργία της επιτροπής ελέγχου, υπάρχουν συγκεκριμένα ελεγκτικά πρότυπα τα οποία καθορίζουν σε σημαντικό βαθμό τις σχέσεις αλλά και τις ευθύνες του εξωτερικού-ορκωτού ελεγκτή απέναντί της³⁹. Στις επόμενες παραγράφους αναλύονται τα κατά τη γνώμη

³⁵ Βλ. υποσημείωση 16.

³⁶ Βλ. Sarbanes-Oxley Act of 2002, section 101 (a).

³⁷ www.pcaobus.org

³⁸ Βλ. Sarbanes-Oxley Act of 2002, section 101 (c).

³⁹ Ενδεικτικά, ελεγκτικά πρότυπα του PCAOB που αναφέρονται στις σχέσεις του εξωτερικού ελεγκτή με την επιτροπή ελέγχου είναι τα AS 1301, AS 2201, AS 2401, AS 2405, AS 2410, AS 2502, AS 3101, AS 3105, AS

μας σημαντικότερα, ήτοι το “AS 3101: Communications with Audit Committees” και το “AS 3101: The Auditor’s Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion”⁴⁰.

❖ Ελεγκτικό Πρότυπο “AS 1301”

Το ελεγκτικό πρότυπο “AS 1301: Communications with Audit Committees”⁴¹, όπως αυτό εκδόθηκε από το PCAOB για τους ετήσιους ελέγχους των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιριών δημοσίου συμφέροντος από τους εξωτερικούς ελεγκτές, είναι το βασικό πρότυπο βάσει του οποίου καθορίζονται οι σχέσεις και η συνεργασία των ελεγκτών με τις επιτροπές ελέγχου. Το συγκεκριμένο πρότυπο εναρμονίζεται με τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις του νόμου “Securities Exchange Act of 1934”, όπως αυτός τροποποιήθηκε από τον νόμο Sarbanes-Oxley του 2002⁴².

Πιο συγκεκριμένα, το πρότυπο αποτελεί μια δέσμευση συνεργασίας του εξωτερικού ελεγκτή με τα μέλη της επιτροπής ελέγχου, ώστε να αποκομίσει πληροφορίες χρήσιμες για τον έλεγχο που θα διενεργήσει, να πληροφορήσει την επιτροπή σχετικά με τις ευθύνες του, το σχεδιασμό του ελέγχου, τη διάρκειά του αλλά και τα σημαντικά αποτελέσματα του ελέγχου, τα οποία επηρεάζουν τις «διαδικασίες χρηματοοικονομικής αναφοράς»⁴³.

Καθώς η επιτροπή ελέγχου είναι το αρμόδιο όργανο για τις διαδικασίες επιλογής, πρόσληψης, επίβλεψης και αντικατάστασης του εξωτερικού ελεγκτή, το πρότυπο ορίζει πώς ο ελεγκτής οφείλει να συμπεριλαμβάνει εντός μιας «επιστολής δέσμευσης» δηλώσεις περί του σκοπού του ελέγχου, των ευθυνών του, των ευθυνών της διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας και άλλων σημαντικών θεμάτων⁴⁴. Εντός της επιστολής εμπεριέχονται και «δεσμεύσεις»-«δηλώσεις» του ελεγκτή σχετικά με την ανεξαρτησία του (και την ανεξαρτησία

3110δ AS 3524, AS 3525, AS 3526. Για αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τα “Auditing Standards-AS” βλ.

www.pcaobus.org

⁴⁰ Βλ. www.pcaobus.org

⁴¹ Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει τροποποιηθεί βάσει τροποποιήσεων άλλων ελεγκτικών προτύπων. Ωστόσο, καθώς οι τροποποιήσεις αυτές θα τεθούν σε εφαρμογή για τους ελέγχους που ξεκινούν από την 15/12/2020 και έκτοτε, για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας χρησιμοποιείται η μορφή του ισχύοντος προτύπου (καθώς οι διαφορές θεωρούνται ελάχιστες).

⁴² Βλ. Securities Exchange Act of 1934, section 10A, (k) και Sarbanes-Oxley Act of 2002, section 204.

⁴³ www.pcaobus.org, AS 1301, §03.

⁴⁴ό.π., AS 1301, §05-06 και Appendix C.

της ελεγκτικής εταιρίας στην οποία ανήκει), την παροχή πιθανών «μη ελεγκτικών υπηρεσιών» και άλλων σχετικών θεμάτων⁴⁵.

Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, ο ελεγκτής οφείλει να παρέχει ένα αρχικό σχεδιάγραμμα των ελεγκτικών διαδικασιών που θα ακολουθήσει στα μέλη της επιτροπής. Εντός του σχεδιαγράμματος αυτού πρέπει να περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με την ανάγκη παροχής υπηρεσιών από εμπειρογνώμονες και στο επίπεδο στο οποίο ο ελεγκτής θα βασιστεί στο έργο τόσο των στελεχών του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, όσο και άλλων στελεχών της οικονομικής οντότητας ώστε να διευκολύνει το έργο του⁴⁶. Επιπρόσθετα, το σχεδιάγραμμα αυτό πρέπει να περιλαμβάνει τη διάρκεια του ελέγχου, τους σημαντικούς κινδύνους που πιθανόν θα αντιμετωπίσει ο ελεγκτής και τέλος τις ανάγκες που επιβάλλουν πιθανές μεταβολές στο έργο του⁴⁷.

Ένα από τα σημαντικότερα σημεία του προτύπου, αναφέρεται στην υποχρέωση του ελεγκτή να παρουσιάσει στα μέλη της επιτροπής ελέγχου τα αποτελέσματα των διενεργηθέντων ελεγκτικών διαδικασιών, εστιάζοντας στα βασικότερα ευρήματα του ελέγχου. Η παρουσίαση των αποτελεσμάτων αυτών από τον ελεγκτή δύναται να γίνει δια ζώσης, γραπτώς ή με συνδυασμό των δύο μεθόδων⁴⁸. Επίσης, η τελική παράγραφος του προτύπου ορίζει πώς οι συνολικές διαδικασίες επικοινωνίας του εξωτερικού ελεγκτή με την επιτροπή πρέπει να λαμβάνουν χώρα πριν την κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου από τον ελεγκτή, σε χρόνο κατάλληλο ώστε να συζητηθούν αναλυτικά τα διάφορα θέματα και να εκτελεστούν οι απαιτούμενες ενέργειες⁴⁹.

Πιο συγκεκριμένα ο ελεγκτής οφείλει να συζητήσει με την επιτροπή ελέγχου σχετικά με τις ακολουθούμενες από τη διοίκηση «λογιστικές πολιτικές και πρακτικές» και τον τρόπο με το οποίο αυτές επιδρούν στις «διαδικασίες χρηματοοικονομικής αναφοράς» και στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁵⁰. Επίσης, στο πρότυπο γίνεται ειδική αναφορά στις «κρίσιμες λογιστικές πολιτικές-πρακτικές» και στον τρόπο με τον οποίο αυτές επηρεάζουν τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς η φύση τους είναι ιδιαίτερα μεταβλητή, πολύπλοκη και εξαρτάται έντονα από τις κρίσεις της διοίκησης⁵¹. Παρομοίως, ιδιαίτερη προσοχή δίνεται στις «κρίσιμες εκτιμήσεις» της διοίκησης, αναλύοντας

⁴⁵ Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις «δεσμεύσεις» του ελεγκτή προς την επιτροπή ελέγχου βλ. www.pcaobus.org, Rules 3520, 3524, 3525 and 3526.

⁴⁶ ό.π., AS 1301, §10.

⁴⁷ ό.π., AS 1301, §09-11.

⁴⁸ ό.π., AS 1301, §25.

⁴⁹ ό.π., AS 1301, §26.

⁵⁰ ό.π., AS 1301, §12a.

⁵¹ ό.π., AS 1301, §12b.

τα δεδομένα και τις ενέργειες που την οδήγησαν στο σχηματισμό τους⁵², όσο και στην αναφορά προς τα μέλη της επιτροπής των «ασυνηθών» και «πολύπλοκων» συναλλαγών⁵³, που εντοπίστηκαν κατά τον έλεγχο.

Παράλληλα ο ελεγκτής, οφείλει να γνωστοποιήσει στην επιτροπή θέματα που αφορούν την ορθή και αξιόπιστη κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, την εναρμόνιση-συμμόρφωση των διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς με νέες προβλεπόμενες λογιστικές μεθόδους και πρακτικές, κλπ⁵⁴.

Επιπρόσθετα, το πρότυπο ορίζει πως ο ελεγκτής υποχρεούται να ενημερώσει την επιτροπή σχετικά με την εκτίμηση των σφαλμάτων που εντόπισε κατά τον έλεγχό του. Συγκεκριμένα, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει την αιτία των εντοπισμένων σφαλμάτων (αν έγιναν εκουσίως ή ακούσια), τη σημαντικότητά τους και την πιθανότητα να υποκρύπτουν διάπραξη απάτης⁵⁵.

Άλλα σημαντικά θέματα αναφοράς προς την επιτροπή ελέγχου είναι αυτά που αφορούν τη συνεργασία και τις σχέσεις του ελεγκτή με τη διοίκηση, καθώς και η συζήτηση πιθανών διενέξεων που προέκυψαν μεταξύ του σχετικά με ζητήματα που αφορούν τον έλεγχο⁵⁶. Επίσης ο ελεγκτής καλείται να γνωστοποιήσει πιθανά εμπόδια που αντιμετώπισε κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου, όπως η έλλειψη χρόνου για την ολοκλήρωση των απαιτούμενων διαδικασιών, η αρνητική στάση της διοίκησης απέναντι στον ελεγκτή, η αδυναμία πρόσβασης σε στοιχεία και αρχεία, κλπ.⁵⁷, καθώς και το βαθμό κατά τον οποίο θα επηρεάσουν οι συγκεκριμένες περιστάσεις τη διαμόρφωση της γνώμης του⁵⁸.

Επίσης, στα θέματα συζήτησης του ελεγκτή με τα μέλη της επιτροπής, περιλαμβάνονται οι διάφορες ανησυχίες που εκφράζει ο ελεγκτής, βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου, σχετικά με τη «συνεχιζόμενη δραστηριότητα» της οικονομικής μονάδας⁵⁹, (κάτι που αποτελεί βασική λογιστική αρχή), τα περίπλοκα σημεία του ελέγχου στα οποία απαιτήθηκε η παροχή ειδικών συμβουλών⁶⁰ (π.χ. χρήση εκτιμητή) και οποιοδήποτε θέμα κρίθηκε από τον ελεγκτή ως σημαντικό και άξιο αναφοράς⁶¹.

⁵² ό.π., AS 1301, §12c.

⁵³ ό.π., AS 1301, §12d.

⁵⁴ ό.π., AS 1301, §13.

⁵⁵ ό.π., AS 1301, §18.

⁵⁶ ό.π., AS 1301, §20 και §22.

⁵⁷ ό.π., AS 1301, §23.

⁵⁸ ό.π., AS 3105, §05-15.

⁵⁹ ό.π., AS 1301, §17.

⁶⁰ ό.π., AS 1301, §15.

⁶¹ Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τα θέματα ελέγχου τα οποία ο ελεγκτής οφείλει να αναφέρει και να συζητά με τα μέλη της επιτροπής ελέγχου, βλ. www.pcaobus.org, AS 1301, § 12-24.

Τέλος, ο ελεγκτής πριν την κατάρτιση και παροχή της έκθεσης ελέγχου, εντός της οποίας εκφράζει τη γνώμη του για την ορθότητα και την «αξιοπιστία» των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, οφείλει να παρέχει στην επιτροπή ελέγχου ένα «προσχέδιο» της έκθεσης του, συζητώντας με αυτήν για την έκφραση της γνώμης του⁶². Ωστόσο, για την συγκεκριμένη ενέργεια λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα από τα ελεγκτικά πρότυπα της ομάδας “AS 3100: Reporting on Audits of Financial Statements” και “AS 3300: Other Reporting Topics”⁶³.

❖ Ελεγκτικό Πρότυπο “AS 3101”

Το ελεγκτικό πρότυπο “AS 3101: The Auditor’s Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion”, καθορίζει τη δομή, το περιεχόμενο και τον τρόπο κατάρτισης και δημοσίευσης της Έκθεσης Ελέγχου του ελεγκτή, όταν αυτός δύναται να εκφράσει «ανεπιφύλακτη» γνώμη, σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας που ελέγχει⁶⁴.

Σύμφωνα με το πρότυπο, όπως αυτό τροποποιήθηκε (πρόκειται να ισχύσει για τους ελέγχους που ξεκινούν από την 15/12/2020 και έκτοτε), ο ελεγκτής υποχρεούται να συμπεριλαμβάνει εντός της «Έκθεσης Ελέγχου», τα «Κρίσιμα Ζητήματα Ελέγχου» (“Critical Audit Matters”-CAM) τα οποία καλείται να συζητά με τα μέλη της επιτροπής ελέγχου⁶⁵.

Ως «Κρίσιμα Ζητήματα Ελέγχου», θεωρούνται θέματα τα οποία εντοπίζονται βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διεξάγει ο εξωτερικός ελεγκτής σε μια οντότητα και είτε σχετίζονται με «σημαντικούς» ή «υψηλής επικινδυνότητας» λογαριασμούς-κονδύλια ή γνωστοποιήσεις, είτε (ή και) εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από την κρίση του ελεγκτή (δηλ. απαιτούν αυξημένα επίπεδα κριτικής σκέψης)⁶⁶.

Έτσι, ο εξωτερικός ελεγκτής κατά την κατάρτιση της έκθεσης ελέγχου του, υποχρεούται βάσει του προτύπου να παραθέσει τα “CAM”, ενώ καθορίζεται η κατάλληλη

⁶²ό.π., AS 1301, §21.

⁶³ Πρέπει να τονιστεί ότι τα Ελεγκτικά Πρότυπα λειτουργούν συνδυαστικά. Συνεπώς, τα οριζόμενά ενός Προτύπου τους δεν πρέπει να λαμβάνονται μεμονωμένα αλλά λαμβάνοντας υπόψη συσχετισμούς με οριζόμενα σε άλλα Πρότυπα.

⁶⁴www.pcaobus.org, AS 3101, §02.

⁶⁵ ό.π., AS 3101, §11.

⁶⁶ ό.π., AS 3101, §11.

μορφή και η γλώσσα με την οποία θα συμπεριληφθούν σε αυτήν (ενν. την έκθεση ελέγχου)⁶⁷. Πιο συγκεκριμένα, ο ελεγκτής οφείλει να προβεί σε «προσδιορισμό» των “CAM” και σε παράθεση των στοιχείων που οδήγησαν στον εντοπισμό τους, των διαδικασιών τις οποίες ακολούθησε, αλλά και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή των λογαριασμών με τους οποίους αυτά σχετίζονται⁶⁸.

Ο χαρακτηρισμός ενός θέματος που προκύπτει από τον έλεγχο ως “CAM”, απαιτεί την εξέταση διαφόρων παραγόντων από τον ελεγκτή. Σύμφωνα με το πρότυπο ο ελεγκτής πρέπει να λάβει σοβαρά υπόψη⁶⁹:

- ✓ το σύνολο των κινδύνων αλλά και του «κινδύνου ουσιώδους σφάλματος» που σχετίζονται με τον έλεγχο,
- ✓ τα σημεία στα οποία απαιτήθηκε αυξημένη κριτική σκέψη και υποκειμενική εκτίμηση,
- ✓ τη «φύση», τις συνθήκες και τη χρονική στιγμή πραγματοποίησης «πολύπλοκων συναλλαγών»,
- ✓ τις διαδικασίες ελέγχου που ακολουθήθηκαν σχετικά με τον εντοπισμό και την εξέταση των «πολύπλοκων συναλλαγών»,
- ✓ την αξιολόγηση της «αποτελεσματικότητας» και «καταλληλότητας» των ελεγκτικών διαδικασιών που ακολουθήθηκαν,
- ✓ την αξιολόγηση των «ελεγκτικών τεκμηρίων» που συλλέχθηκαν.

3.3. Ευρωπαϊκό Πλαίσιο

Το νομοθετικό-θεσμικό πλαίσιο που διέπει το σχηματισμό και τη λειτουργία επιτροπών ελέγχου από τις «οντότητες δημοσίου συμφέροντος»⁷⁰, σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), είναι ενσωματωμένο εντός του νομοθετικού-θεσμικού πλαισίου που διέπει την

⁶⁷ ό.π., AS 3101, §13, 15 και 16.

⁶⁸ ό.π., AS 3101, §14.

⁶⁹ Για λεπτομερή και επακριβή παρουσίαση των παραγόντων που λαμβάνει υπόψη ο ελεγκτής σχετικά με τον εντοπισμό και τον χαρακτηρισμό των «Κρίσιμων Ζητημάτων Ελέγχου»- “CAM” βλ. www.pcaobus.org, AS 3101, §12.

⁷⁰ Βάσει της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2014/56/ΕΕ ως «οντότητες δημοσίου συμφέροντος», ορίζονται οι «οντότητες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους των οποίων οι μεταβιβάσιμοι τίτλοι είναι εισηγμένοι προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους», τα «πιστωτικά ιδρύματα» πλην εξαιρέσεων, «ασφαλιστικές επιχειρήσεις» και «οντότητες που έχουν ορισθεί από τα κράτη μέλη ως οντότητες δημοσίου συμφέροντος». Βλ. Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ. 1 παρ. 2 (στ.).

οργάνωση και λειτουργία του επαγγέλματος των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών⁷¹ (το ίδιο άλλωστε ισχύει και για το «Αμερικανικό Πλαίσιο»).

Πιο συγκεκριμένα, το ισχύον νομοθετικό-θεσμικό πλαίσιο κατοχυρώνεται με την έκδοση από την Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16^{ης} 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”) και της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2014/56/ΕΕ της 16^{ης} Απριλίου 2014, με την οποία τροποποιείται η Οδηγία 2006/43/ΕΚ (“για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών”). Η ισχύς του Κανονισμού και οι διαδικασίες ενσωμάτωσης της εθνικής νομοθεσίας των κρατών μελών στην Οδηγία έχουν έναρξη από την 17^η Ιουνίου 2016⁷². Βασικός σκοπός των ανωτέρω νομοθετικών ρυθμίσεων είναι η εξασφάλιση αποτελεσματικής και αξιόπιστης «συγκρισιμότητας», των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων που δραστηριοποιούνται εντός ΕΕ⁷³, αλλά και η οργάνωση του ελεγκτικού επαγγέλματος. Απόρροια των παραπάνω είναι, μεταξύ άλλων, και η ισχυροποίηση της επιτροπής ελέγχου ως «εποπτικού» οργάνου διοίκησης⁷⁴.

Η Οδηγία 2014/56/ΕΕ

Η Ευρωπαϊκή Οδηγία 2014/56/ΕΕ (εις το εξής “Οδηγία”), αποτελεί επί της ουσίας μια τροποποίηση-αναθεώρησης της προγενέστερης Όγδοης Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/43/ΕΕ αντικείμενο της οποίας, σύμφωνα με το πρώτο άρθρο της, είναι η οργάνωση και ο καθορισμός του τρόπου βάσει του οποίου διενεργείται «ο υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος»⁷⁵, παρέχοντας στα κράτη-μέλη τη δυνατότητα επιλογών ενσωμάτωσης των προτεινόμενων ρυθμίσεων στην εθνική τους νομοθεσία.

Η τροποποίηση βασίστηκε στις «ανάγκες ενίσχυσης της αξιοπιστίας-διαφάνειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ελεγχόμενων οντοτήτων», «ενίσχυσης της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών που διενεργούν τους υποχρεωτικούς

⁷¹ Οι έννοιες «ορκωτός ελεγκτής-λογιστής», «εξωτερικός ελεγκτής» και «ελεγκτής» ταυτίζονται.

⁷² Βλ. Κανονισμός 537/2014, αρ. 44 και Οδηγία 2014/56/ΕΕ αρ. 3.

⁷³ Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), σελ.78.

⁷⁴ Bajra U. and Cadez S. (2018).

⁷⁵ Οδηγία 2006/43/ΕΚ, αρ. 1 και Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ.1, παρ. 1.

ελέγχους», επίτευξης μεγαλύτερης συνάφειας σχετικά με τα ελεγκτικά πρότυπα (το πρακτικό οδηγό εφαρμογής και διενέργειας των ελέγχων από τους εξωτερικούς ελεγκτές) και γενικά στην ανάγκη συγχρονισμού του νομοθετικού πλαισίου με την εξέλιξη της αγοράς και του ελεγκτικού επαγγέλματος⁷⁶.

Η Οδηγία οργανώνεται σε κεφάλαια τα οποία εμπεριέχουν διατάξεις που σχετίζονται με την οργάνωση του ελεγκτικού επαγγέλματος, την κατοχύρωση των κανόνων επαγγελματικής δεοντολογίας βάσει των οποίων διέπεται, τον καθορισμό των σχέσεων των ελεγκτών με τις ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες καθώς και του τρόπου διενέργειας των ελέγχων. Τέλος, περιέχονται διατάξεις που καθορίζουν τον τρόπο λειτουργίας των δημοσίων αρχών εποπτείας του επαγγέλματος και «Ειδικές Διατάξεις»⁷⁷.

Ο τρόπος συγκρότησης και λειτουργίας των επιτροπών ελέγχου των οικονομικών οντοτήτων κατοχυρώνεται βάσει σχετικά εκτενούς άρθρου του κεφαλαίου των «Ειδικών Διατάξεων». Σύμφωνα με τις αρχικές διευκρινίσεις της Οδηγίας «ο εποπτικός ρόλος των ελεγκτικών επιτροπών» ενισχύει την ποιότητα του έργου των ελεγκτών με αποτέλεσμα να θεωρείται «αναγκαία η εξασφάλιση της ανεξαρτησίας και της επαγγελματικής εξειδίκευσης» του θεσμού (ενν. των επιτροπών ελέγχου)⁷⁸.

Με βάση τον σκοπό αυτό, η αρχική παράγραφος του άρθρου αναφέρεται στην μέριμνα των κρατών-μελών σχετικά με την εγκαθίδρυση επιτροπών ελέγχου από τις οντότητες δημοσίου συμφέροντος και παράλληλα στα απαιτούμενα χαρακτηριστικά που διέπουν τη συγκρότησή τους. Πιο συγκεκριμένα, η επιτροπή ελέγχου δύναται να είναι αποκλειστικά «ανεξάρτητη», είτε εναλλακτικά να αποτελεί «τμήμα του διοικητικού συμβουλίου» της οντότητας (αποτελούμενο από «μη εκτελεστικά μέλη» του) ή «του εποπτικού οργάνου» της ή να εγκαθιδρύεται με φροντίδα «της γενικής συνέλευσης των μετόχων» της οντότητας. Επίσης, όσον αφορά το χαρακτηριστικά των μελών της επιτροπής, αυτά θα πρέπει να είναι κατά πλειοψηφία «ανεξάρτητα από την οικονομική οντότητα», να κατέχουν «γνωστικά» το αντικείμενο δραστηριότητας της, ενώ το λιγότερο ένα μέλος πρέπει να διαθέτει «γνώσεις λογιστικής ή/και ελεγκτικής». Τέλος, ο διοριζόμενος από τα μέλη ή το εποπτικό όργανο πρόεδρος της επιτροπής, απαιτείται να είναι «ανεξάρτητο μέλος»⁷⁹. Η αντικατάσταση του προγενέστερου άρθρου της Οδηγίας 2006/43/EK, επέφερε αυστηρότερες απαιτήσεις σχετικά με την ανεξαρτησία και το γνωστικό επίπεδο των μελών της επιτροπής, ενώ εισήχθησαν οι απαιτήσεις περί εκλογής του προέδρου της.

⁷⁶ Για περισσότερες πληροφορίες βλ. Οδηγία 2014/56/EE, εκτιμήσεις (1)-(34).

⁷⁷ Για περισσότερες πληροφορίες βλ. Οδηγία 2006/43/EK.

⁷⁸ Βλ. Οδηγία 2014/56/EE, αρχική εκτίμηση (24).

⁷⁹ Οδηγία 2014/56/EE, αρ. 39, παρ. 1.

Οι επόμενες παράγραφοι του άρθρου⁸⁰, αναφέρονται σε περιπτώσεις οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, οι οποίες είναι απαλλαγμένες από την υποχρέωση συγκρότηση επιτροπής ελέγχου ή σε περιπτώσεις όπου οι αρμοδιότητες της ελεγκτικής επιτροπής ανατίθενται στο διοικητικό συμβούλιο ή άλλο εποπτικό όργανο της οντότητας, κατόπιν συγκεκριμένων περιστάσεων-προϋποθέσεων.

Η τελευταία παράγραφος ορίζει τις βασικές αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου, οι οποίες συγκεκριμένα είναι⁸¹:

1. η παροχή «κατάλληλης ενημέρωσης προς το διοικητικό συμβούλιο ή το εποπτικό όργανο της οντότητας», αναφορικά με τα «αποτελέσματα του υποχρεωτικού ελέγχου», τον τρόπο συμβολής του στην «ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης», καθώς και στη συμβολή της επιτροπής ελέγχου στην επιτυχή διεξαγωγή του,
2. η επίβλεψη των «διαδικασιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης» και η υποβολή «συστάσεων» ή «προτάσεων» που διασφαλίζουν την «ακεραιότητά» τους,
3. η επίβλεψη του «υποχρεωτικού ελέγχου των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων», με εστίαση στην «απόδοσή» του⁸²,
4. η ευθύνη επιλογής του ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή ή/και του ελεγκτικού γραφείου (ή ελεγκτικής εταιρίας) στην οποία ανήκει, βάσει των προβλεπόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων⁸³,
5. η επίβλεψη της «αποτελεσματικότητας» του «συστήματος διαχείρισης κινδύνων», του «συστήματος εσωτερικού ελέγχου διασφάλισης της ποιότητας» και της λειτουργίας «εσωτερικού ελέγχου» της οντότητας, με την προϋπόθεση ότι δεν θίγεται «η ανεξαρτησία της οντότητας»,
6. η ευθύνη εξέτασης και επιβεβαίωσης της ανεξαρτησίας των εξωτερικών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών στις οποίες ανήκουν βάσει των οριζόμενων στην Οδηγία και τον Κανονισμό άρθρων και η εξέταση της «καταλληλότητας» των «συμπληρωματικών υπηρεσιών» που οι ελεγκτές παρέχουν στην οντότητα σύμφωνα με το σχετικό άρθρο του Κανονισμού⁸⁴.

⁸⁰ Βλ. Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ. 39, παρ. 2-5.

⁸¹ ό.π., αρ. 39, παρ. 6.

⁸² Βλ. και Κανονισμός 537/2014, αρ. 6, παρ. 6.

⁸³ ό.π., αρ. 16.

⁸⁴ Βλ. και Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ. 22, 22α, 22β, 24^α, 24β και Κανονισμός 537/2014, αρ. 5, 6.

Κατόπιν σύγκρισης της τελευταίας παραγράφου του ισχύοντος με την αντίστοιχη παράγραφο του αρχικού άρθρου (δηλ. προ της τροποποίησης της Οδηγίας 2006/43/EK), προκύπτει ότι ο ρόλος της επιτροπής ελέγχου ενισχύεται, καθώς οι αρμοδιότητές της αναβαθμίστηκαν βάσει των σχετικών τροποποιήσεων⁸⁵.

❖ Ανεξαρτησία του ελεγκτή

Η ανεξαρτησία από την ελεγχόμενη οντότητα, αποτελεί βασικό προαπαιτούμενο διενέργειας του ελέγχου αυτής, από τον εξωτερικό ελεγκτή. Όπως αναφέρθηκε, η επιβεβαίωση της ανεξαρτησίας επαφίεται στις αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου⁸⁶. Η επιτροπή ελέγχου για την επιβεβαίωση αυτή λαμβάνει υπόψη τα σχετικά άρθρα της Οδηγίας και του Κανονισμού 537/2014.

Σύμφωνα με το αντίστοιχο περί «ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας» άρθρο⁸⁷, καθίσταται υποχρεωτική η απουσία οποιασδήποτε «οικονομικής», «επιχειρηματικής», «προσωπικής», «εργασιακής» ή «άλλης» σχέσης του εξωτερικού ελεγκτή (όσο και συνολικά της ελεγκτικής εταιρίας στην οποία αυτός ανήκει), με την ελεγχόμενη οντότητα, αλλά και με τις θυγατρικές και τις συνδεδεμένες με αυτήν οντότητες. Παράλληλα, απαγορεύεται η αποδοχή της προσπάθειας δωροδοκίας και η κατοχή περιουσιακών στοιχείων της ελεγχόμενης οντότητας από τους ορκωτούς ελεγκτές, σε επίπεδο που να θίγεται η «ανεξαρτησία» και να επηρεάζεται η «αξιοπιστία» του ελέγχου⁸⁸. Τέλος, θεωρείται υποχρέωση του ελεγκτή η αναφορά (στα «έγγραφα εργασίας ελέγχου»), των κινδύνων που απειλούν την ανεξαρτησία του, καθώς και των μέτρων καταστολής τους⁸⁹.

Επίσης, με την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/43/EK, εισήχθησαν δύο νέα άρθρα εκ των οποίων, το ένα ορίζει τη διάρκεια απουσίας οιασδήποτε επαγγελματικής σχέσης του ελεγκτή και συνολικά της ελεγκτικής εταιρίας στην οποία ανήκει με την ελεγχόμενη οντότητα⁹⁰, ενώ το δεύτερο καθορίζει τις ενέργειες που οφείλει να ακολουθήσει ο ελεγκτής πριν την «αποδοχή» διενέργειας του ελέγχου⁹¹.

⁸⁵ Πρβλ. Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ. 39 και Οδηγία 2006/43/ΕΚ, αρ. 41.

⁸⁶ Βλ. Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ. 39, παρ. 6 (ε).

⁸⁷ Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ. 22.

⁸⁸ ό.π., αρ. 22, παρ. 4 και 5.

⁸⁹ Οδηγία 2006/43/ΕΚ, αρ. 22, παρ. 3.

⁹⁰ Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ. 22α.

⁹¹ ό.π., αρ. 22β.

Η ανεξαρτησία ενισχύεται επίσης, από το άρθρο 42 της Οδηγίας 2006/43/EK (το παρόν άρθρο δεν τροποποιήθηκε), όπου μεταξύ άλλων, ο ορκωτός ελεγκτής υποχρεούται⁹²:

- να παρέχει ετήσια γραπτή διαβεβαίωση σχετικά με την ανεξαρτησία του στην επιτροπή ελέγχου,
- να την ενημερώνει για τις «συμπληρωματικές υπηρεσίες» του προς την ελεγχόμενη οντότητα και τέλος,
- να επικοινωνεί μαζί της τους κινδύνους κατά της ανεξαρτησίας του και τις εφαρμοζόμενες «διασφαλίσεις» περιορισμού τους.

Βάσει των οριζόμενων του άρθρου 39, η επιτροπή ελέγχου κατά την «παρακολούθηση» της ανεξαρτησίας των εξωτερικών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών, λαμβάνουν υπόψη τα άρθρα 24α και 24β της Οδηγίας.

Στο άρθρο 24α, ορίζονται ουσιαστικά οι απαιτήσεις σύμφωνα με τις οποίες οργανώνεται το επάγγελμα των ορκωτών ελεγκτών και η λειτουργία των ελεγκτικών εταιριών. Μολονότι δεν υπάρχει ρητή αναφορά στο άρθρο, εμμέσως προκύπτει ότι οι επιτροπές ελέγχου πρέπει να επιβεβαιώνουν, μεταξύ άλλων, ότι η ελεγκτική εταιρία στο σύνολό της δεν σχετίζεται με την ελεγχόμενη οντότητα με τρόπο ικανό ώστε να θίγεται η ανεξαρτησία του εξωτερικού ελεγκτή και ότι διαθέτει τις «κατάλληλες οργανωτικές και διοικητικές δομές αντιμετώπισης και διαχείρισης κινδύνων που απειλούν την ανεξαρτησία των ελεγκτών»⁹³.

Τέλος, το άρθρο 24β αναφέρεται στον τρόπο «οργάνωσης του έργου» από τα ελεγκτικά γραφεία και τους ελεγκτές πριν από τη διενέργεια κάθε ελέγχου⁹⁴. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου αποτελούν επίσης, εργαλείο εξέτασης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή από την επιτροπή ελέγχου, παρέχοντάς της τη δυνατότητα να επιβεβαιώνεται ταυτόχρονα για τον επαγγελματισμό και την προετοιμασία του ελεγκτή.

Ο Κανονισμός (ΕΕ) 537/2014

Ένας μηχανισμός επίτευξης των στόχων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), είναι η ψήφιση και θέσπιση νομοθετημάτων⁹⁵. Μια κατηγορία «δεσμευτικών νομοθετικών πράξεων» είναι και οι

⁹² Βλ. Οδηγία 2006/43/EK, αρ. 42, παρ. 1.

⁹³ Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ. 24α, παρ. 1.

⁹⁴ ό.π., 2014/56/ΕΕ, αρ. 24β.

⁹⁵ Η έννοια «νομοθετήματα» θεωρείται συνώνυμη της έννοιας «νομοθετικές πράξεις».

Κανονισμοί, οι οποίοι με την δημοσίευσή τους στην «Επίσημη Εφημερίδα της ΕΕ» εφαρμόζονται «υποχρεωτικά» από όλα τα κράτη-μέλη της Ευρωζώνης⁹⁶.

Ο Κανονισμός 537/2014 αποτελεί την επίσημη ενέργεια του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου η οποία ανταποκρίνεται στην προηγηθείσα δημόσια διαβούλευση που ξεκίνησε με την έκδοση τον Οκτώβριο του 2010, της «Πράσινης Βίβλου» με τίτλο «Πολιτική ελέγχου: Διδάγματα που αντλήθηκαν από την κρίση», βάσει της οποίας προέκυψε η ανάγκη ενίσχυσης και αναθεώρησης των «κανόνων της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ»⁹⁷.

Τα οριζόμενα στα άρθρα του Κανονισμού⁹⁸, αφορούν τόσο τους «νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία» που αναλαμβάνουν τους εξωτερικούς ελέγχους «των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος», όσο και τις οντότητες αυτές. Σκοπός του, όπως αυτός ορίζεται από το πρώτο άρθρο, είναι⁹⁹:

- ❖ «ο καθορισμός των απαιτήσεων διενέργειας του υποχρεωτικού ελέγχου ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος»,
- ❖ η θέσπιση «κανόνων για την οργάνωση και την επιλογή νόμιμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων» από τις οντότητες αυτές, με στόχο «την προώθηση της ανεξαρτησίας» των ελεγκτών και «την αποφυγή σύγκρουσης συμφερόντων» και,
- ❖ η θέσπιση «κανόνων για την εποπτεία της συμμόρφωσης των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων» με τις καθοριζόμενες από τον Κανονισμό απαιτήσεις.

Αξίζει να αναφερθεί ότι στο δεύτερο άρθρο αναφέρονται οι περιπτώσεις των οντοτήτων που εξαιρούνται από την υποχρέωση εφαρμογής του Κανονισμού.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους καθοριζόμενους στόχους, ο Κανονισμός εμπεριέχει άρθρα βάσει των οποίων κατοχυρώνονται νομικά και επιδιώκονται μεταξύ άλλων¹⁰⁰:

- η «ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς» και «η προστασία καταναλωτών και επενδυτών», μέσω της «βελτίωσης της ποιότητας διενέργειας των υποχρεωτικών ελέγχων» από τους εξωτερικούς ελεγκτές,
- η ενίσχυση του «ρόλου» του εξωτερικού ελεγκτή,
- η «βελτίωση» της συνεργασίας ανάμεσα στους ελεγκτές και στις «εποπτικές αρχές» των ελεγχόμενων οντοτήτων,

⁹⁶ Βλ. www.europa.eu

⁹⁷ Βλ. Κανονισμός 537/2014, αρχική εκτίμηση (4). Επίσης, για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την Πράσινη Βίβλο «Ποιότητα ελέγχου: Διδάγματα που αντλήθηκαν από την κρίση» (2010) βλ. www.europa.eu

⁹⁸ Η έννοια «Κανονισμός» θεωρείται ταυτόσημη της έννοιας «Κανονισμός 537/2014».

⁹⁹ Κανονισμός 537/2014, αρ. 1.

¹⁰⁰ Σχετικά με τους στόχους του Κανονισμού βλ. Κανονισμός 537/2014, αρχικές εκτιμήσεις (5), (18) και (34).

- η διαμόρφωση ενιαίου νομοθετικού πλαισίου εντός ΕΕ, σχετικά με το ελεγκτικό επάγγελμα,
- η διευκόλυνση της «συνεργασίας» σε επίπεδο ΕΕ, μεταξύ των αρμόδιων εθνικών αρχών εποπτείας του ελεγκτικού επαγγέλματος,
- η ενίσχυση της «αποτελεσματικότητας», της «ανεξαρτησίας», της «αντικειμενικότητας», της «αξιοπιστίας», της «συνέπειας ρύθμισης» και της «εποπτείας» των εξωτερικών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιριών,
- η «βελτίωση» των ελεγκτικών υπηρεσιών και «των πληροφοριών που ο ελεγκτής παρέχει στην ελεγχόμενη οντότητα» και στις ομάδες συμφερόντων της,
- η εξάλειψη ή ο «περιορισμός» στο ελάχιστο «μη ελεγκτικών υπηρεσιών» προς την οντότητα από τον ορκωτό ελεγκτή,
- η απλοποίηση των διαδικασιών «επιλογής», «πρόσληψης» και «αλλαγής» των εξωτερικών ελεγκτών από τις ελεγχόμενες οντότητες,
- η ενίσχυση του κύρους και του ρόλου της επιτροπής ελέγχου, ως διαμεσολαβητή μεταξύ των «οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος» και των εξωτερικών ελεγκτών που αναλαμβάνουν τον «υποχρεωτικό έλεγχο» τους.

Στη συνέχεια της ενότητας γίνεται ανάλυση των άρθρων του Κανονισμού που σχετίζονται με το ρόλο και τις αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου, όσον αφορά τους κανόνες και τις απαιτήσεις που διέπουν το ελεγκτικό επάγγελμα.

❖ Διορισμός του εξωτερικού ελεγκτή-ελεγκτικής εταιρίας

Οι διαδικασίες διορισμού εξωτερικών ελεγκτών από τις ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες, καθορίζονται σύμφωνα με αντίστοιχο άρθρο του Κανονισμού βάσει του οποίου, «η επιτροπή ελέγχου είναι υπεύθυνη για τη διαδικασία επιλογής» εξωτερικού ελεγκτή (και ελεγκτικής εταιρίας), η οποία διεξάγεται με φροντίδα της ελεγχόμενης οντότητας¹⁰¹.

Ευθύνη της επιτροπής είναι η «υποβολή σύστασης προς το διοικητικό συμβούλιο» ή το αντίστοιχο «εποπτικό όργανο» της οντότητας, εντός της οποίας προτείνει «τουλάχιστον δύο εναλλακτικές επιλογές» εξωτερικών ελεγκτών, εκφράζοντας «προτίμηση» σε μία από αυτές, αιτιολογώντας κατάλληλα την επιλογή της¹⁰². Ακολουθώντας, καταρτίζεται κατάλληλη «πρόταση προς την γενική συνέλευση των μετόχων» ή το ισοδύναμο όργανο της

¹⁰¹ Κανονισμός 537/2014, αρ.16, παρ.3.

¹⁰² ό.π., αρ.16, παρ.2.

ελεγχόμενης οντότητας, όπου εμπεριέχεται «η σύσταση και η προτίμηση της επιτροπής ελέγχου» και η σύμφωνη γνώμη του διοικητικού συμβουλίου με αυτήν, ενώ σε περίπτωση αντίθετης γνώμης «αιτιολογούνται οι λόγοι» απόρριψής της¹⁰³. Τα ανωτέρω καθήκοντα της επιτροπής ελέγχου εκτελούνται από «την επιτροπή ανάδειξης υποψηφίων»¹⁰⁴, σε περίπτωση που αυτή υφίσταται.

❖ Διάρκεια παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών

Ο Κανονισμός, επιδιώκοντας να προστατέψει την ανεξαρτησία του ελεγκτή θεσπίζει κανόνες¹⁰⁵, αναφορικά με τη «μέγιστη διάρκεια» των παρεχόμενων «ελεγκτικών εργασιών» προς την ελεγχόμενη οντότητα.

Σύμφωνα με το σχετικό άρθρο, ορίζεται ως ανώτατο όριο «η διάρκεια των δέκα ετών», εφόσον ανανεώνεται η σύμβαση του ελεγκτή με την οντότητα μετά το πέρας της «αρχικής εργασίας» του προς αυτήν¹⁰⁶. Κατόπιν πρωτοβουλίας του εκάστοτε κράτους-μέλους δίδεται η δυνατότητα καθορισμού μικρότερης διάρκειας ή «παράτασης της μέγιστης διάρκειας»¹⁰⁷, εφόσον τηρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Ωστόσο, ως πρόσθετο μέτρο προστασίας της ανεξαρτησίας, θεσπίζεται η απαγόρευση της συνεχόμενης παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών για διάρκεια μεγαλύτερη των επτά ετών σε μια ελεγχόμενη οντότητα. Ο ελεγκτής δύναται να προσφέρει τις υπηρεσίες του στην ίδια οντότητα εφόσον «παρέλθουν τρία έτη από την παύση» του, ενώ παράλληλα παρέχεται η δυνατότητα θέσπισης διάρκειας μικρότερης των επτά ετών από τα κράτη-μέλη¹⁰⁸.

Η επιτροπή ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας, οφείλει να λαμβάνει υπόψη τα οριζόμενα του παρόντος άρθρου, καθώς η όποια «παράταση» της «μέγιστης διάρκειας» παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ελεγκτή, γίνεται δεκτή κατόπιν ανάλογης «σύστασής» της προς τη γενική συνέλευση των μετόχων (ή προς το ισοδύναμο όργανο)¹⁰⁹.

¹⁰³ ό.π., αρ.16, παρ.5.

¹⁰⁴ ό.π., αρ.16, παρ.8.

¹⁰⁵ ό.π., αρ.17.

¹⁰⁶ ό.π., αρ.17, παρ.1.

¹⁰⁷ ό.π., αρ. 17, παρ.2-4.

¹⁰⁸ ό.π., αρ.17, παρ.7.

¹⁰⁹ ό.π., αρ.17, παρ.5.

❖ Καθορισμός αμοιβής του ελέγχου

Το άρθρο 4 του Κανονισμού ορίζει πώς, η αμοιβή του διοριζόμενου από την ελεγχόμενη οντότητα ορκωτού ελεγκτή που αφορά τις ελεγκτικές υπηρεσίες του, δεν ανήκει στην κατηγορία των αμοιβών «υπό αίρεση», δηλαδή «δεν υπολογίζονται σε προκαθορισμένη βάση σε σχέση με το αποτέλεσμα ή την έκβαση μιας συναλλαγής ή το αποτέλεσμα του εκτελούμενου έργου»¹¹⁰.

Η επιτροπή ελέγχου ορίζεται αρμόδια να χειρίζεται ζητήματα παρεκκλίσεων από τα οριζόμενα του άρθρου. Πιο συγκεκριμένα, η επιτροπή εξετάζει, κατόπιν ενημέρωσής της από τον ελεγκτή, την περίπτωση κατά την οποία «το σύνολο των καταβληθέντων αμοιβών για καθένα από τα τελευταία τρία συνεχόμενα οικονομικά έτη» διενέργειας του «υποχρεωτικού ελέγχου» της οντότητας (ενν. από τον ελεγκτή), «ανέρχεται σε ποσοστό άνω του 15% του συνόλου των αμοιβών που λαμβάνονται» από αυτόν «για τα εν λόγω οικονομικά έτη». Στην περίπτωση αυτή η επιτροπή ελέγχου δύναται να αιτηθεί «ανασκόπηση επί της ποιότητας της εργασίας» του ελεγκτή και να κρίνει αναλόγως την ικανότητά του «να εξακολουθήσει να διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο για πρόσθετο διάστημα» έως και δύο έτη¹¹¹. Κατά τον τρόπο αυτό η επιτροπή εμπλέκεται σε θέματα που άπτονται του καθορισμού της αμοιβής του ελεγκτή.

❖ «Μη ελεγκτικές υπηρεσίες»

Ένα από τα καθήκοντα της επιτροπής ελέγχου, όπως αυτό πηγάζει από του άρθρο 5 του Κανονισμού, είναι η εξέταση της καταλληλότητας των παρεχόμενων «μη ελεγκτικών υπηρεσιών», με εξαίρεση τις «απαγορευμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες», προς την ελεγχόμενη οντότητα, καθώς και των μέτρων προστασίας της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, η οποία απειλείται λόγω των υπηρεσιών αυτών¹¹².

Ως «απαγορευμένες μη ελεγκτικές υπηρεσίες» θεωρούνται μεταξύ άλλων¹¹³:

- συγκεκριμένες «φορολογικές υπηρεσίες»,
- λογιστικές και διοικητικές υπηρεσίες,
- «υπηρεσίες μισθοδοσίας»,

¹¹⁰ ό.π., αρ.4, παρ.1.

¹¹¹ ό.π., αρ.4, παρ.3.

¹¹² ό.π., αρ.5, παρ.4.

¹¹³ ό.π., αρ.5, παρ.1.

- υπηρεσίες σχετικές με τη διοίκηση ανθρωπίνων πόρων,
- υπηρεσίες διαχείρισης χρηματοοικονομικών μέσων,
- υπηρεσίες χρηματοοικονομικής υποστήριξης,
- «υπηρεσίες αποτίμησης»,
- «νομικές υπηρεσίες»,
- υπηρεσίες οργάνωσης του συστήματος και της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Οι παραπάνω υπηρεσίες απαγορεύονται de jure, τόσο κατά το διάστημα που διαρκεί το ελεγκτικό έργο, όσο και κατά το «προηγούμενο οικονομικό έτος» για ορισμένες περιπτώσεις¹¹⁴.

❖ Η έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου

Εκτός από την «έκθεση ελέγχου» που καταρτίζει και δημοσιεύει, ο εξωτερικός ελεγκτής βάσει του άρθρου 10 του Κανονισμού, υποχρεούται να καταρτίσει και να παραδώσει εγγράφως στην επιτροπή ελέγχου μια «συμπληρωματική έκθεση», πριν ή κατά «την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης ελέγχου» του¹¹⁵.

Το άρθρο 11 του Κανονισμού ορίζει τα περιεχόμενα της έκθεσης αυτής. Συγκεκριμένα η «συμπληρωματική έκθεση» πρέπει να περιλαμβάνει¹¹⁶:

- ✓ το όνομα του ελεγκτή ή τα ονόματα των «κύριων ελεγκτικών εταίρων» σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργείται από ελεγκτική εταιρία,
- ✓ δήλωση περί χρήσης υπηρεσιών από «εμπειρογνώμονα» ή άλλον ελεγκτή αναφορικά με συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες,
- ✓ αναφορά στον τρόπο, το περιεχόμενο και «τη συχνότητα επικοινωνίας του ελεγκτή με την επιτροπή ελέγχου και το διοικητικό συμβούλιο» ή τα ισοδύναμα όργανά τους,
- ✓ τον τρόπο «κατανομής καθηκόντων» μεταξύ των στελεχών που αποτελούν την ομάδα ελέγχου η οποία συντονίζεται από τον «κύριο εταίρο ελέγχου»,
- ✓ αναφορά στο «εύρος» και τη «χρονική στιγμή» διεξαγωγής του ελέγχου,
- ✓ περιγραφή των μεθόδων και των ελεγκτικών διαδικασιών που χρησιμοποιήθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας του ελέγχου,
- ✓ προσδιορισμό του/των «ποσοτικού/ών επιπέδου/ων σημαντικότητας», βάσει του/των οποίου/ων διενεργήθηκε ο έλεγχος,

¹¹⁴ ό.π., αρ.5, παρ.1.

¹¹⁵ Κανονισμός 537/2014, αρ.11, παρ.1.

¹¹⁶ ό.π., αρ.11, παρ.2.

- ✓ αναφορά και επεξήγηση των απόψεων του ελεγκτή, αναφορικά με πιθανά «γεγονότα» που προέκυψαν από τον έλεγχο και αμφισβητούν τη βιωσιμότητα της ελεγχόμενης οντότητας,
- ✓ «υποβολή συνοπτικής έκθεσης όλων των εγγυήσεων, επιστολών στήριξης, μέτρων δημόσιας στήριξης και άλλων μέτρων στήριξης» βάσει των οποίων ο ελεγκτής διαμορφώνει άποψη «σχετικά με τη συνέχιση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας»,
- ✓ αναφορά σε θέματα «μη-συμμόρφωσης» της ελεγχόμενης οντότητα «με νόμους και κανονισμούς»,
- ✓ αναφορά στις διαδικασίες σχετικά με τον «έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» της οντότητας,
- ✓ αναφορά σε πιθανές «σημαντικές ελλείψεις στο σύστημα εσωτερικού οικονομικού ελέγχου» και στο «λογιστικό σύστημα» της ελεγχόμενης οντότητας και σε πιθανούς χειρισμούς της διοίκησης σχετικά με αυτές,
- ✓ «τις μεθόδους αποτίμησης» των περιουσιακών στοιχείων της ελεγχόμενης οντότητας,
- ✓ αναφορά περί της πλήρους πρόσβασης του ελεγκτή σε «επεξηγήσεις και έγγραφα» απαραίτητων για το έργο του,
- ✓ αναφορά σε πιθανά «σημαντικά προβλήματα» ή «σημαντικά ζητήματα» που «προέκυψαν κατά τον υποχρεωτικό έλεγχο»,
- ✓ οποιοδήποτε θέμα το οποίο «κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή» θεωρείται άξιο αναφοράς στην επιτροπή ελέγχου.

Επιπλέον των παραπάνω, ο εξωτερικός ελεγκτής οφείλει να «επιβεβαιώνει σε ετήσια βάση εγγράφως» την επιτροπή ελέγχου περί της ανεξαρτησίας του, να επικοινωνεί μαζί της «τις απειλές κατά της ανεξαρτησίας» αυτής, καθώς και των μέτρων αντιμετώπισής τους¹¹⁷.

❖ Αξιολόγηση των επιτροπών ελέγχου

Πέραν των άρθρων που ρυθμίζουν την οργάνωση του ελεγκτικού επαγγέλματος, ο Κανονισμός 537/2014 εμπεριέχει και άρθρα, βάσει των οποίων θεσπίζονται οι κανόνες οργάνωσης και λειτουργίας των «αρμόδιων αρχών» που «είναι υπεύθυνες και την άσκηση των καθηκόντων»¹¹⁸ που ορίζονται σε αυτόν.

¹¹⁷ Κανονισμός 537/2014, αρ.6, παρ.2.

¹¹⁸ ό.π., αρ.20, παρ.1.

Μεταξύ των κατοχυρωμένων αρμοδιοτήτων των αρχών αυτών περιλαμβάνονται και «οι εκτιμήσεις των επιδόσεων των επιτροπών ελέγχου» τις οποίες εγκαθιδρύουν οι «οντότητες δημοσίου συμφέροντος»¹¹⁹.

Τέλος, πρέπει να αναφερθεί ότι τα κράτη-μέλη θεσπίζουν με νόμο τις «αρμόδιες αρχές» αυτές και ενημερώνουν σχετικά την Ευρωπαϊκή Επιτροπή¹²⁰.

«Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου»¹²¹

Τα «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου-ΔΠΕ» είναι το «ελεγκτικό πλαίσιο» βάσει του οποίου οι εξωτερικοί ελεγκτές ασκούν το ελεγκτικό επάγγελμα¹²². 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 της. Τα «ΔΠΕ» έχουν υιοθετηθεί επίσης από τις χώρες της Ευρωζώνης και κατοχυρώνονται νομικά τόσο από τον Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 537/2014, άρθρο 9, όσο και από την τροποποιημένη Όγδοη Ευρωπαϊκή Οδηγία (δηλ. την 2014/56/ΕΕ, άρθρο 26).

Στις παραγράφους που ακολουθούν αναλύονται συνοπτικά τα «ΔΠΕ» που άπτονται θεμάτων επικοινωνίας και σχέσεων του εξωτερικού ελεγκτή με τα αρμόδια για την εταιρική διακυβέρνηση όργανα, συμπεριλαμβανομένης της επιτροπής ελέγχου.

Ωστόσο, είναι σημαντικό να τονιστεί ότι η εφαρμογή των «ΔΠΕ» δεν πρέπει να αντιβαίνει σε καμία απαίτηση των ανωτέρω νομοθετικών πράξεων¹²³, ενώ ο ελεγκτής φέρει την ευθύνη «καθολικής εφαρμογής» τους¹²⁴.

¹¹⁹ ό.π., αρ.27, παρ.1γ.

¹²⁰ ό.π., αρ.20, παρ.5.

¹²¹ Για περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τα «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», βλ. www.elte.org.gr και Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2018).

¹²² Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2018), σελ.13.

¹²³ Βλ. Κανονισμός 537/2014, αρ.9 και Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ.26, παρ.3δ.

¹²⁴ Λουμιώτης, Β. και Τζίφας, Β. (2018), σελ.45.

❖ «ΔΠΕ 260: Επικοινωνία με τους υπευθύνους για τη Διακυβέρνηση»

Το «ΔΠΕ 260» καθορίζει την οργάνωση και το περιεχόμενο της επικοινωνίας του ελέγχου μεταξύ του εξωτερικού ελεγκτή και των «υπευθύνων για τη διακυβέρνηση» της ελεγχόμενης οντότητας¹²⁵. Για τις ανάγκες του προτύπου ως «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση», νοούνται «το πρόσωπο(α) ή ο οργανισμός(οι) αρμόδια για την επίβλεψη της στρατηγικής κατεύθυνσης και των υποχρεώσεων λογοδοσίας» μιας ελεγχόμενης οντότητας συμπεριλαμβανομένης της ευθύνης «επίβλεψης της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών»¹²⁶.

Η οργάνωση και η δομή εταιρικής διακυβέρνησης χαρακτηρίζεται από «ενδεχομενικότητα», δηλαδή διαφοροποιείται ανάλογα με το μέγεθος, τη δραστηριότητα, την οργανωτική δομή, τη νομική μορφή και τη χώρα δραστηριοποίησης της ελεγχόμενης οντότητας, καθιστώντας την εφαρμογή της πολλές φορές «συλλογική ευθύνη» πολλών διοικητικών και εποπτικών οργάνων, τα οποία διακρίνονται σε «υποομάδες υπευθύνων για την εταιρική διακυβέρνηση» με τις οποίες ο ελεγκτής υποχρεούται κατά περίπτωση να επικοινωνεί. Μια «υποομάδα» είναι και η επιτροπή ελέγχου της οντότητας¹²⁷.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, καθώς και τις «αρχές καλής εταιρικής διακυβέρνησης», το πρότυπο αναφέρεται στην ευθύνη, η οποία ταυτόχρονα καθίσταται και δικαίωμα¹²⁸:

- ❖ συμμετοχής του ελεγκτή «στις συνεδριάσεις της επιτροπής ελέγχου»,
- ❖ επικοινωνίας του ελεγκτή με τον πρόεδρο ή άλλα μέλη της και,
- ❖ διαπροσωπικών συναντήσεων του ελεγκτή με την επιτροπή, το λιγότερο σε ετήσια βάση.

Ο εξωτερικός ελεγκτής δύναται να επικοινωνεί με τα αρμόδια όργανα για την εταιρική διακυβέρνηση με επίσημο τρόπο, όπως με έγγραφες γνωστοποιήσεις, ή πιο ανεπίσημα με προφορική παράθεση των θεμάτων που απαιτείται να γνωστοποιηθούν, παρέχοντας ταυτόχρονα την απαιτούμενη τεκμηρίωση¹²⁹. Ωστόσο, ο τρόπος με τον οποίο ο ελεγκτής επικοινωνεί θέματα σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, αποφασίζεται αφού ληφθούν υπόψη παράγοντες¹³⁰, όπως μεταξύ άλλων, η σημασία ενός θέματος και ο βαθμός

¹²⁵ Βλ. www.elte.org.gr, ΔΠΕ 260, παρ.1.

¹²⁶ ό.π., παρ.10α.

¹²⁷ ό.π., παρ.12 και παρ.Α1-Α2.

¹²⁸ ό.π., παρ.Α7.

¹²⁹ ό.π., παρ. 19-20.

¹³⁰ ό.π., παρ.Α47.

επιρροής του, «η αναφορά του θέματος στην έκθεση ελέγχου», οι πιθανές ενέργειες της διοίκησης σχετικά με τη διευθέτησή του, «η νομική μορφή της ελεγχόμενης οντότητας» και οι ανάγκες πληροφόρησης των αρμοδίων για τη διακυβέρνηση οργάνων.

Ενδεικτικά, ο ελεγκτής υποχρεούται να επικοινωνεί με τους «υπευθύνους για τη διακυβέρνηση» τα παρακάτω θέματα¹³¹:

1. την ευθύνη του για τη «διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των καταρτισμένων από τη διοίκηση οικονομικών καταστάσεων», οι οποίες επιβλέπονται από τους «υπευθύνους για τη διακυβέρνηση»,
2. τις ευθύνες τους και τις ευθύνες της διοίκησης, σχετικά με την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων,
3. «το εύρος και το χρονοδιάγραμμα» εκτέλεσης του ελέγχου,
4. γνωστοποίηση ζητημάτων σχετικών με τις λογιστικές διαδικασίες της οντότητας (π.χ. πρακτικές, μεθόδους, εκτιμήσεις),
5. ζητήματα που προέκυψαν από τον έλεγχο, δυνητικά να διαμορφώσουν την «έκφραση γνώμης» από τον ελεγκτή,
6. θέματα που ο ελεγκτής θεωρεί άξια γνωστοποίησης,
7. «τις έγγραφες διαβεβαιώσεις» τις οποίες αιτείται,
8. τα πιθανά εμπόδια που συνάντησε κατά τη διεξαγωγή του ελέγχου,
9. μια «δήλωση» συμμόρφωσης του ελεγκτή και της «ομάδας ελέγχου» που διενεργεί τον έλεγχο «με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που αφορούν την ανεξαρτησία» τους,
10. τις «απειλές κατά της ανεξαρτησίας»
11. τις ληφθείσες ενέργειες για την αντιμετώπιση των «απειλών κατά της ανεξαρτησίας».

Τα προαναφερόμενα θέματα απαιτείται να γνωστοποιούνται εγκαίρως στα αρμόδια για την εταιρική διακυβέρνηση όργανα¹³². Ο «κατάλληλος χρόνος» γνωστοποίησης εκτιμάται αφού ληφθούν υπόψη συγκεκριμένοι παράγοντες¹³³.

¹³¹ Για αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τα «θέματα επικοινωνίας» του ελεγκτή με τους «υπευθύνους για τη διακυβέρνηση», βλ. www.elte.org.gr, ΔΠΕ 260, παρ.14-17 και παρ.Α9-Α32.

¹³² www.elte.org.gr, ΔΠΕ 260, παρ.21.

¹³³ ό.π., παρ.Α49-Α50.

❖ «ΔΠΕ 701: Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου»

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» του¹³⁴, ο τρόπος κατάρτισης της οποίας καθορίζεται σχεδόν από όλα τα «ΔΠΕ», με κυριότερο το «ΔΠΕ 700: Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων». Επίσης, το «ΔΠΕ 701», λαμβάνει υπόψη πιθανές νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις κάθε κράτους, σχετικά με την εφαρμογή του¹³⁵.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα του προτύπου¹³⁶:

- 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 τους¹³⁷. Επομένως, προκύπτει εμμέσως, ότι ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώνει παράλληλα και την επιτροπή ελέγχου της οντότητας, δεδομένης της ύπαρξής της.

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 περαιτέρω πολύτιμες πληροφορίες σχετικά με τα συγκεκριμένα θέματα¹³⁸.

Επίσης, 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

¹³⁴ www.elte.org.gr, ΔΠΕ 701, παρ. 1.

¹³⁵ ό.π., παρ.5.

¹³⁶ ό.π., παρ.8.

¹³⁷ ό.π., παρ.17.

¹³⁸ ό.π., παρ. Α60-Α63.

καταστάσεων¹³⁹, ενώ παράλληλα οι χρήστες αποκτούν περισσότερες πληροφορίες, ώστε να κατανοήσουν σε μεγαλύτερο βαθμό τις επιλογές και τις κρίσεις της διοίκησης¹⁴⁰.

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 οντότητας¹⁴¹.

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 καταστάσεων¹⁴².

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 κρίσιμα¹⁴³. Κριτήρια προσδιορισμού των θεμάτων αυτών αποτελούν¹⁴⁴:

- «η κρίση του ελεγκτή»,
- ο βαθμός αβεβαιότητας «των κρίσεων της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων», που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις και,
- η ύπαρξη «υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος» ή οποιουδήποτε «σημαντικού κινδύνου» σε συγκεκριμένες «περιοχές των οικονομικών καταστάσεων» της ελεγχόμενης οντότητας.

Ορισμένες παράγραφοι του προτύπου¹⁴⁵, παρέχουν οδηγίες σχετικά με τον τρόπο κατάρτισης και παρουσίασης της ειδικής παραγράφου περί των «σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου» εντός της «έκθεσης ελέγχου», επισημαίνοντας στον ελεγκτή της χρησιμότητα και το ρόλο της και υπενθυμίζοντας του να λαμβάνει υπόψη την εν συνόλω εφαρμογή των «ΔΠΕ» κατά την κατάρτισή της.

Η τελευταία παράγραφος¹⁴⁶, αναφέρεται στην υποχρέωση του ελεγκτή να περιγράψει κατά την κατάρτιση της «τεκμηρίωσης του ελέγχου» του (σύμφωνα με το «ΔΠΕ 230»), τη λογική, τα στοιχεία και τον τρόπο βάσει των οποίων κατέληξε στον προσδιορισμό και την επιλογή των «σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου», καθώς στην απόφασή του για τυχόν μη-γνωστοποίηση των θεμάτων αυτών στην «έκθεση ελέγχου».

¹³⁹ ό.π., παρ.3.

¹⁴⁰ ό.π., παρ.2.

¹⁴¹ ό.π., παρ.2.

¹⁴² ό.π., παρ.4.

¹⁴³ ό.π., παρ.9-10.

¹⁴⁴ ό.π., παρ.9.

¹⁴⁵ βλ. www.elte.org.gr, ΔΠΕ 701, παρ.11-16 και παρ. A31-A59.

¹⁴⁶ ό.π., παρ.18 και παρ.A64.

3.4. Ελληνικό Πλαίσιο¹⁴⁷

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η Ελλάδα ως κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), οφείλει να ενστερνίζεται και να εναρμονίζει στο «Εθνικό Δίκαιο» της, τις νομοθετικές διατάξεις που θεσπίζονται στο πλαίσιο του «Ενωσιακού Δικαίου».

Έτσι, το Ελληνικό Δίκαιο εφαρμόζει πλήρως τον υποχρεωτικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 537/2014, σχετικά με τους εξωτερικούς ελέγχους¹⁴⁸ των ελληνικών «οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος»¹⁴⁹, επιλέγοντας κατά περίπτωση αυστηρότερες επιλογές, όπως αυτό επιτρέπεται από τον παραπάνω Κανονισμό, ενώ παράλληλα έχει εναρμονιστεί με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ και τις σχετικές τροποποιήσεις της, θεσπίζοντας τους ανάλογους νόμους.

Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά την έννοια και τη χρησιμότητα των επιτροπών ελέγχου για τις οικονομικές οντότητες, η πρώτη επίσημη κατοχύρωσή τους γίνεται με τη θέσπιση του Ν. 3693/2008, σκοπός του οποίου είναι «η εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ», καθώς και η «συμπλήρωση και μεταβολή του νομοθετικού πλαισίου, που διέπει τον ελεγκτικόλογιστικό θεσμό»¹⁵⁰, όπως αυτό διαμορφώθηκε κατά το προηγούμενο χρονικό διάστημα.

Παρομοίως, η Οδηγία 2014/56/ΕΕ, η οποία τροποποίησε την Οδηγία 2006/43/ΕΚ, εισάγεται στο Ελληνικό Δίκαιο με τη θέσπιση του Ν. 4449/2017, ο οποίος αποτελεί σήμερα το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο βάσει του οποίου ασκείται το ελεγκτικό επάγγελμα.

Στις παραγράφους που ακολουθούν, γίνεται αναφορά στα άρθρα του Ν. 4449/2017 που διέπουν το ρόλο της επιτροπής ελέγχου και τις σχέσεις της με τον εξωτερικό έλεγχο, ενώ παράλληλα γίνεται μια σύντομη αναφορά στο ρόλο της «Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων-Ε.Λ.Τ.Ε.».

¹⁴⁷ Για αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη νομική κατοχύρωση και λειτουργία του ελεγκτικού επαγγέλματος και των επιτροπών ελέγχου των οικονομικών οντοτήτων στην Ελλάδα, βλ. Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017),σελ.78-102, Λουμιώτης, Β. (2015), σελ.257-272, και Παπαστάθης, Π. (2014), σελ.337-344. Επίσης, πρβλ. Κουνάδης, Γ. (2017), σελ. 64-67.

¹⁴⁸ Οι έννοιες «εξωτερικός έλεγχος», «υποχρεωτικός έλεγχος», «ελεγκτικό έργο» και «έλεγχος» ταυτίζονται.

¹⁴⁹ Ο όρος θεωρείται ταυτόσημος με τους όρους «οικονομικές οντότητες» και «ελεγχόμενες οντότητες».

¹⁵⁰ Ν. 3693/2008, αρ.1.

Ο ρόλος της «Ε.Λ.Τ.Ε.»

Σύμφωνα με τις ευρωπαϊκές Οδηγίες και τους Κανονισμούς, τα κράτη-μέλη οφείλουν να μεριμνούν για την ίδρυση και λειτουργία αρμοδίων οργάνων για την εποπτεία των εξωτερικών ελεγκτών, των εταιριών στις οποίες ανήκουν και γενικά του ελεγκτικού επαγγέλματος.

Στο πλαίσιο αυτό, συστάθηκε στην Ελλάδα, με τον Ν. 3148/2003, η «Ε.Λ.Τ.Ε.» ως Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου (εφεξής Ν.Π.Δ.Δ.), με σκοπό «την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή της λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων»¹⁵¹, επιδιώκοντας την εξασφάλιση «της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού» στον ελληνικό λογιστικο-ελεγκτικό θεσμό¹⁵².

Η Ε.Λ.Τ.Ε. απολαμβάνει, την οριζόμενη εκ του νόμου, «λειτουργική ανεξαρτησία», ενώ διοικητικό της όργανο είναι το Δ.Σ. της, αποτελούμενο από επτά μέλη των οποίων η θητεία και οι απαιτήσεις διορισμού καθορίζονται από τον ιδρυτικό νόμο¹⁵³. Διαθέτει δύο συμβούλια εποπτείας, το «Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου-ΣΠΕ» και το «Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης-ΣΛΟΤ», δια των οποίων εκτελεί τα καθήκοντά της¹⁵⁴.

Πιο συγκεκριμένα, ορισμένα από τα καθήκοντα της είναι¹⁵⁵:

- η «εναρμόνιση» με το Ενωσιακό Δίκαιο, ζητημάτων «Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων»,
- η «συμμόρφωση» των εξωτερικών ελεγκτών με τα «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου» της IFAC,
- η «εποπτεία» του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών-ΣΟΕΛ,
- η διενέργεια «Ποιοτικών Ελέγχων» του έργου των εξωτερικών ελεγκτών,
- η «επιβολή διοικητικών και πειθαρχικών κυρώσεων», σε περίπτωση αποκλίσεων των ελεγκτών από το εφαρμοστέο πλαίσιο,
- η μέριμνα για τη συνεργασία με τα αντίστοιχα εποπτικά όργανα εντός Ευρωζώνης και διεθνώς,
- η «εποπτεία» των επιτροπών ελέγχου των ελεγχόμενων οντοτήτων,

¹⁵¹ Ν. 3148/2003, αρ.1.

¹⁵² www.elte.org.gr.

¹⁵³ Βλ. Ν.3148/2003, αρ.1.

¹⁵⁴ www.elte.org.gr.

¹⁵⁵ Αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις αρμοδιότητες της Ε.Λ.Τ.Ε., βλ. www.elte.org.gr, Ν. 3148/2003, αρ.2 και Ν. 4449/2017, αρ.33-41 και 44.

- η παροχή συμβουλών προς το Υπουργείο Οικονομικών σχετικά με τα ανωτέρω ζητήματα,
- οποιαδήποτε άλλη αρμοδιότητα η οποία ορίζεται από Νόμο ή Κανονισμό σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο.

Συνεπώς, από τα προαναφερόμενα γίνεται αντιληπτή η σχέση της Ε.Λ.Τ.Ε. με τις επιτροπές ελέγχου των ελεγχόμενων οντοτήτων, η οποία απορρέει από το ρόλο και τις αρμοδιότητές της.

Στο πλαίσιο αυτό, η Ε.Λ.Τ.Ε. με σχετική ανακοίνωσή της αποστέλλει κατά καιρούς ερωτηματολόγια προς τις ελεγκτικές επιτροπές, ώστε να αξιολογήσει το βαθμό «συμμόρφωσης τους με τους νέους κανόνες ελέγχου», καθώς και το βαθμό αποδοτικότητας και «αποτελεσματικότητάς» όσον αφορά την εκτέλεση των καθηκόντων τους¹⁵⁶.

Ο Ν. 4449/2017

Όπως αρχικά αναφέρθηκε, «αντικείμενο» του Ν. 4449/2017 είναι η «εναρμόνιση» της ελληνικής νομοθεσίας με τις τροποποιήσεις και αλλαγές που επέφερε η Οδηγία 2014/56/ΕΕ, καθώς και «η θέσπιση κανόνων για περιπτώσεις δυνατότητας επιλογών», όπως προβλέπονται από την εφαρμογή του υποχρεωτικού Ευρωπαϊκού Κανονισμού 537/2014, όσον αφορά «τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων που είναι υποχρεωμένες», βάσει του νόμου αυτού, «να τηρούν οικονομικές καταστάσεις»¹⁵⁷.

Πιο αναλυτικά, ο νόμος δομείται από δώδεκα κεφάλαια, σε καθένα από τα οποία εμπεριέχονται άρθρα που καθορίζουν μεταξύ άλλων¹⁵⁸:

- τις απαιτήσεις και τις διαδικασίες που ακολουθούνται αναφορικά με την αναγνώριση και την οργάνωση του επαγγέλματος των εξωτερικών ελεγκτών,
- τα απαραίτητα προσόντα που πρέπει να διαθέτουν,
- τις διαδικασίες «επιλογής», «διορισμού» και «παύσης» του ελεγκτή από μια ελεγχόμενη οντότητα,
- τις διαδικασίες προετοιμασίας, διενέργειας και αξιολόγησης των αποτελεσμάτων «των υποχρεωτικών ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων» από τους ελεγκτές,

¹⁵⁶ www.elte.org.gr, Ανακοίνωση 024/2018.

¹⁵⁷ Ν. 4449/2017, αρ.1.

¹⁵⁸ Βλ. Ν. 4449/2017.

- τις ευθύνες και τις ακολουθούμενες από την Ε.Λ.Τ.Ε. διαδικασίες, όσον αφορά την «εποπτεία» του ελεγκτικού επαγγέλματος και,
- άλλες σχετικές διατάξεις.

❖ Επιτροπή ελέγχου (Άρθρο 44)

Ο τρόπος εγκαθίδρυσης επιτροπών ελέγχου από τις οντότητες που υπόκεινται σε εξωτερικό έλεγχο, καθώς και ο εποπτικός τους ρόλος κατοχυρώνονται με το άρθρο 44 του νόμου, το οποίο ενσωματώνει τα οριζόμενα του αντίστοιχου άρθρου της Οδηγίας 2014/56/ΕΕ¹⁵⁹.

Η εισαγωγική παράγραφος του παραπάνω άρθρου¹⁶⁰, αναφέρεται στις διαδικασίες διορισμού των μελών της επιτροπής και στα απαραίτητα προσόντα των διοριζόμενων μελών της, εναρμονιζόμενη με την Οδηγία. Επίσης, ορίζεται πως η επιτροπή ελέγχου απαρτίζεται το λιγότερο από τρία μέλη, ενώ παράλληλα οι απαιτήσεις ανεξαρτησίας των μελών ορίζονται από το Ν. 3016/2002¹⁶¹.

Η δεύτερη παράγραφος αναφέρει τις ελεγχόμενες οντότητες, οι οποίες εξαιρούνται από την υποχρέωση εγκαθίδρυσης και λειτουργίας επιτροπών ελέγχου, ενσωματώνοντας την αντίστοιχη παράγραφο της Οδηγίας, εκτός από την περίπτωση εξαίρεσης ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων¹⁶². Κατά τη γνώμη μας, η παρέκκλιση αυτή οφείλεται στη λήψη αυστηρών μέτρων, σε εθνικό και ευρωπαϊκό επίπεδο, με σκοπό την εξασφάλιση της βιωσιμότητας των ελληνικών πιστωτικών ιδρυμάτων, η οποία απειλείται τα τελευταία χρόνια εξαιτίας της παρατεταμένης οικονομικής κρίσης της χώρας, συμπεριλαμβανομένου του έτους ψήφισης του νόμου (ενν. το έτος 2017).

Ιδιαίτερα σημαντική θεωρείται η τρίτη παράγραφος του νόμου, η οποία καθορίζει τα καθήκοντα και τις ευθύνες της επιτροπής ελέγχου. Λόγω της σημαντικότητάς της, η συγκεκριμένη παράγραφος εναρμονίζει πλήρως την ελληνική νομοθεσία με τα οριζόμενα της αντίστοιχης παραγράφου και άρθρου (βλ. υποενότητα 3.3.1. ανωτέρω) της Οδηγίας¹⁶³.

¹⁵⁹ Δηλαδή του άρθρου 39 της Οδηγίας 2014/56/ΕΕ.

¹⁶⁰ Ν. 4449/2017, αρ.44, παρ.1.

¹⁶¹ Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 3016/2002, ως «ανεξάρτητα», ορίζονται τα μέλη τα οποία δε συνδέονται με καμία προσωπική, ιδιοκτησιακή, εργασιακή, πελατειακή, ή άλλη σχέση, η οποία αποτελεί δυνητικά απειλή κατά της ανεξαρτησίας τους.

¹⁶² Ν. 4449/2017, αρ.44, παρ.2.

¹⁶³ Για αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με τις αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου, πρβλ. Οδηγία 2014/56/ΕΕ, αρ.39, παρ.6 και Ν. 4449/2017, αρ.44, παρ.3.

Τέλος, οι λοιπές παράγραφοι του άρθρου, καθορίζουν τα αρμόδια όργανα «εποπτείας» των επιτροπών ελέγχου. Τα όργανα αυτά είναι¹⁶⁴:

- Η Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία «δύναται να διενεργεί ελέγχους», σχετικά με την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων της επιτροπής,
- Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, αρμόδια για την «εποπτεία» των καθηκόντων, αναφορικά με την επίβλεψη «των διαδικασιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης», «την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου» και των υποχρεωτικών ενημερώσεων προς τη διοίκηση από την επιτροπή ελέγχου και,
- Η Ε.Λ.Τ.Ε., ως αρχή εποπτείας των αρμοδιοτήτων της επιτροπής ελέγχου, που σχετίζονται με την επίβλεψη του ελέγχου που διενεργεί ο εξωτερικός ελεγκτής στην ελεγχόμενη οντότητα.

Παράλληλα, ο νόμος παρέχει την εξουσία στα παραπάνω αρμόδια όργανα, να επιβάλλουν τις νόμιμες «διοικητικές» ή «πειθαρχικές κυρώσεις» προς την επιτροπή ελέγχου και κατ' επέκταση προς την ελεγχόμενη οντότητα¹⁶⁵.

❖ Άλλες διατάξεις σχετικές με την επιτροπή ελέγχου

Το Άρθρο 44, όπως αναλύθηκε παραπάνω, αποτελεί το βασικό άρθρο κατοχύρωσης του θεσμού των επιτροπών ελέγχου. Παράλληλα, ο νόμος περιέχει και άλλες νομοθετικές διατάξεις, σχετικές με τη λειτουργία της επιτροπής, οι οποίες εναρμονίζονται με τα οριζόμενα της Οδηγίας 2014/56/ΕΕ και εφαρμόζονται συμπληρωματικά των δεσμευτικών διατάξεων του ευρωπαϊκού Κανονισμού 537/2014.

Πιο αναλυτικά, τα μέλη της επιτροπής ελέγχου οφείλουν να τηρούν τις διατάξεις που καθορίζουν τις διαδικασίες «διορισμού», «παραίτησης» ή/και «παύσης» του εξωτερικού ελεγκτή από την ελεγχόμενη οντότητα, λαμβάνοντας μέτρα για τη «διασφάλιση της ανεξαρτησίας του»¹⁶⁶. Συγκεκριμένα, όσον αφορά την «παύση» του ελεγκτή, η επιτροπή ελέγχου δύναται να την αιτηθεί κατόπιν «προσφυγής ενώπιον του Πρωτοδικείου της έδρας» της οντότητας, εφόσον συντρέχουν «βάσιμοι και σπουδαίοι λόγοι» που να την αιτιολογούν¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Ν. 4449/2017, αρ.44, παρ.4-5.

¹⁶⁵ ό.π., παρ.4-5.

¹⁶⁶ ό.π., αρ.42-43.

¹⁶⁷ ό.π., αρ.43, παρ.1-3.

Σύμφωνα με τη σχετική ανακοίνωση της Ε.Λ.Τ.Ε.¹⁶⁸, οι ορκωτοί ελεγκτές «παύουν τη συμμετοχή τους στον υποχρεωτικό έλεγχο μιας ελεγχόμενης οντότητας, το αργότερο πέντε έτη από την ημερομηνία διορισμού τους», ενώ δύναται η συμμετοχή στον έλεγχο της ίδιας οντότητας μετά την παρέλευση τριών ετών σε περιπτώσεις «οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος», ή δύο ετών σε περιπτώσεις «οντοτήτων μη δημοσίου συμφέροντος».

Όσον αφορά τον καθορισμό της «αμοιβής του υποχρεωτικού ελέγχου», η επιτροπή ελέγχου πέραν των οριζόμενων του Άρθρου 4 του Κανονισμού (βλ. υποενότητα 3.3.2.), λαμβάνει υπόψη το Άρθρο 29 του νόμου, στο οποίο καθορίζεται ότι η αμοιβή του ελέγχου δεν είναι «υπό αίρεση» και δεν «επηρεάζεται από την παροχή συμπληρωματικών υπηρεσιών», προς την υπό έλεγχο οντότητα, από την ελεγκτική εταιρία, τον ελεγκτή ή από οποιοδήποτε πρόσωπο «ανήκει στο ίδιο δίκτυο με αυτούς»¹⁶⁹.

Επιπλέον, ορίζεται ότι σε περίπτωση που το σύνολο της αμοιβής «του υποχρεωτικού ελέγχου που αναλαμβάνεται για πρώτη φορά», είναι «μικρότερο σε ποσοστό 15% και άνω από τις αμοιβές της προηγούμενης χρήσης», υπάρχει η δυνατότητα ένταξης του ελέγχου «στο ετήσιο πρόγραμμα ποιοτικών ελέγχων της Ε.Λ.Τ.Ε.»¹⁷⁰.

Τέλος, το Άρθρο 44 του νόμου, ακολουθώντας τις διατάξεις του αντίστοιχου άρθρου της Οδηγίας, αναφέρει ότι τα μέλη της επιτροπής ελέγχου, λαμβάνουν υπόψη τα σχετικά άρθρα περί «ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας», «προετοιμασίας» και «οργάνωσης» του ελέγχου, από τον ορκωτό ελεγκτή¹⁷¹.

Στο επόμενο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που εξάγονται από τη σύγκριση των νομοθετικών-θεσμικών πλαισίων που παρουσιάστηκαν στο παρόν κεφάλαιο.

¹⁶⁸ Βλ. www.elte.org.gr, Ανακοίνωση 010/2018.

¹⁶⁹ Ν. 4449/2017, αρ.29, παρ.1.

¹⁷⁰ ό.π., παρ.2.

¹⁷¹ ό.π., αρ.44, παρ.3ε και αρ.21-23,26,27.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο:ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ- ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στο κεφάλαιο αυτό, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της σύγκρισης δύο βασικών κατηγοριών νομοθετικού πλαισίου, οι οποίες διέπουν τη λειτουργία των επιτροπών ελέγχου των οικονομικών οντοτήτων, όπως αυτό εφαρμόζεται στις Η.Π.Α. και σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), και που, σύμφωνα με τις ανάγκες τις παρούσας εργασίας, ορίστηκαν ως «Αμερικανικό Πλαίσιο» και «Ευρωπαϊκό Πλαίσιο», αντίστοιχα. Επιπλέον, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την ανάλυση του βαθμού εναρμόνισης του «Ελληνικού» νομοθετικού πλαισίου, με τα οριζόμενα του «Ευρωπαϊκού Πλαισίου».

Έτσι, συγκρίνοντας το «Αμερικανικό» και το «Ευρωπαϊκό» νομοθετικό πλαίσιο, διαπιστώνεται ένας αρκετά υψηλός βαθμός σύγκλισης μεταξύ των αντίστοιχων νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες ρυθμίζουν τις διαδικασίες εγκαθίδρυσης της επιτροπής ελέγχου και τα προαπαιτούμενα προσόντα που πρέπει να διαθέτουν τα μέλη της, ενώ ταυτόχρονα καθορίζουν τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντά της.

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.

Ωστόσο, παρά τον υψηλό βαθμό σύγκλισης, εντοπίζονται και ορισμένες σημαντικές αποκλίσεις. Το «Αμερικανικό Πλαίσιο», όντας σε ώριμο στάδιο καθότι προγενέστερο, χαρακτηρίζεται ως δεσμευτικότερο, καθώς εμπεριέχει περισσότερες και πιο αναλυτικές διατάξεις σχετικά με το θεσμό της επιτροπής ελέγχου. Συγκεκριμένα, απαιτείται τα μέλη της επιτροπής να είναι «ανεξάρτητα στο σύνολό τους», βάσει των οριζόμενων στο νόμο του SOX, ενώ άλλες διατάξεις ενισχύουν τις εξουσίες της επιτροπής ελέγχου σε σημαντικό βαθμό.

Αντίθετα, το «Ευρωπαϊκό Πλαίσιο» βρίσκεται σε πιο πρώιμα στάδια, ενώ διαπιστώνεται ότι μπορεί να χαρακτηριστεί ως ελαστικότερο. Παρά το γεγονός ότι η διαμόρφωσή του έχει επηρεαστεί σε σημαντικό βαθμό από το «Αμερικανικό Πλαίσιο», οι διατάξεις του κρίνονται λιγότερο δεσμευτικές, καθώς ορίζουν ότι τα μέλη της επιτροπής

ελέγχου απαιτείται να είναι «κατά πλειοψηφία ανεξάρτητα». Επίσης, προβλέπονται περισσότερες περιπτώσεις απαλλαγής των ελεγχόμενων οντοτήτων από την υποχρέωση εγκαθίδρυσης ελεγκτικών επιτροπών.

Εν τούτοις, η διαπιστωθείσα ελαστικότητα του «Ευρωπαϊκού» έναντι του «Αμερικανικού» νομοθετικού πλαισίου, ίσως οφείλεται, κατά τη γνώμη μας, στο γεγονός ότι το Ενωσιακό Δίκαιο εφαρμόζεται σε κράτη-μέλη της ΕΕ, τα οποία χαρακτηρίζονται από πολιτική, οικονομική και κοινωνική ανομοιογένεια.

Παρομοίως, τόσο τα ελεγκτικά πρότυπα του PCAOB, όσο και τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) της IFAC που εφαρμόζονται από τους εξωτερικούς ελεγκτές, βάσει του «Αμερικανικού» και «Ευρωπαϊκού» νομοθετικού πλαισίου αντίστοιχα, συγκλίνουν ουσιαστικά σε σημαντικό βαθμό, αποσκοπώντας στη διεθνοποίηση των ελεγκτικών κανόνων και διαδικασιών.

Παρόλα αυτά, τα αμερικανικά ελεγκτικά πρότυπα αναφέρονται ρητά στις σχέσεις του εξωτερικού ελεγκτή με την «επιτροπή ελέγχου», ενώ τα ΔΠΕ κάνουν αναφορά για επικοινωνία με τους «υπευθύνους για τη διακυβέρνηση». Η διαφορά αυτή μολονότι θεωρείται ασήμαντη, ενισχύει τη διαπίστωση ότι η νομική-θεσμική κατοχύρωση της επιτροπής ελέγχου αποδεικνύεται ισχυρότερη βάσει του «Αμερικανικού Πλαισίου».

Όσον αφορά το βαθμό σύγκλισης του «Ελληνικού Πλαισίου» με το «Ευρωπαϊκό», εκτός από την δεσμευτική εφαρμογή του Κανονισμού 537/2014, ο Ν. 4449/2017 εναρμονίζει το Ελληνικό Δίκαιο με το Ενωσιακό, ενσωματώνοντας τα αντίστοιχα άρθρα της Οδηγίας 2014/56/ΕΕ.

Ειδικότερα, ως προς τις απαιτήσεις σύστασης, το ρόλο και τις αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου, διαπιστώνεται ένας ιδιαίτερα υψηλός βαθμός σύγκλισης μεταξύ ελληνικής και ευρωπαϊκής νομοθεσίας, ενώ γίνονται οι αναγκαίες ενσωματώσεις, όπως αυτές που σχετίζονται με την εποπτεία των ελληνικών επιτροπών ελέγχου από τα αρμόδια όργανα (ΕΛΤΕ, Τράπεζα της Ελλάδος, Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς).

Επιπρόσθετα, όσον αφορά διατάξεις του νόμου οι οποίες σχετίζονται με τη λειτουργία της επιτροπής κατά έμμεσο τρόπο, όπως αυτές που ρυθμίζουν την «επιλογή», το «διορισμό» και την «παύση» του εξωτερικού ελεγκτή από μια οικονομική οντότητα, διαπιστώνεται (κατά περίπτωση) η θέσπιση αυστηρότερων ρυθμίσεων, ακόμα και από τις οριζόμενες ρυθμίσεις του Κανονισμού 537/2014.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι στην Ελλάδα έχει διαμορφωθεί τα τελευταία χρόνια ένα αρκετά αποτελεσματικό νομοθετικό πλαίσιο, κατάλληλο να εξασφαλίσει και να κατοχυρώσει το θεσμό της επιτροπής ελέγχου.

Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα, ότι η παγίωση του θεσμού βρίσκεται σε αρκετά πρώιμο στάδιο για τα δεδομένα της ελληνικής επιχειρηματικότητας, ενώ ταυτόχρονα, η απαλλαγή της υποχρέωσης εγκαθίδρυσης τους για την πλειονότητα των ελληνικών επιχειρήσεων, λόγω μεγέθους ή νομικής μορφής, ίσως αποτελεί αποθαρρυντικό παράγοντα ισχυροποίησης του θεσμού.

Η παρούσα εργασία υπόκειται σε δύο βασικούς περιορισμούς. Πρώτον, ασχολείται με την σύγκριση των δύο κυρίαρχων κατηγοριών νομοθετικού πλαισίου της επιτροπής ελέγχου («Αμερικανικό» και «Ευρωπαϊκό»), αγνοώντας την ύπαρξη αντίστοιχου πλαισίου άλλων χωρών, ενώ παράλληλα σε επίπεδο ΕΕ δεν εξετάζει το βαθμό σύγκλισης του «Ευρωπαϊκού» με το αντίστοιχο εθνικό νομοθετικό πλαίσιο άλλων κρατών-μελών, εκτός της Ελλάδας. Δεύτερον, καθώς αποτελεί βιβλιογραφική έρευνα δεν λαμβάνει υπόψη ποσοτικά δεδομένα από την αγορά, ώστε να κατανοηθεί η εφαρμογή και η συμμόρφωση με το νομοθετικό πλαίσιο της επιτροπής ελέγχου από τις επιχειρήσεις σε πρακτικό επίπεδο.

Εκτιμώντας τα παραπάνω, θεωρούμε ως απαραίτητη την διεξαγωγή περαιτέρω έρευνας, σχετικά με την εξέταση της επίδρασης ποσοτικών και ποιοτικών παραγόντων οι οποίοι χαρακτηρίζουν την ελληνική επιχειρηματικότητα (οργανωτική δομή, μέγεθος, προφίλ διοίκησης, χαρακτηριστικά μελών της επιτροπής ελέγχου), και που δυνητικά θα μπορούσαν να διαμορφώσουν την μελλοντική εξέλιξη του νομοθετικού πλαισίου της επιτροπής ελέγχου στην Ελλάδα, παγιώνοντας το ρόλο της.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

- (ΕΛΤΕ) Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων και IFAC (2010). «Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας», ΕΛΤΕ-IFAC.
- (ΙΕΕΕ) Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας (2017). «Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου», ΙΕΕΕ.
- Καραμάνης, Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική: Θεωρία και Πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*, 1^η εκδ., Αθήνα: Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Εταιρεία Ο.Π.Α. Α.Ε.
- Κουνάδης, Γ. (2017). «Το νέο θεσμικό πλαίσιο της Επιτροπής Ελέγχου». *Accountancy Greece*, τευχ.27, σελ.64-67.
- Λουμιώτης, Ι. Β. (2015). *Διαχείριση Κινδύνων και Εσωτερικός Έλεγχος*, 1^η εκδ., Αθήνα: ΙΕΣΟΕΛ.
- Λουμιώτης, Ι.Β. και Τζίφας, Ν.Β. (2018). *Βασικές Οδηγίες Εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου (ΔΠΕ)*, 2^η εκδ., Αθήνα: ΙΕΣΟΕΛ.
- Λουμιώτης, Ι.Β. (2019). *Εφαρμοσμένη Ελεγκτική των Επιχειρήσεων*, 2^η εκδ., Αθήνα: ΙΕΣΟΕΛ.
- Νεγκάκης, Ι.Χ. και Ταχυνάκης, Δ.Π. (2017). *Ελεγκτική: Εσωτερικός Έλεγχος- Θεωρία και Εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη: Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ.
- Παπαστάθης, Σ.Π. (2014). *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος και η Πρακτική Εφαρμογή του*, Ανανεωμένη έκδοση, Αθήνα: Παντελής Στυλ. Παπαστάθης.

Ξενόγλωσση

- Abernathy, J.L., Herrmann, D., Kang, T., Krishnan, G.V. (2013). “Audit committee financial expertise and properties of analyst earnings forecasts”. *Advances in Accounting*, vol. 29, pp. 1-11.
- 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.
- Abbott, L. J., Parker, S. and Peters, F. G. (2000). “The effectiveness of Blue Ribbon Committee recommendations in mitigating financial misstatements: an empirical study”, *Working Paper (Draft 1.1), Santa Clara University*.
- 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.
- Archambeault, D. and De Zoort, F.T. (2001). “Auditor opinion shopping and the audit committee: an analysis of suspicious auditor switches”. *International Journal of Auditing*, vol.5, pp.33-52.
- Armstrong, C.S., Guay, W.R. and Weber, J.P. (2010). “The role of information and financial reporting in corporate governance and debt contracting”. *Journal of Accounting and Economics*, vol.50, pp.179-234.
- Badolato, P.G., Donelson, D.C., Ege, M. (2014). “Audit committee financial expertise and earnings management: the role of status”. *Journal of Accounting and Economics*, vol. 58, pp.208-230.
- Bajra, U. and Cadez, S. (2018). “Audit committees and financial reporting quality: the 8th EU Company Law Directive perspective”. *Economic Systems*, vol. 42, pp.151-163.
- 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.

- 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.
- 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.
- Bedard, J., Chtourou, S.M. and Courteau, L. (2004). "The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 23 (2), pp.13-35.
- 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.
- 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.
- (BRC) Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. (1999). "Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees". New York, NY: *New York Stock Exchange and the National Association of Securities Dealers*.
- Cadbury Report (1992). "*Committee on the financial aspects of corporate governance*", London: Gee.
- 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.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. and Wright, A. (2004). "The corporate governance mosaic and financial reporting quality". *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, pp. 87-152.
- Collier, P. (1992). "*Audit committees in large UK companies*", London: ICAEW.
- Collier, P. (1996). "The rise of the audit committee in UK quoted companies: a curious phenomenon?" *Accounting, Business and Financial History*, vol. 6, pp. 121-140.

- 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.
- De Fond, M.L., Hann, R.N., and Hu, X. (2005). "Does the market value financial expertise on audit committees of boards of directors?" *Journal of Accounting Research*, vol. 43, pp.153-193.
- De Fond, M.L., and Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research". *Journal of Accounting and Economics*, vol.58, pp.275-326.
- Deloitte (2018). "*Audit committee resource guide*". Deloitte.
- De Vlamincq, 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.
- De Zoort, F.T., Hermanson, D.R., Archambeault, D.S. and Reed, S.A. (2002). "Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature". *Journal of Accounting Literature*, vol.21, pp.38-75.
- 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.
- (ecoDa) European Confederation of Director's Associations (2011). "*Audit committee guidance for European companies*", Brussels: The European Confederation of Director's Associations and KPMG.
- Fichtner, J.R. (2010). "The recent international growth of mandatory audit committee requirements". *International Journal of Disclosure and Governance*, vol. 7, pp.227-243.
- (FRC) Financial Reporting Council (2016). "*Guidance on audit committees*". London: Financial Reporting Council.
- Ghafran, C. and O'Sullivan, N. (2013). "The governance role of audit committees: Reviewing a decade of evidence". *International Journal of Management Reviews*, vol. 15, pp.381-407.

- 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.
- 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.
- 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.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2002b). "*Practice advisory 2060-2: relationship with the audit committee*", Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Klein, A. (2002). "Audit committee, board of director characteristics and earnings management". *Journal of Accounting and Economics*, vol. 10, pp.375-400.
- KPMG Audit Committee Institute (2016). "*Audit committee handbook*". Global: KPMG.
- Krishnan, G.V. and Visvanathan, G. (2008). "Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors' accounting expertise and accounting conservatism". *Contemporary Accounting Research*, vol. 25 (3), pp.827-857.
- 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.
- Lin, W.G. and Kang, G. and Roline, A. (2009). "The effects of the Blue Ribbon Committee and the Sarbanes Oxley Act of 2002 on the characteristics of audit committees and the board of directors". *Advances in Accounting, Finance and Economics*, vol. 2 No 1.
- Miko, N.U., Kamardin, H. (2015). "Impact of audit committee and audit quality on preventing earnings management in the pre- and post- Nigerian corporate governance code 2011". *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, vol. 172, pp.651-657.
- (PwC) PricewaterhouseCoopers L.L.P. (2011). "*Audit committee effectiveness: what works best*". PricewaterhouseCoopers, 4th edition.

- (PwC) PricewaterhouseCoopers L.L.P. (2016). “PwC guidance for audit committees”. PricewaterhouseCoopers.
- (PwC) PricewaterhouseCoopers L.L.P. (2018). “Audit committee effectiveness: practical tips for the chair”. PricewaterhouseCoopers.
- Rossister, P. (2004). “Supporting the audit committee after Sarbanes-Oxley: a practical guide”. *Bank Accounting and Finance*, vol.17 no.5.
- Sarbanes-Oxley Act (SOX) of 2002. (2002). Public L. no. 107-204, 116 Stat. 745.
- (SEC) Securities and Exchange Commission. (2002b). “Proposed rule: Disclosure required by sections 404, 406 and 407 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002”. Release Nos. 33-8138; 34-46701. SEC, Washington D.C.: Government Printing Office.
- (SEC) Securities and Exchange Commission (2003b). “Disclosure required by sections 406 and 407 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002”. Release Nos. 33-8177; 34-47235. SEC, Washington D.C.: Government Printing Office.
- Schmidt, J., and Wilkins, M.S. (2013). “Bringing darkness to light: the influence of auditor quality and audit committee expertise on the timeliness of financial statement restatement disclosures”. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol.32 (1), pp.221-244.
- Spira, F. L. (1998). “An evolutionary perspective on audit committee effectiveness”. *Scholarly Research and Theory Papers*, vol.6, no.1, pp. 29-38.
- Spira, L. (1999). “Independence in corporate governance: the audit committee role”, *Business Ethics: a European Review*, vol.8, pp.262-273.
- Spira, F.L. (2002). “The audit committee: performing corporate governance”. London: Kluwer Academic Publishers.
- 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.
- Turley, S. and Zaman, M. (2004). “The corporate governance effects of audit committees”. *Journal of Management and Governance*, vol. 8, pp.305-332.

Turley, S. and Zaman, M (2007). “Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 20, pp. 765-788.

Νόμοι-Κανονισμοί-Ευρωπαϊκές Οδηγίες

Sarbanes-Oxley Act (SOX) of 2002. (2002). 107th Congress, P.L. no 107-204, 116 Stat. 745, Washington DC.

Securities Exchange Act of 1934, As Amended through P.L.112-158, Approved August 10, 2012, Washington DC.

Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014

Οδηγία 2006/43/ΕΚ

Οδηγία 2014/56/ΕΕ

N. 4449/2017

N. 3693/2008

N. 3148/2003

N. 3016/2002

Ιστοσελίδες

www.pcaobus.org

www.europa.eu

www.elte.org.gr

www.hiia.gr

www.oecd.org