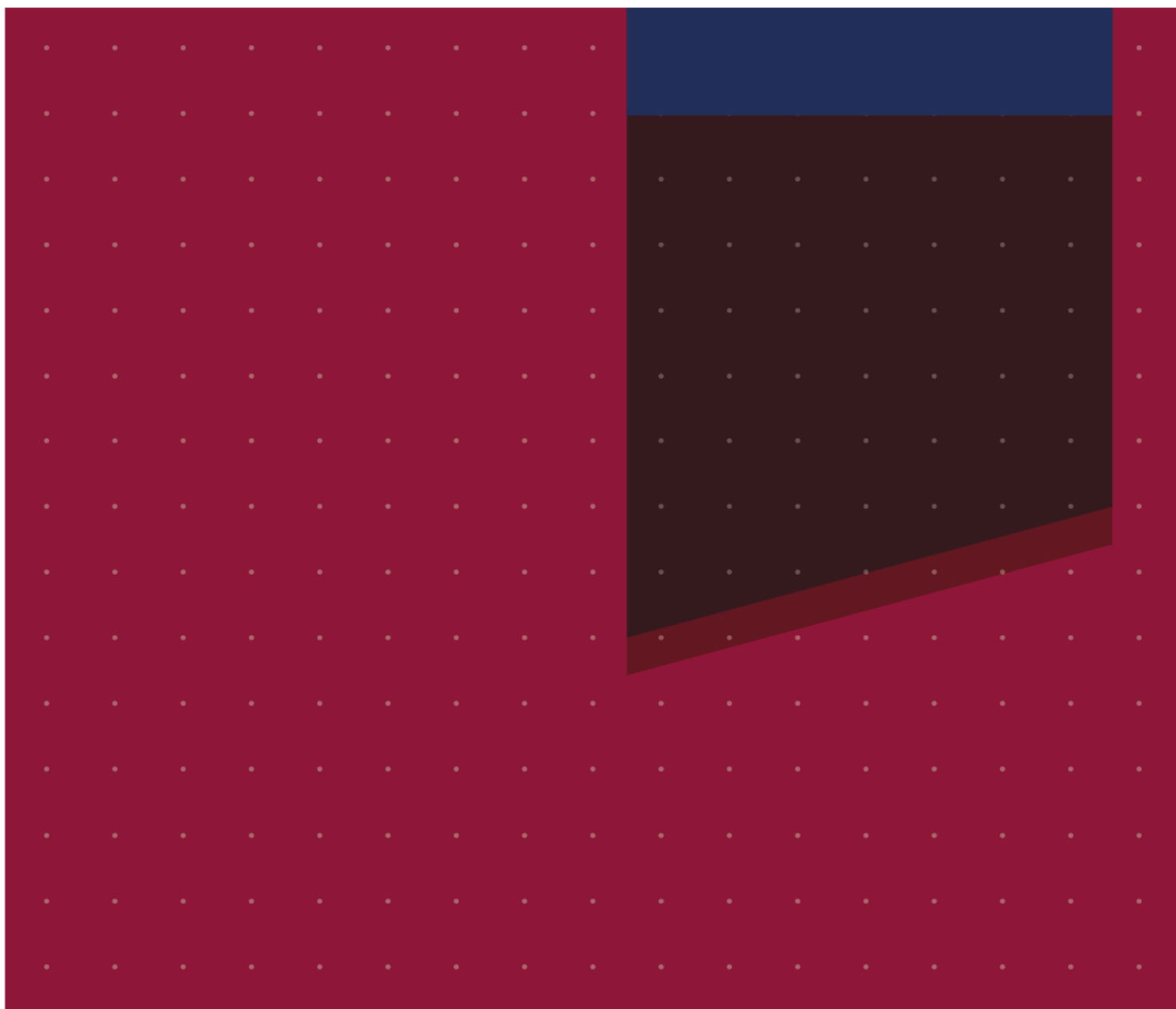


Φεβρουάριος 2018

**“Επιτροπές ελέγχου οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος.
Ο ρόλος τους στο πλαίσιο ενός ελέγχου οικονομικών
καταστάσεων”**

**Δρ. Σταμάτιος Δρίτσας, CPA (GR), ΑΑΙΑ, CRP
Επικεφαλής Επιστημονικού Συμβουλίου
ΣΟΛ Α.Ε. Crowe Horwath**



A. Οντότητες δημόσιου συμφέροντος

Με μία ευρεία προσέγγιση του όρου, ως «οντότητες του δημόσιου συμφέροντος» νοούνται οι οντότητες εκείνες που λόγω του μεγέθους τους, της φύσης των δραστηριοτήτων τους ή λόγω της διαπραγματεύσεως των κινητών αξιών (μετοχές ή ομολογίες) που έχουν εκδώσει σε οργανωμένα χρηματιστήρια, ενδιαφέρουν ιδιαίτερα την εθνική ή τη διεθνή επιχειρηματική κοινότητα αλλά και την κοινωνία συνολικά. Το ενδιαφέρον για τις οντότητες αυτές προσδιορίζεται ως «δημόσιο» γιατί υπάρχει ένας σημαντικός αριθμός συμφεροντούχων (stakeholders), πέραν των βασικών μετόχων ή ιδιοκτητών τους, των οποίων οι αποφάσεις επηρεάζονται από τη δραστηριότητα και τις επιδόσεις τους.

Το ποιες κατηγορίες επιχειρήσεων ή ένωσης προσώπων με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, του δημόσιου ή του ιδιωτικού τομέα ορίζονται ως «οντότητες του δημόσιου συμφέροντος» αποτελεί ζήτημα δικαίου και ορίζεται μέσω αυτού. Ειδικότερα όσον αφορά στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) βάσει του προηγούμενου σχετικού νομικού και κανονιστικού πλαισίου που ίσχυσε μέχρι το 2016 (Κανονισμός 2005/909/ΕΚ και Οδηγία 2006/43/ΕΚ) οι οντότητες του δημοσίου συμφέροντος ήταν κυρίως οι εταιρείες με εισηγμένους σε χρηματιστήρια τίτλους και άλλες μεγάλες οντότητες. Από τον Ιούνιο του 2016 το μέχρι τότε νομικό και κανονιστικό πλαίσιο τροποποιήθηκε (Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014 και Οδηγία 2014/56/ΕΕ) και το πεδίο εντός του οποίου ορίζονται οι οντότητες του δημόσιου συμφέροντος στην ΕΕ επεκτάθηκε περιλαμβάνοντας όλες τις εταιρείες των οποίων τίτλοι διαπραγματεύονται σε οργανωμένες κεφαλαιαγορές καθώς και μη εισηγμένες τράπεζες και ασφαλιστικές εταιρείες.

Στο Ελληνικό λογιστικό δίκαιο ως οντότητες του δημόσιου συμφέροντος ορίζονται οι οντότητες εκείνες που υπόκεινται στον Ελληνικό νόμο και περιλαμβάνουν: α) τις οντότητες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους – μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, β) τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις των περιπτώσεων 5 και 6 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26^{ης} Ιουνίου 2013 σχετικά με τις απαιτήσεις προληπτικής εποπτείας για πιστωτικά ιδρύματα και επιχειρήσεις επενδύσεων και την τροποποίηση του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012, γ) τα πιστωτικά ιδρύματα όπως αυτά καθορίζονται από την περίπτωση 1 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013 και δ) τις οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημόσιου συμφέροντος οντότητες, με βάση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων (ν. 4308/2014, Παράρτημα Α).

B. Σύσταση, αρμοδιότητες και δομή των επιτροπών ελέγχου

Όσον αφορά στην ΕΕ, η υποχρεωτικότητα της σύστασης επιτροπής ελέγχου για τις οντότητες του δημόσιου συμφέροντος εισάγεται στο ενωσιακό δίκαιο με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ η οποία κατ' αρχήν στον υποχρεωτικό έλεγχο των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων εντός της ΕΕ. Οι απαιτήσεις της Οδηγίας αυτής ενσωματώθηκαν στο Ελληνικό δίκαιο με το ν. 3693/2008. Ωστόσο, το μέχρι σήμερα πλαίσιο τροποποιήθηκε και σχετικά με τις επιτροπές ελέγχου από τον Κανονισμό (ΕΕ) Νο 537/2014 και την Οδηγία 2014/56/ΕΕ, διαμορφώνοντας νέες κανονιστικές απαιτήσεις οι οποίες παρουσιάζουν

ιδιαίτερο ενδιαφέρον. Οι νέες διατάξεις του ενωσιακού δικαίου εισάγονται στο Ελληνικό λογιστικό δίκαιο με το ν. 4449/2017, ο οποίος αντικατέστησε το ν. 3693/2008.

Ειδικότερα, στην παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 4449/2017 προβλέπεται ότι «κάθε οντότητα δημόσιου συμφέροντος διαθέτει επιτροπή ελέγχου η οποία αποτελείται από τρία τουλάχιστον μέλη». Στην ίδια παράγραφο ο νομοθέτης δίνει τη δυνατότητα η Επιτροπή ελέγχου να αποτελεί είτε ανεξάρτητη επιτροπή είτε επιτροπή του διοικητικού συμβουλίου της ελεγχόμενης οντότητας.

Στο σημείο αυτό αξίζει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με το νομικό πλαίσιο που ίσχυε μέχρι και το ν. 4449/2017 η άσκηση διοίκησης και ελέγχου στις οντότητες του δημόσιου συμφέροντος υιοθετούσε σαφώς το μοντέλο του μονιστικού συστήματος. Σύμφωνα με το σύστημα αυτό το ένα και μοναδικό διοικητικό όργανο της οντότητας είναι το διοικητικό συμβούλιο, τα μέλη του οποίου εκλέγονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων και είναι ελεύθερα ανακλητά. Το διοικητικό συμβούλιο δρα συλλογικά και μεταξύ των άλλων αρμοδιοτήτων και ρόλων του είναι και η άσκηση ελέγχου και εποπτείας¹.

Προς τούτο, η παρ. 1 του άρθρου 37 του ν. 3693/2008 προέβλεπε ότι «κάθε οντότητα δημοσίου συμφέροντος συστήνει και διατηρεί επιτροπή ελέγχου, που αποτελείται από δύο τουλάχιστον μη εκτελεστικά μέλη και ένα ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος του οργάνου διοίκησής της. Όλα τα μέλη της επιτροπής ελέγχου ορίζονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή εταιρών, το δε ανεξάρτητο μη εκτελεστικό μέλος της επιτροπής ελέγχου πρέπει να έχει αποδεδειγμένη επαρκή γνώση σε θέματα λογιστικής και ελεγκτικής». Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου που ίσχυε μέχρι το 2017, τα μέλη της Επιτροπής ελέγχου ορίζονταν μεν από τη Γενική Συνέλευση, ωστόσο έπρεπε υποχρεωτικά να ανήκουν στο όργανο της διοίκησης της οντότητας δηλαδή στο διοικητικό της συμβούλιο.

Με μία διασταλτική ερμηνεία των συγκεκριμένων υφιστάμενων διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 44 του ν. 4449/2017 και συγκρίνοντας με τις αντίστοιχες διατάξεις που ίσχυαν σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 37 του ν. 3693/2008 θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι με το υφιστάμενο πλαίσιο παρέχεται η δυνατότητα υιοθέτησης μίας παραλλαγής του δυαδικού συστήματος. Με την υιοθέτηση του δυαδικού συστήματος η διοίκηση και ο έλεγχος της οντότητας ασκούνται από δύο διαφορετικά όργανα με διακριτό ρόλο και αποστολή². Οπωσδήποτε, το μοντέλο που θα μπορούσε να αναπτύξει μία οντότητα δημόσιου συμφέροντος στην Ελλάδα, διακρίνοντας πλήρως τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου από αυτά της επιτροπής ελέγχου δεν ταυτίζεται απολύτως με το δυαδικό σύστημα που προβλέπεται κυρίως από το γερμανικό δίκαιο για λόγους που δεν είναι του ενδιαφέροντος του παρόντος άρθρου. Φαίνεται πάντως ότι με τη δυνατότητα που παρέχεται από το νέο πλαίσιο μπορεί να επιτευχθεί ένας μάλλον μεγαλύτερος βαθμός ανεξαρτησίας της επιτροπής ελέγχου από το Διοικητικό Συμβούλιο.

Όσον αφορά στα προσόντα και την καταλληλότητα των μελών των επιτροπών ελέγχου και με το νέο νομικό πλαίσιο απαιτείται από αυτά να διαθέτουν στο σύνολό τους επαρκή γνώση στον τομέα στον οποίο δραστηριοποιείται η ελεγχόμενη οντότητα. Περαιτέρω, τα μέλη των Επιτροπών ελέγχου πρέπει να είναι στην πλειονότητά τους ανεξάρτητα από την ελεγχόμενη

¹ Βλ. σχετικά Χ. Λιβαδά. (2015). «Το ΔΣ της Ανώνυμης Εταιρείας και οι Κανόνες Εταιρικής Διακυβέρνησης, Η επίδραση του θετικού δικαίου», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 177.

² Βλ. σχετικά Χ. Λιβαδά. (2015). «Το ΔΣ της Ανώνυμης Εταιρείας και οι Κανόνες Εταιρικής Διακυβέρνησης, Η επίδραση του θετικού δικαίου», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 179.

οντότητα, κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 3016/2002 (άρθρο 44, παρ. 1 του ν. 4449/2017).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 3016/2002, τα ανεξάρτητα μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου πρέπει κατά τη διάρκεια της θητείας τους να μην κατέχουν μετοχές σε ποσοστό μεγαλύτερο του 0,5% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας και να μην έχουν σχέση εξάρτησης με την εταιρεία ή με συνδεδεμένα με αυτή πρόσωπα. Σχέση εξάρτησης υπάρχει όταν: α) διατηρείται επιχειρηματική ή άλλη επαγγελματική σχέση με την εταιρεία ή με συνδεδεμένη με αυτή επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 42^ε παρ. 5 του κ.ν. 2190/1920, η οποία σχέση από τη φύση της επηρεάζει την επιχειρηματική της δραστηριότητα, όταν ιδίως είναι σημαντικός προμηθευτής ή πελάτης της εταιρείας, β) είναι πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου ή διευθυντικό στέλεχος της εταιρείας, καθώς και εάν έχει συνδεδεμένη με την εταιρεία επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 42^ε παρ. 5 του κ.ν. 2190/1920 ή διατηρεί σχέση εξαρτημένης εργασίας ή έμμισθης εντολής με την εταιρεία ή τις συνδεδεμένες με αυτή επιχειρήσεις, γ) έχει συγγένεια μέχρι δεύτερου βαθμού ή είναι σύζυγος εκτελεστικού μέλους του διοικητικού συμβουλίου ή διευθυντικού στελέχους ή μετόχου που συγκεντρώνει την πλειοψηφία του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας ή συνδεδεμένης με αυτήν επιχείρησης κατά την έννοια του άρθρου 42^ε παρ. 5 του κ.ν. 2190/1920 και δ) έχει διορισθεί σύμφωνα με το άρθρο 18, παρ. 3 του κ.ν. 2190/1920.

Τέλος, η παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 4449/2017 προβλέπει ότι ένα τουλάχιστον μέλος της επιτροπής ελέγχου είναι ορκωτός ελεγκτής λογιστής σε αναστολή ή συνταξιούχος ή διαθέτει επαρκή γνώση στην ελεγκτική και λογιστική. Η τελευταία αυτή αναφορά και απαίτηση του νομοθέτη για τη συμμετοχή ενός τουλάχιστον πιστοποιημένου λογιστή ως μέλους της Επιτροπής ελέγχου, υπογραμμίζει με έμφαση ότι ο ρόλος και οι αρμοδιότητές τους στους ελέγχους των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τους κατά το νόμο ανεξάρτητους ελεγκτές (στην Ελλάδα «ορκωτούς ελεγκτές λογιστές») είναι κομβικός και θεμελιώδους σημασίας. Αυτό προκύπτει και από τις νέες απαιτήσεις του άρθρου 11 του Κανονισμού (ΕΕ) Νο 537/2014 για την υποβολή συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές προς τις επιτροπές ελέγχου, στο πλαίσιο ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων για την οποία θα γίνει εκτενής αναφορά στη συνέχεια.

Γ. Οι αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου

Οι αρμοδιότητες της επιτροπής ελέγχου αναφέρονται ρητά στην παρ. 3 του άρθρου 44 του ν. 4449/2017 και είναι: α) η ενημέρωση του διοικητικού συμβουλίου της ελεγχόμενης οντότητας για το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου και την επεξήγηση για το πώς συνέβαλε ο υποχρεωτικός έλεγχος στην ακεραιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και για το ποιος ήταν ο ρόλος της επιτροπής ελέγχου στην εν λόγω διαδικασία, β) η παρακολούθηση της διαδικασίας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και η υποβολή συστάσεων ή προτάσεων για την εξασφάλιση της ακεραιότητάς της, γ) η παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των συστημάτων του εσωτερικού ελέγχου, διασφάλισης της ποιότητας και διαχείρισης κινδύνων της επιχείρησης και, κατά περίπτωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου όσον αφορά στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση της ελεγχόμενης οντότητας, χωρίς να παραβιάζει την ανεξαρτησία της οντότητας αυτής, δ) η παρακολούθηση του υποχρεωτικού ελέγχου των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ιδίως της απόδοσή του, ε) η επισκόπηση και παρακολούθηση από την επιτροπή ελέγχου της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή των ελεγκτικών εταιρειών σύμφωνα με τα άρθρα 21, 22, 23, 26 και 27

καθώς και το άρθρο 6 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 και στ) η ευθύνη της Επιτροπής ελέγχου για τη διαδικασία επιλογής ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή ελεγκτικών εταιρειών που διορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014, Επιπλέον, η ΕΛΤΕ μπορεί να επικοινωνεί στα μέλη των Επιτροπών ελέγχου τα ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου που προκύπτουν από τις επιθεωρήσεις επί των συγκεκριμένων ελεγκτικών έργων που διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες που θα διοριστούν σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κανονισμού (ΕΕ) Νο 537/2014 (εκτός εάν εφαρμόζεται η παρ. 8 του άρθρου 16 του Κανονισμού (ΕΕ) Νο 537/2014).

Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι η αναγωγή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 7 του ν. 3016/2002 με τις οποίες εναρμονίζονται πλήρως οι προαναφερθείσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 4449/2017 σχετικά με τη σύνθεση των Επιτροπών ελέγχου, προκύπτει από κάθε άποψη η ρητή υποχρέωση της Επιτροπής ελέγχου να εποπτεύει τους εσωτερικούς ελεγκτές της οντότητας και το έργο τους. Επίσης, μπορεί να υποστηριχθεί με ασφάλεια ότι στις περιπτώσεις των οντοτήτων του δημόσιου συμφέροντος στην Ελλάδα, η επικοινωνία της διεύθυνσης (ή μονάδας) του εσωτερικού ελέγχου με το διοικητικό συμβούλιο υλοποιείται μέσω της επικοινωνίας τους με την επιτροπή ελέγχου.

Δ. Το πλαίσιο εποπτείας των Επιτροπών ελέγχου

Μελετώντας τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4449/2017 σχετικά με τη δομή, τη στελέχωση και τις αρμοδιότητες και τις υποχρεώσεις των Επιτροπών ελέγχου των οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος διαπιστώνεται ότι εφεξής η ορθή εφαρμογή τους από τις οντότητες κινητές αξίες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, υπόκειται στην άμεση εποπτεία της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς που ορίζεται πλέον ως «αρμόδια αρχή» για το σκοπό αυτό και μάλιστα με τη δυνατότητα διενέργειας ελέγχων και επιβολής κυρώσεων (άρθρο 44, παρ. 4 του ν. 4449/2017).

Οι ως άνω κυρώσεις προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 3016/2002 σύμφωνα με το οποίο «η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς μπορεί να επιβάλλει στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ή σε όποιο πρόσωπο, μέλος ή μη του Διοικητικού Συμβουλίου έχουν τυχόν ανατεθεί οι σχετικές αρμοδιότητες αυτού, επίπληξη ή πρόστιμο από τρεις χιλιάδες μέχρι ένα εκατομμύριο ευρώ».

Από την εποπτεία της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς εξαιρούνται τα πιστωτικά ιδρύματα και οι ασφαλιστικές εταιρείες εφόσον οι οντότητες αυτές εποπτεύονται και ελέγχονται άμεσα από την Τράπεζα της Ελλάδος. Στις περιπτώσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών εταιρειών οι κυρώσεις που μπορεί να επιβληθούν είναι αυτά που προβλέπονται στο άρθρο 55Α του Καταστατικού της, στην παρ. 2 του άρθρου 59 του ν. 4261/2014 και στο άρθρο 256 του ν. 4364/2016 (άρθρο 44, παρ. 4 του ν. 4449/2017).

Εξαιρετική επίσης σημασία έχουν και οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 44 του ν. 4449/2017 σύμφωνα με τις οποίες η ΕΛΤΕ έχει το δικαίωμα της εποπτείας και της διενέργειας ελέγχων για την τήρηση των διατάξεων του ίδιου νόμου που σχετίζονται με αρμοδιότητες των Επιτροπών ελέγχου (βλ. αναλυτικότερα ανωτέρω) και αφορούν: α) στην παρακολούθηση του υποχρεωτικού ελέγχου των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ιδίως της απόδοσή του, β) στην επισκόπηση και παρακολούθηση από την Επιτροπή ελέγχου της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή των ελεγκτικών εταιρειών σύμφωνα με τα άρθρα 21, 22, 23, 26 και 27 καθώς και το άρθρο 6 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 και γ) στην ευθύνη της Επιτροπής ελέγχου για τη διαδικασία επιλογής ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή

ελεγκτικών εταιρειών που διορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014, Επιπλέον, η ΕΛΤΕ μπορεί να επικοινωνεί στα μέλη των Επιτροπών ελέγχου τα ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου που προκύπτουν από τις επιθεωρήσεις επί των συγκεκριμένων ελεγκτικών έργων που διενεργούν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι σύμφωνα με το νέο πλαίσιο οι Επιτροπές ελέγχου των οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος εποπτεύονται και ελέγχονται από δύο ταυτόχρονα εποπτικά όργανα, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (ή την Τράπεζα Ελλάδος) και την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ). Η εποπτεία και ο έλεγχος των Επιτροπών ελέγχου από τα όργανα αυτά εφαρμόζεται με μία ευρεία προσέγγιση στο σύνολο των αρμοδιοτήτων και δραστηριοτήτων τους (Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ή Τράπεζα της Ελλάδος) και με μία στενότερη προσέγγιση εστιασμένη στον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (ΕΛΤΕ).

Ε. Η επικοινωνία των επιτροπών ελέγχου με τους ανεξάρτητους ελεγκτές

Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από τον κατά το νόμο ανεξάρτητο ελεγκτή (στην Ελλάδα «ορκωτό ελεγκτή λογιστή») συνιστά μία θεμελιώδη διαδικασία εταιρικής διακυβέρνησης που αποσκοπεί στην επικοινωνία της διοίκησης της οντότητας με τους τρίτους (χρήστες των οικονομικών καταστάσεων), σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τις επιδόσεις της οντότητας. Το θεμελιώδες της σημασίας του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, έγκειται στο γεγονός ότι προκειμένου οι χρήστες να χρησιμοποιήσουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που τους παρέχονται σε αυτές για τη λήψη αποφάσεων σχετικών με τις οντότητες πρέπει πρώτα να τις εμπιστευτούν. Η εμπιστοσύνη των χρηστών επί των οικονομικών καταστάσεων εξασφαλίζεται με τον έλεγχό τους από έναν ανεξάρτητο από τη διοίκηση (που τις συντάσσει) ελεγκτή ο οποίος διατυπώνει γνώμη επί αυτών.

Είναι προφανές λοιπόν ότι η διαδικασία του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί παρά να είναι μία διαφανής διαδικασία, η οποία έχει ως μόνο σκοπό οι χρήστες να λαμβάνουν ορθές, αξιόπιστες, ακριβείς, και κατάλληλες χρηματοοικονομικές πληροφορίες, δεδομένου του λογιστικού πλαισίου βάσει του οποίου συντάσσονται. Βέβαια, η ορθή, αξιόπιστη, ακριβής και κατάλληλη πληροφόρηση των τρίτων είναι πρωταρχικά ευθύνη της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση της οντότητας, δηλαδή των επιτροπών ελέγχου. Μπορεί λοιπόν να ειπωθεί ότι η διοίκηση και οι ανεξάρτητοι ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων επιδιώκουν από κοινού, την ορθή από κάθε ουσιώδη άποψη πληροφόρησης των τρίτων, σε διαφορετικά όμως επίπεδα και πεδία εφαρμογής ευθύνης.

Συνεπώς, η επικοινωνία του ορκωτού ελεγκτή λογιστή με την επιτροπή ελέγχου και κατ' επέκταση και με το διοικητικό συμβούλιο της οντότητας, στο πλαίσιο ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, είναι κομβικής σημασίας για την επίτευξη του κοινού στόχου της αμερόληπτης και διαφανούς ενημέρωσης των ιδιοκτητών (μετόχων, εταίρων και άλλων) και των λοιπών τρίτων που διατηρούν συμφέροντα στην οντότητα, υπό το πρίσμα της υλοποίησης μία διαφανούς διαδικασίας εξυπηρέτησης και προς όφελος αυτής της διαδικασίας η οποία δεν αποτελεί μία προαιρετική ρουτίνα που εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του ανεξάρτητου ελεγκτή να υλοποιηθεί, ανάλογα με τις συνθήκες του ελέγχου ή αποκλειστικά και μόνο σύμφωνα με την εκτίμησή του για τα θέματα που εκείνος κρίνει ότι πρέπει να συζητηθούν με τα σημαντικότερα όργανα διακυβέρνησης της οντότητας.

Έχει λοιπόν ιδιαίτερη σημασία να εξηγηθεί ποιο είναι το πλαίσιο της επικοινωνίας των ανεξάρτητων ελεγκτών με τις επιτροπές ελέγχου στους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων και ποιες είναι οι απαιτήσεις αυτού του πλαισίου βάσει των επαγγελματικών προτύπων ελέγχου και του νέου ενωσιακού λογιστικού δικαίου το οποίο ορίζει και τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου που οφείλουν να εφαρμόζονται από τις χώρες μέλη της ΕΕ, χωρίς δικαίωμα παρέκκλισης. Και τα δύο αυτά πλαίσια είναι βέβαιο ότι απευθύνουν κατ' αρχήν την υποχρέωση της επικοινωνίας άμεσα στους ανεξάρτητους ελεγκτές που διενεργούν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Εξάλλου, και τα δύο αυτά κανονιστικά και νομικά πλαίσια έχουν ως υποκείμενο των απαιτήσεων τους πρωτίστως και κυρίως τους ανεξάρτητους ελεγκτές που έχουν το κατά το νόμο δικαίωμα να εκτελούν υποχρεωτικούς ελέγχους οικονομικών καταστάσεων.

Ωστόσο, όπως εξηγήθηκε προηγουμένως, το νέο ενωσιακό κοινοτικό πλαίσιο απαιτεί από τις οντότητες του δημόσιου συμφέροντος τη σύσταση επιτροπών ελέγχου, οι οποίες έχουν πλέον ιδιαίτερα ενισχυμένο ρόλο και ευθύνες στους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων. Ο ρόλος αυτός και οι αρμοδιότητες των επιτροπών ελέγχου συνεπάγονται αναπόφευκτα και ευθύνες, για τις οποίες ήδη εξηγήθηκε ότι στην Ελλάδα εποπτεύονται και ελέγχονται τόσο από την καθ' ύλη αρμόδια εποπτική αρχή της Ελληνικής κεφαλαιαγοράς (Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς), όσο και από την εποπτική αρχή του λογιστικού και ελεγκτικού επαγγέλματος (ΕΛΤΕ). Όσον αφορά τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές εταιρείες, η σε πρώτο βαθμό εποπτεία ασκείται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

Γίνεται λοιπόν σαφές ότι το νέο λογιστικό δίκαιο στην Ελλάδα και την ΕΕ είναι πλέον ιδιαίτερα απαιτητικό όσον αφορά στη συμμετοχή των επιτροπών ελέγχου στην εξέλιξη της διαδικασίας του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων αλλά και συνάμα προβλέπει μια σημαντικά αυστηρότερη εποπτεία από τους αρμόδιους εποπτικούς φορείς με ότι αυτό συνεπάγεται για τα μέλη τους.

Έτσι, μπορεί η ευθύνη της διαδικασίας της επικοινωνίας να ανήκει πρωτίστως στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, η ευθύνη της υλοποίησης όμως της διαδικασίας αυτής σύμφωνα με τις προβλεπόμενα του νέου λογιστικού δικαίου στην Ελλάδα βαρύνει εξίσου και τις επιτροπές ελέγχου.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται αναλυτικά οι απαιτήσεις του νέου νομικού και κανονιστικού πλαισίου σχετικά με την επικοινωνία των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των επιτροπών ελέγχου στους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων.

ΣΤ. Το πλαίσιο της επικοινωνίας που ορίζεται από την IFAC

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 30 του ν. 4449/2017 «οι ορκωτοί ελεγκτές και οι ελεγκτικές εταιρείες διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σύμφωνα με τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα που υιοθετεί η Επιτροπή. Τα πρότυπα αυτά είναι τα επαγγελματικά Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ή ΔΠΕ (International Standards on Auditing – ISAs) τα οποία εκδίδονται από την Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC)³. Κατ' αρχήν λοιπόν, το πλαίσιο επικοινωνίας των ανεξάρτητων ελεγκτών των οικονομικών καταστάσεων

³ Στην Ελλάδα τα ΔΠΕ εφαρμόζονται στο σύνολό τους και χωρίς παρέκκλιση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 3693/2008, μεταφρασμένα στην Ελληνική γλώσσα, Αριθμ. 41658/1.10.2012, Έγκριση και Ισχύς των ΔΠΕ σε μετάφραση στην Ελληνική Γλώσσα (ΦΕΚ Β' 2848/23-10-2012).

από το πλαίσιο των επαγγελματικών προτύπων της IFAC και είναι συγκεκριμένο ως προς τις απαιτήσεις του. Επιπρόσθετα, με το άρθρο 11 του Κανονισμού (ΕΕ) Νο 537/2014 εισάγονται στο ενωσιακό δίκαιο ειδικές απαιτήσεις σχετικά με την υποβολή συμπληρωματικής έκθεσης από τον ορκωτό ελεγκτή προς την επιτροπή ελέγχου⁴ (βλ. αναλυτικότερα στη συνέχεια).

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την παρ. 3 του ΔΠΕ 260, παρέχεται ένα πλαίσιο αναλυτικών υποχρεωτικών οδηγιών σχετικά με την επικοινωνία του ελεγκτή με τις επιτροπές ελέγχου και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση της οντότητας γενικότερα και προσδιορίζει ορισμένα ειδικά θέματα που πρέπει να κοινοποιούνται σε αυτούς. Επίσης, στο ΔΠΕ 260 αναφέρονται και περαιτέρω ζητήματα που πρέπει να κοινοποιούνται, τα οποία συμπληρώνουν τις απαιτήσεις του προτύπου, και προβλέπονται από άλλα ΔΠΕ. Τα περαιτέρω ζητήματα των λοιπών ΔΠΕ εκτός του ΔΠΕ 260 αναφέρονται στο Παράρτημα 1 του τελευταίου.

Τα ΔΠΕ τα οποία απαιτούν κοινοποίηση ειδικών θεμάτων προς την επιτροπή ελέγχου είναι:

- ΔΠΔΠ 1, «Δικλείδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών» - παράγραφος 30(α),
- Δ.Π.Ε. 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφοι 21, 38(γ)(i) και 40-42,
- Δ.Π.Ε. 250, «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφοι 14, 19 και 22-24,
- Δ.Π.Ε. 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλείδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση» - παράγραφος 9,
- Δ.Π.Ε. 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο» - παράγραφοι 12-13
- Δ.Π.Ε. 505, «Εξωτερικές επιβεβαιώσεις» - παράγραφος 9,
- Δ.Π.Ε. 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – υπόλοιπα έναρξης» - παράγραφος 7,
- Δ.Π.Ε. 550, «Συνδεδεμένα μέρη» – παράγραφος 27,
- Δ.Π.Ε. 560, "Μεταγενέστερα γεγονότα" – παράγραφοι 7(β) - (γ), 10(α), 13(β), 14(α) και 17,
- Δ.Π.Ε. 570, « Συνέχιση δραστηριότητας» - παράγραφος 23,
- Δ.Π.Ε. 600, «Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (Περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)» - παράγραφος 49,
- Δ.Π.Ε. 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» – παράγραφοι 12, 14, 19(α) και 28,
- Δ.Π.Ε. 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» – παράγραφος 9,
- Δ.Π.Ε. 710, «Συγκριτικές πληροφορίες – Αντίστοιχα ποσά και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις» – παράγραφος 18,
- Δ.Π.Ε. 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις» – παράγραφοι 10, 13 και 16.

Επιπλέον, το ΔΠΕ 265 θεσπίζει ειδικές απαιτήσεις αναφορικά με την κοινοποίηση σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλείδες, τις οποίες ο ανεξάρτητος ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη

⁴ Βλ. Ε. Περάκης, Γ. Σωτηρόπουλος, Χ. Λιβαδά και Σ. Δρίτσας. (2017). «Το Δίκαιο της Λογιστικής», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, σελ. 342.

διάρκεια του ελέγχου του, προς την επιτροπή ελέγχου. Ωστόσο, θέματα που δεν απαιτούνται από το ΔΠΕ 260 ή άλλα ΔΠΕ, ενδέχεται να απαιτείται να κοινοποιούνται σύμφωνα με το νομικό ή κανονιστικό πλαίσιο βάσει του οποίου διενεργείται ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων, μετά από συμφωνία με την ίδια την οντότητα, ή λόγω πρόσθετων απαιτήσεων που εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη ανάθεση. Είναι σαφές ότι το ΔΠΕ 260 δεν περιέχει περιορισμούς βάσει των οποίων ο ελεγκτής εμποδίζεται να κοινοποιεί οποιαδήποτε άλλα θέματα στην επιτροπή ελέγχου και στους λοιπούς υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση της οντότητας (παρ. 3, ΔΠΕ 260).

Η σαφής κοινοποίηση συγκεκριμένων θεμάτων που απαιτείται να κοινοποιούνται σύμφωνα με τα ΔΠΕ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος κάθε ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. Τα ΔΠΕ, ωστόσο, δεν απαιτούν από τον ελεγκτή να εκτελεί διαδικασίες ειδικά για να εντοπίσει οποιαδήποτε άλλα θέματα για κοινοποίηση στην επιτροπή ελέγχου και τους λοιπούς υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (παρ. 6, ΔΠΕ 260). Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 9(γ) του ΔΠΕ 260 ο ελεγκτής οφείλει να παρέχει στην επιτροπή ελέγχου και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση έγκαιρες παρατηρήσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο και είναι σημαντικές και σχετικές με την ευθύνη τους να επιβλέπουν τη σειρά ενεργειών χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ο κατάλληλος χρόνος για τις γνωστοποιήσεις αυτές ποικίλλει ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης και εξαρτώνται από τη σπουδαιότητα και τη φύση του θέματος, καθώς και τη δράση που αναδέχεται να αναληφθεί από την επιτροπή ελέγχου και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ενδεικτική περίπτωση αυτού αποτελούν οι κοινοποιήσεις που αφορούν σε θέματα σχεδιασμού του ελέγχου οι οποίες μπορεί συχνά να γίνονται πρώιμα στην ανάθεση ελέγχου και, για μία αρχική ανάθεση, μπορεί να αναφερθούν ως μέρος της συμφωνίας των όρων ανάθεσης. Επίσης, ενδέχεται να είναι ενδεδειγμένο να γνωστοποιηθεί μία σημαντική δυσκολία που ανέκυψε κατά τη διάρκεια του ελέγχου το συντομότερο δυνατό, εφόσον η επιτροπή ελέγχου έχει την ικανότητα να βοηθήσει τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή να ξεπεράσει τη δυσκολία, ή εάν είναι πιθανό να έχει ως αποτέλεσμα τη διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης στην έκθεση ελέγχου. Ομοίως, ο ορκωτό ελεγκτής λογιστής μπορεί να κοινοποιεί προφορικά στην επιτροπή ελέγχου, το ταχύτερο δυνατό, σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλείδες που έχει εντοπίσει, πριν κοινοποιήσει αυτές εγγράφως, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 265.

Κοινοποιήσεις σχετικά με την ανεξαρτησία μπορεί να είναι ενδεδειγμένες να διενεργούνται από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή προς την επιτροπή ελέγχου στις περιπτώσεις κατά τις οποίες λαμβάνουν χώρα σημαντικές κρίσεις σχετικά με απειλές κατά της ανεξαρτησίας του και λαμβάνονται σχετικά μέτρα προστασίας. Για παράδειγμα, κατά την αποδοχή μιας ανάθεσης για παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών, καθώς και κατά την καταληκτική συζήτηση. Μια καταληκτική συζήτηση μπορεί επίσης να είναι η κατάλληλη στιγμή για να κοινοποιηθούν ευρήματα από τον έλεγχο, περιλαμβανομένων των απόψεων του ορκωτού ελεγκτή λογιστή σχετικά με τις ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας (παρ. A40, ΔΠΕ 260).

Άλλοι παράγοντες που μπορεί να είναι σχετικοί με το χρόνο των κοινοποιήσεων περιλαμβάνουν: α) το μέγεθος, τη λειτουργική δομή, το περιβάλλον των δικλείδων, και τη νομική δομή της οντότητας που ελέγχεται, β) κάθε νομική δέσμευση να κοινοποιούνται ορισμένα θέματα εντός συγκεκριμένου χρονοδιαγράμματος, γ) τις προσδοκίες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, περιλαμβανομένων ρυθμίσεων για περιοδικές συναντήσεις ή επικοινωνίες με τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή και δ) το χρόνο κατά τον οποίο αυτός εντοπίζει ορισμένα θέματα, για παράδειγμα, ενδέχεται ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής να μην εντοπίσει ένα συγκεκριμένο θέμα (π.χ. τη μη συμμόρφωση της οντότητας με νόμο ή κανονισμό) εγκαίρως για τη λήψη

προληπτικής ενέργειας, αλλά η κοινοποίηση του θέματος μπορεί να επιτρέψει την ανάληψη διορθωτικών ενεργειών (παρ. Α41, ΔΠΕ 260).

Ο ανεξάρτητος ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει το(α) κατάλληλο πρόσωπο(α) εντός της δομής διακυβέρνησης της οντότητας, με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί (παρ. 11, ΔΠΕ 230). Επίσης, εάν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής επικοινωνεί με μία υποομάδα της επιτροπής ελέγχου ή των λοιπών υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, πρέπει να προσδιορίζει εάν χρειάζεται επίσης να επικοινωνεί με το κύριο σώμα διακυβέρνησης (παρ. 12, ΔΠΕ 230).

Το ΔΠΕ 260 παρέχει ένα σαφές περίγραμμα θεμάτων προς κοινοποίηση στην επιτροπή ελέγχου. Τα θέματα αυτά μπορούν να ομαδοποιηθούν σε τρεις κατηγορίες: I) τις ευθύνες του ορκωτού ελεγκτή λογιστή σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, II) το προβλεπόμενο πεδίο και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου και III) τα σημαντικότερα ευρήματα του ελέγχου.

Αναλυτικότερα:

1. Οι ευθύνες του ορκωτού ελεγκτή λογιστή σχετικά με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων:

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής οφείλει να κοινοποιεί στην επιτροπή ελέγχου τις ευθύνες του σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένου ότι: α) είναι υπεύθυνος για τη διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων που έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση με την εποπτεία των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, και β) ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων δεν απαλλάσσει τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από τις ευθύνες τους (παρ. 14, ΔΠΕ 260).

Οι ευθύνες του ορκωτού ελεγκτή λογιστή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων συχνά περιλαμβάνονται στην επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλης μορφής έγγραφη συμφωνία που καταγράφει τους συμφωνημένους όρους της ανάθεσης. Η παροχή προς την επιτροπή ελέγχου ενός αντιγράφου αυτής της επιστολής ανάθεσης ή άλλης κατάλληλης μορφής έγγραφης συμφωνίας μπορεί να είναι ένας ενδεδειγμένος τρόπος για την κοινοποίηση σε αυτούς θεμάτων όπως η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή λογιστή για την εκτέλεση του ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ, που αποσκοπεί στην έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Τα θέματα που απαιτείται από τα ΔΠΕ να κοινοποιούνται, ως εκ τούτου, περιλαμβάνουν τα σημαντικά θέματα που προκύπτουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και έχουν σχέση με την επιτροπή ελέγχου στην επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς. Επίσης απαιτείται να γνωστοποιείται το γεγονός ότι τα ΔΠΕ δεν απαιτούν από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή να σχεδιάσει διαδικασίες για το σκοπό εντοπισμού συμπληρωματικών θεμάτων προς κοινοποίηση στην επιτροπή ελέγχου. Τέλος, εφόσον έχει εφαρμογή, γνωστοποιείται η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή λογιστή για την κοινοποίηση ειδικών θεμάτων που απαιτούνται από το νομικό ή κανονιστικό πλαίσιο, μετά από συμφωνία με την οντότητα ή από πρόσθετες απαιτήσεις εφαρμοστές στην ανάθεση (παρ. Α9, ΔΠΕ 260).

2. Προβλεπόμενο πεδίο και χρονοδιάγραμμά του ελέγχου:

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μία σύνοψη του προβλεπόμενου πεδίου και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου (παρ. 15, ΔΠΕ 260).

Η κοινοποίηση αναφορικά με προβλεπόμενο πεδίο και το χρόνο του ελέγχου μπορεί: α) να βοηθά τις επιτροπές ελέγχου να κατανοούν καλύτερα τις συνέπειες της εργασίας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, να συζητούν θέματα κινδύνου και την έννοια του ουσιώδους μεγέθους με αυτόν, και να εντοπίζουν οποιεσδήποτε περιοχές στις οποίες μπορεί να ζητήσουν από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή να προβεί σε πρόσθετες διαδικασίες, και β) να βοηθά τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή να κατανοεί καλύτερα την οντότητα και το περιβάλλον της (παρ. Α11, ΔΠΕ 260).

Προσοχή απαιτείται όταν γίνεται κοινοποίηση προς τις επιτροπές ελέγχου σχετικά με το σχεδιασμένο πεδίο και τον χρόνο του ελέγχου, έτσι ώστε να μην περιορίζεται η αποτελεσματικότητα του ελέγχου, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μερικοί ή όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της εταιρείας. Για παράδειγμα, η κοινοποίηση της φύσης και του χρόνου των λεπτομερειακών ελεγκτικών διαδικασιών μπορεί να μειώσει την αποτελεσματικότητα εκείνων των διαδικασιών, καθιστώντας αυτές πολύ προβλέψιμες (παρ. Α12, ΔΠΕ 260).

Τα θέματα που κοινοποιούνται μπορεί να περιλαμβάνουν: α) το πώς ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής προτείνει να αντιμετωπιστούν οι σημαντικοί κίνδυνοι για ουσιώδες σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος, β) την προσέγγιση του ορκωτού ελεγκτή λογιστή στις εσωτερικές δικλίδες σχετικά με τον έλεγχο και γ) την εφαρμογή της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους στο πλαίσιο ενός ελέγχου (παρ. Α13, ΔΠΕ 260).

Άλλα θέματα σχεδιασμού που μπορεί να είναι ενδεδειγμένα προς συζήτηση πρωτίστως και κυρίως με την επιτροπή ελέγχου και σε δεύτερο επίπεδο με τους λοιπούς υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν:

- Όπου η οντότητα έχει αναπτύξει και εφαρμόζει μία λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, την έκταση στην οποία ο ανεξάρτητος ελεγκτής θα χρησιμοποιήσει την εργασία του εσωτερικού ελέγχου, και πώς οι εξωτερικοί και οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να συνεργασθούν όσο το δυνατόν καλύτερα με ένα επικοινωνιακό και συμπληρωματικό τρόπο,
- τις απόψεις της επιτροπής ελέγχου αλλά και των λοιπών υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για: α) το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) στη δομή διακυβέρνησης της οντότητας με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνούν, β) τον καταμερισμό των ευθυνών μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και της διοίκησης, γ) τους στόχους και τις στρατηγικές της οντότητας, καθώς και τους σχετικούς επιχειρηματικούς κινδύνους που μπορεί να καταλήξουν σε ουσιώδη σφάλματα, δ) τα θέματα τα οποία η επιτροπή ελέγχου και οι λοιποί υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θεωρούν ότι χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, καθώς και οποιαδήποτε σημεία όπου απαιτείται να αναληφθούν πρόσθετες διαδικασίες, ε) σημαντικές κοινοποιήσεις προς τους ρυθμιστές και άλλα θέματα τα οποία η επιτροπή ελέγχου και οι λοιποί υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θεωρούν ότι μπορεί να επηρεάσουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων,
- τις νοοτροπίες, την επίγνωση και τις ενέργειες της επιτροπής ελέγχου και των λοιπών υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για (α) τον εσωτερικό έλεγχο της οντότητας και τη σημασία αυτού για την οντότητα, περιλαμβανομένου του πώς οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση επιβλέπουν την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων, και (β) τον εντοπισμό ή την πιθανότητα απάτης,

- τις ενέργειες της επιτροπής ελέγχου και των λοιπών υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε αντίδραση στις εξελίξεις στα λογιστικά πρότυπα, στις πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης, στους χρηματιστηριακούς κανόνες και σε συναφή θέματα και
- τις αντιδράσεις της επιτροπής ελέγχου και των λοιπών υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε προηγούμενες επικοινωνίες με τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή (παρ. Α14, ΔΠΕ 260).

3. Σημαντικά ευρήματα από τον έλεγχο:

Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής οφείλει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση: α) τις απόψεις του για σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, περιλαμβανομένων λογιστικών πολιτικών, λογιστικών εκτιμήσεων και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Κατά περίπτωση, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής πρέπει να εξηγήει στην επιτροπή ελέγχου και εφόσον απαιτείται από τις συνθήκες του ελέγχου ή τη δομή της εταιρικής διακυβέρνησης της οντότητας στους λοιπούς υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση γιατί θεωρεί μία σημαντική λογιστική πρακτική, που είναι αποδεκτή από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ότι δεν είναι η πλέον κατάλληλη για τις ιδιαίτερες περιστάσεις της οντότητας, β) τις σημαντικές δυσκολίες, εάν υπάρχουν, που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, γ) εκτός εάν τα μέλη της επιτροπής ελέγχου στο σύνολό τους ή όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας: (i) τα σημαντικά θέματα, αν υπάρχουν, που ανέκυψαν από τον έλεγχο και συζητήθηκαν ή για τα οποία γίνεται αλληλογραφία με τη διοίκηση, και (ii) τις γραπτές διαβεβαιώσεις που ζητά ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, και δ) άλλα θέματα, αν υπάρχουν, που ανέκυψαν από τον έλεγχο και τα οποία, κατά την επαγγελματική κρίση του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, είναι σημαντικά για την εποπτεία της διαδικασίας της χρηματοοικονομικής αναφοράς (παρ. 16, ΔΠΕ 260).

Η κοινοποίηση των ευρημάτων από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να περιλαμβάνει την αναζήτηση περαιτέρω πληροφοριών από την επιτροπή ελέγχου και τους λοιπούς υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για τη συμπλήρωση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται. Για παράδειγμα, ο ανεξάρτητος ελεγκτής μπορεί να επιβεβαιώσει την κοινή κατανόηση της επιτροπής ελέγχου όσον αφορά σε γεγονότα και περιστάσεις σχετικά με συγκεκριμένες συναλλαγές ή γεγονότα όπως και ο ίδιος (παρ. Α16, ΔΠΕ 260).

Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα κ.λ.π.) συνήθως επιτρέπουν στην οντότητα να διενεργεί λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις για τις λογιστικές πολιτικές και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Η ανοικτή και εποικοδομητική επικοινωνία μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και της επιτροπής ελέγχου σχετικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει σχολιασμό για τον βαθμό αποδοχής των σημαντικών λογιστικών πρακτικών (παρ. Α17, ΔΠΕ 260).

Το Παράρτημα 2 του ΔΠΕ 260 προσδιορίζει θέματα που μπορεί να περιλαμβάνονται σε αυτή την επικοινωνία. Τα θέματα αυτά αφορούν: i) στις λογιστικές πολιτικές, ii) στις λογιστικές εκτιμήσεις και iii) σε σχετικά θέματα

i). Λογιστικές πολιτικές

- Η καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών στις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη εξισορρόπησης του κόστους παροχής

πληροφοριών με το πιθανό όφελος για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Όπου υπάρχουν αποδεκτές εναλλακτικές λογιστικές πολιτικές, η επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει τον εντοπισμό των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζονται από την επιλογή των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, καθώς και πληροφορίες σχετικά με λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται από παρόμοιες οντότητες,

- η αρχική επιλογή και οι αλλαγές σημαντικών λογιστικών πολιτικών, περιλαμβανομένης της εφαρμογής νέων λογιστικών διακηρύξεων. Η επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει: την επίδραση του χρόνου και της μεθόδου υιοθέτησης μίας αλλαγής σε λογιστική πολιτική για τα τρέχοντα και τα μελλοντικά κέρδη της οντότητας, και το χρόνο μίας αλλαγής σε λογιστικές πολιτικές σε σχέση με αναμενόμενες νέες λογιστικές διακηρύξεις,
- οι επιπτώσεις σημαντικών λογιστικών πολιτικών σε αμφιλεγόμενες ή σε πρωτοεμφανιζόμενες περιοχές (ή εκείνες που αφορούν αποκλειστικά έναν κλάδο, ιδιαίτερα όταν υπάρχει έλλειψη έγκυρης καθοδήγησης ή συναίνεσης) και
- η επίδραση του χρόνου των συναλλαγών σε σχέση με την περίοδο στην οποία έχουν καταγραφεί.

ii). Λογιστικές εκτιμήσεις

Η κοινοποιήσεις σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις αφορά σε στοιχεία για τα οποία οι εκτιμήσεις αυτές αξιολογούνται ως σημαντικές. Τα θέματα σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις αναφέρονται στο ΔΠΕ 540⁵ και μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Τον προσδιορισμό των λογιστικών εκτιμήσεων από τη διοίκηση,
- τη διαδικασία της διοίκησης για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων,
- τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος,
- τις ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης και
- τη γνωστοποίηση αβεβαιότητας εκτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις.

Περαιτέρω όσον αφορά στις γνωστοποιήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής πρέπει να συζητά τα θέματα που εμπλέκονται, και οι σχετικές κρίσεις που έγιναν, στη διαμόρφωση ιδιαίτερα ευαίσθητων γνωστοποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με θέματα αναγνώρισης εσόδων, αποδοχές, συνέχισης δραστηριότητας, μεταγενέστερων γεγονότων και ενδεχόμενων θεμάτων), καθώς και τη συνολική ουδετερότητα, συνέπεια και σαφήνεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

iii). Σχετικά θέματα

Αυτά μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Την πιθανή επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις σημαντικών κινδύνων, εκθέσεων και αβεβαιοτήτων, όπως εκκρεμείς δικαστικές διενέξεις, που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις,
- την έκταση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζονται από ασυνήθιστες συναλλαγές, περιλαμβανομένων μη επαναλαμβανόμενων ποσών που αναγνωρίζονται

⁵ ΔΠΕ 540, Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και σχετικών γνωστοποιήσεων

κατά τη διάρκεια της περιόδου, και η έκταση στην οποία τέτοιες συναλλαγές γνωστοποιούνται χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.

- τους παράγοντες που επηρεάζουν τις λογιστικές αξίες περιουσιακού στοιχείου και υποχρέωσης, περιλαμβανομένων των βάσεων της οντότητας για τον καθορισμό ωφέλιμων περιόδων ζωής που αποδίδονται σε ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία. Η επικοινωνία μπορεί να εξηγήσει πώς επελέγησαν οι παράγοντες που επηρεάζουν λογιστικές αξίες και πώς εναλλακτικές επιλογές θα είχαν επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις.
- την επιλεκτική διόρθωση σφαλμάτων, για παράδειγμα, διόρθωση σφαλμάτων που επιδρούν αυξητικά στα αναφερόμενα κέρδη, αλλά όχι εκείνων που επιδρούν μειωτικά στα αναφερόμενα κέρδη.

Σημαντικές δυσκολίες που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν τέτοια θέματα όπως σημαντικές καθυστερήσεις στην παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών από τη διοίκηση, ένα αδικαιολόγητα σύντομο χρονικό διάστημα για την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκτεταμένες απρόσμενες προσπάθειες που απαιτούνται για να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, μη διαθεσιμότητα αναμενόμενων πληροφοριών, περιορισμούς που επιβάλλονται στον ορκωτό ελεγκτή λογιστή από τη διοίκηση και απροθυμία της διοίκησης να κάνει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα όταν αυτό ζητείται.

Υπό ορισμένες συνθήκες, οι προαναφερόμενες δυσκολίες μπορεί να συνιστούν ένα περιορισμό πεδίου που οδηγεί σε τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή.

Τέλος, στα σχετικά θέματα μπορεί να περιλαμβάνονται και σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν, ή αποτελούν αντικείμενο αλληλογραφίας με την διοίκηση (παρ. Α18, ΔΠΕ 260). Τέτοια θέματα μπορεί να είναι οι επιχειρηματικές συνθήκες που επηρεάζουν την οντότητα και επιχειρηματικά σχέδια και στρατηγικές που μπορεί να επηρεάζουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, οι ανησυχίες σχετικά με διαβουλεύσεις της διοίκησης με άλλους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές για λογιστικά ή ελεγκτικά θέματα και συζητήσεις ή αλληλογραφία σε σχέση με τον αρχικό ή επαναλαμβανόμενο διορισμό του ανεξάρτητου ελεγκτή όσον αφορά σε λογιστικές πρακτικές, στην εφαρμογή προτύπων ελέγχου, ή στις αμοιβές για ελεγκτικές ή άλλες υπηρεσίες (παρ. Α19, ΔΠΕ 260).

Τέλος, άλλα σημαντικά θέματα που ανακύπτουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία είναι άμεσα σχετικά με την επιτροπή ελέγχου και τους λοιπούς υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην επίβλεψη της διαδικασίας σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί να περιλαμβάνουν ουσιώδη σφάλματα διατύπωσης γεγονότων ή ουσιώδεις ασυνέπειες σε πληροφορίες που συνοδεύουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, που έχουν διορθωθεί (παρ. Α20, ΔΠΕ 260).

4. Ανεξαρτησία του ελεγκτή

Στην περίπτωση εισηγμένων οντοτήτων, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής οφείλει να κοινοποιεί στην επιτροπή ελέγχου: α) δήλωση ότι η ομάδα ανάθεσης και άλλοι στην ελεγκτική εταιρεία όπως ενδείκνυται, η ελεγκτική εταιρεία και, όπου έχει εφαρμογή, οι ελεγκτικές εταιρείες του δικτύου έχουν συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που αφορούν την ανεξαρτησία, και β) (i) όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα μεταξύ της ελεγκτικής εταιρείας, των ελεγκτικών εταιρειών του δικτύου και της οντότητας που, κατά την επαγγελματική κρίση του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία.

Αυτό πρέπει να περιλαμβάνει τις συνολικές αμοιβές που χρεώνονται κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις για ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες που παρέχονται από την ελεγκτική εταιρεία και τις ελεγκτικές εταιρείες του δικτύου στην οντότητα και τα συστατικά μέρη που ελέγχονται από την οντότητα. Οι αμοιβές αυτές πρέπει να κατανέμονται σε κατηγορίες που είναι κατάλληλες για να βοηθηθούν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση στην εκτίμηση της επίπτωσης των υπηρεσιών στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, και (ii) τα σχετικά μέτρα προστασίας που έχουν εφαρμοστεί για την εξάλειψη των εντοπισμένων απειλών κατά της ανεξαρτησίας ή τη μείωσή τους σε αποδεκτό επίπεδο (παρ. 17, ΔΠΕ 265).

Οι σχέσεις και άλλα θέματα, καθώς και τα μέτρα προστασίας προς κοινοποίηση, ποικίλλουν ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης, αλλά γενικά αντιμετωπίζουν: α) απειλές κατά της ανεξαρτησίας, οι οποίες μπορεί να κατηγοριοποιηθούν ως απειλές λόγω προσωπικού συμφέροντος, ή απειλές λόγω αυτοεπισκόπησης, ή απειλές λόγω συνηγορίας, ή απειλές λόγω οικειότητας, καθώς και απειλές λόγω εκφοβισμού, και β) μέτρα προστασίας που δημιουργούνται από το επάγγελμα, από το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο, μέτρα προστασίας εντός της οντότητας, και μέτρα προστασίας από τα συστήματα και τις διαδικασίες εντός της ίδιας της ελεγκτικής εταιρείας (παρ. A22, ΔΠΕ 260).

Η κοινοποίηση που απαιτείται σύμφωνα με τα ανωτέρω μπορεί να περιλαμβάνει μία ακούσια παραβίαση των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας καθόσον σχετίζονται με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, καθώς και οποιαδήποτε διορθωτική ενέργεια που λαμβάνεται ή προτείνεται από αυτόν (παρ. A23, ΔΠΕ 260).

Οι απαιτήσεις επικοινωνίας που σχετίζονται με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και οι οποίες έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εισηγμένων σε οργανωμένα χρηματιστήρια οντοτήτων μπορεί επίσης να είναι σχετικές στην περίπτωση ορισμένων άλλων οντοτήτων, ιδιαίτερα εκείνων που μπορεί να είναι σημαντικού δημοσίου συμφέροντος επειδή, ως αποτέλεσμα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους, του μεγέθους τους ή του εταιρικού τους κύρους, έχουν ένα ευρύ φάσμα συμφεροντούχων.

Παραδείγματα μη εισηγμένων οντοτήτων, όπου όμως μπορεί να είναι ενδεδειγμένη η κοινοποίηση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ο οποίος έχει αναλάβει την ανάθεση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβάνουν οντότητες δημοσίου τομέα, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές εταιρείες και ταμεία παροχών συνταξιοδότησης. Από την άλλη πλευρά, μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου κοινοποιήσεις σχετικά με την ανεξαρτησία μπορεί να μην είναι σχετικές, για παράδειγμα, όπου όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν ενημερωθεί για τα σχετικά γεγονότα μέσω των διοικητικών τους δραστηριοτήτων. Αυτό είναι ιδιαίτερα πιθανό, όπου η οντότητα διοικείται από τον ιδιοκτήτη και η ελεγκτική εταιρεία του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και οι ελεγκτικές εταιρείες του δικτύου έχουν μικρή εμπλοκή στην οντότητα πέρα από έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων (παρ. A23, ΔΠΕ 260).

Σύμφωνα με την παρ. 18 του ΔΠΕ 260, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στην επιτροπή ελέγχου τη μορφή, το χρόνο και το αναμενόμενο γενικό περιεχόμενο των κοινοποιήσεων. Περαιτέρω, στην παρ. 19 του ΔΠΕ 260 ορίζεται ότι, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής πρέπει να επικοινωνεί εγγράφως με την επιτροπή ελέγχου σε σχέση με τα σημαντικά ευρήματα από τον έλεγχο εάν, κατά την επαγγελματική κρίση του, η προφορική επικοινωνία δεν θα ήταν επαρκής. Οι έγγραφες κοινοποιήσεις δεν χρειάζεται να περιλαμβάνουν όλα τα θέματα που ανέκυψαν κατά τη διάρκεια

του ελέγχου. Ωστόσο, υπογραμμίζεται ότι η ευχέρεια της μη έγγραφης επικοινωνίας του ορκωτού ελεγκτή με την επιτροπή ελέγχου δεν προβλέπεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014, για τις οποίες γίνεται εκτενής αναφορά στη συνέχεια. Επιπλέον, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής οφείλει να επικοινωνεί εγγράφως με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με την ανεξαρτησία του ελεγκτή, όταν αυτό απαιτείται από την παράγραφο 17 του προτύπου (παρ. 20, ΔΠΕ 260). Πλέον, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 η απαίτηση αυτή δεν επιδέχεται παρεκκλίσεις. Τέλος, στην παρ. 21 του προτύπου σημειώνεται ότι, ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έγκαιρη βάση.

Σε κάθε περίπτωση ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής πρέπει να διατηρεί ένα αντίγραφο της κοινοποίησης ως μέρος της τεκμηρίωσης ελέγχου. (παρ. 23, ΔΠΕ 260).

Είναι χρήσιμο να διευκρινιστεί ότι το ΔΠΕ 260 αλλά και τα λοιπά ΔΠΕ, όπου αυτό απαιτείται από τη φύση των οδηγιών, δεν αναφέρονται σε επιτροπές ελέγχου αλλά σε «υπευθύνους για τη διακυβέρνηση». Οι επιτροπές ελέγχου εξ' ορισμού ταυτίζονται ή αποτελούν υποσύνολο του συνόλου των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Για τους σκοπούς του παρόντος και προκειμένου να επιτυγχάνεται συνάφεια με τις απαιτήσεις και την ορολογία που χρησιμοποιείται από το ενωσιακό δίκαιο, όπου το κείμενο των οδηγιών του ΔΠΕ 260 αναφέρεται σε «υπευθύνους για τη διακυβέρνηση» το παρόν άρθρο αναφέρει τις επιτροπές ελέγχου και όποτε κρίνεται σκόπιμο γίνεται αναφορά και σε «λοιπούς υπεύθυνους για την εταιρική διακυβέρνηση».

Το πλαίσιο επικοινωνίας βάσει του ενωσιακού δικαίου

Όπως ήδη αναφέρθηκε, το πλαίσιο της επικοινωνίας του ορκωτού ελεγκτή και της επιτροπής ελέγχου σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων διαμορφώνεται στο ενωσιακό δίκαιο από τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 537/2014 (στο εξής και «Κανονισμός»), βάσει του οποίου προβλέπονται τα εξής:

Οι ορκωτοί ελεγκτές ή οι ελεγκτικές εταιρείες που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος υποβάλλουν συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας το αργότερο την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης ελέγχου που αναφέρεται στο άρθρο 10 του ίδιου Κανονισμού. Τα κράτη μέλη μπορούν επιπροσθέτως να απαιτούν την υποβολή την εν λόγω συμπληρωματικής έκθεσης στο διοικητικό ή το εποπτικό όργανο της ελεγχόμενης οντότητας (στην Ελλάδα για τις οντότητες με το νομικό τύπο της Ανώνυμης Εταιρείας (ΑΕ) αυτό είναι το διοικητικό συμβούλιο).

Εάν η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει επιτροπή ελέγχου, η συμπληρωματική έκθεση υποβάλλεται προς το όργανο που επιτελεί ισοδύναμα καθήκοντα εντός την ελεγχόμενης οντότητας. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στην επιτροπή ελέγχου να γνωστοποιεί την εν λόγω συμπληρωματική έκθεση σε τρίτα μέρη που προβλέπονται στο εθνικό τους δίκαιο (τα όργανα αυτά αναφέρονται στα ΔΠΕ ως «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση»).

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

1. Περιλαμβάνει την αναφερόμενη στο άρθρο 6 παράγραφος 2 στοιχείο (α) του Κανονισμού δήλωση ανεξαρτησίας (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 17, Α22 και Α23 του ΔΠΕ 260),

2. εφόσον ο υποχρεωτικός έλεγχος έχει διενεργηθεί από ελεγκτικό γραφείο, η έκθεση προσδιορίζει κάθε κύριο ελεγκτικό εταίρο που συμμετείχε στον έλεγχο (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 30 (α) του ΔΠΔΠ 1),
3. εάν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει προβεί σε ρυθμίσεις προκειμένου οποιαδήποτε από τις δραστηριότητές του να διενεργείται από άλλο ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτικό γραφείο που δεν είναι μέλος του ίδιου δικτύου ή έχει χρησιμοποιήσει τις εργασίες εξωτερικών εμπειρογνομόνων, η έκθεση αναφέρει το γεγονός αυτό και επιβεβαιώνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή το ελεγκτικό γραφείο έλαβε επιβεβαίωση από τον άλλο ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή το ελεγκτικό γραφείο και/ή τον εξωτερικό εμπειρογνώμονα ως προς την ανεξαρτησία τους (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 17 του ΔΠΕ 260 και παρ. 49 του ΔΠΕ 600),
4. περιγράφει τη φύση, τη συχνότητα και το εύρος επικοινωνίας με την επιτροπή ελέγχου ή το όργανο που επιτελεί ισοδύναμα καθήκοντα εντός της ελεγχόμενης οντότητας, τον διαχειριστικό φορέα και το διοικητικό ή εποπτικό όργανο της ελεγχόμενης οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των ημερομηνιών των συνεδριάσεων με τους εν λόγω φορείς (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 11,12 και 18 του ΔΠΕ 260),
5. περιλαμβάνει περιγραφή του εύρους και της χρονικής στιγμής του ελέγχου (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 15 του ΔΠΕ 260),
6. εφόσον έχουν διοριστεί περισσότεροι του ενός Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές ή ελεγκτικά γραφεία, περιγράφει την κατανομή καθηκόντων μεταξύ των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και/ή των ελεγκτικών γραφείων (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 30 (α) του ΔΠΔΠ 1),
7. περιγράφει τη χρησιμοποιηθείσα μεθοδολογία, μεταξύ άλλων ποιες κατηγορίες των οικονομικών καταστάσεων υπήρξαν αντικείμενο άμεσης επαλήθευσης και ποιες κατηγορίες έχουν επαληθευτεί βάσει δοκιμών συστήματος και συμμόρφωσης, συμπεριλαμβανομένης της εξήγησης τυχόν ουσιαστικών διαφοροποιήσεων ως προς τη σημασία των δοκιμών συστήματος και συμμόρφωσης σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος, ακόμη και αν ο υποχρεωτικός έλεγχος του προηγούμενου έτους διενεργήθηκε από άλλους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές ή ελεγκτικά γραφεία (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. A11, A12, ΔΠΕ 260),
8. δημοσιοποιεί το ποσοτικό επίπεδο σημαντικότητας που εφαρμόστηκε για τη διενέργει του υποχρεωτικού ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο και κατά περίπτωση, το επίπεδο ή τα επίπεδα σημαντικότητας συγκεκριμένων κατηγοριών πράξεων, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων και δημοσιοποιεί τα ποιοτικά στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη κατά τον καθορισμό (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. A11 του ΔΠΕ 260, ωστόσο δεν εντοπίζεται αναφορά στα ΔΠΕ για υποχρέωση της κοινοποίησης του ποσοτικού μεγέθους του ουσιώδους μεγέθους),
9. αναφέρει και επεξηγεί τις απόψεις σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που προσδιορίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου και μπορεί να προκαλέσουν σημαντικές αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες και εάν αποτελούν σημαντική αβεβαιότητα, καθώς και υποβάλει συνοπτική έκθεσης όλων των εγγυήσεων, επιστολών στήριξης, μέτρων δημόσιας στήριξης και άλλων μέτρων στήριξης τα οποία έχουν ληφθεί υπόψη για την πραγματοποίηση εκτίμησης σχετικά με τη συνέχιση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 16, ΔΠΕ 260 και παρ.23 του ΔΠΕ 570),
10. αναφέρει τυχόν σημαντικές ελλείψεις στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ελεγχόμενης οντότητας ή, στην περίπτωση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, στο

- σύστημα εσωτερικού οικονομικού ελέγχου της μητρικής εταιρείας της επιχείρησης και/ή στο λογιστικό σύστημα. Για κάθε τέτοια σημαντική έλλειψη, η συμπληρωματική έκθεση αναφέρει αν η συγκεκριμένη έλλειψη έχει αντιμετωπιστεί από τη διοίκηση ή όχι (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 9 του ΔΠΕ 265 και Α20 του ΔΠΕ 260),
11. αναφέρει οποιαδήποτε ζητήματα αφορούν τη μη συμμόρφωση ή τη φερόμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς ή καταστατικά τα οποία εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του υποχρεωτικού ελέγχου, εφόσον θεωρούνται σημαντικά για την εκπλήρωση των καθηκόντων της επιτροπής (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 16 και Α17 και Παράρτημα ΙΙ του ΔΠΕ 260),
 12. αναφέρει και εκτιμά τις μεθόδους αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τα διάφορα στοιχεία των ετήσιων ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων επιπτώσεων λόγω μεταβολών των μεθόδων αυτών (παρ. 16 και Α17 και Παράρτημα ΙΙ του ΔΠΕ 260),
 13. στην περίπτωση υποχρεωτικού ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εξηγεί το πλαίσιο της ενοποίησης και των κριτηρίων εξαίρεσης που εφαρμόστηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα σε μη ενοποιημένες οντότητες, εάν υπάρχουν, καθώς και κατά πόσο τα εν λόγω κριτήρια που εφαρμόστηκαν συνάδουν με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 49, ΔΠΕ 600),
 14. κατά περίπτωση, προσδιορίζει οποιοδήποτε ελεγκτικό έργο έχει επιτελεστεί από ελεγκτές τρίτης χώρας, Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, ελεγκτικές οντότητες ή ελεγκτικά γραφεία τρίτης χώρας σε σχέση με τον υποχρεωτικό έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, εκτός από μέλη του ίδιου δικτύου στο οποίο ανήκει ο ελεγκτής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 49, ΔΠΕ 600) και
 15. αναφέρει εάν η ελεγχόμενη οντότητα παρέχει όλες τις επεξηγήσεις και τα έγγραφα που της ζητήθηκαν (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 16 και Α17 και Παράρτημα ΙΙ του ΔΠΕ 260) και
 16. αναφέρει: i) οποιαδήποτε σημαντικά προβλήματα προέκυψαν κατά τον υποχρεωτικό έλεγχο, ii) οποιαδήποτε σημαντικά ζητήματα προέκυψαν από τον υποχρεωτικό έλεγχο και τα οποία συζητήθηκαν ή αποτέλεσαν αντικείμενο αλληλογραφίας με τη διοίκηση και iii) οποιαδήποτε άλλα ζητήματα προέκυψαν από τον υποχρεωτικό έλεγχο και τα οποία, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι ουσιαστικά για τη διαδικασία εποπτείας της χρηματοοικονομικής αναφοράς (αντίστοιχη απαίτηση με αυτή της παρ. 16 και Α17 και Παράρτημα ΙΙ του ΔΠΕ 260).

Τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν πρόσθετες απαιτήσεις σε σχέση με το περιεχόμενο της συμπληρωματικής έκθεσης προς την επιτροπή ελέγχου.

Περαιτέρω, εφόσον ζητηθεί από ορκωτό ελεγκτή λογιστή, ελεγκτικό γραφείο ή την επιτροπή ελέγχου, ή τα ελεγκτικά γραφεία συζητούν με την επιτροπή ελέγχου, το διοικητικό όργανο ή, κατά περίπτωση, το εποπτικό όργανο της ελεγχόμενης οντότητας τα βασικά ζητήματα που προέκυψαν από τον υποχρεωτικό έλεγχο, τα οποία αναφέρονται στη συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου και ιδίως στο πρώτο εδάφιο στοιχείο (i).

Επίσης, εφόσον έχει ανατεθεί ταυτόχρονα εργασία σε περισσότερους από ένα Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές ή ελεγκτικά γραφεία και οποιαδήποτε διαφωνία έχει προκύψει μεταξύ τους σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου, τους λογιστικούς κανόνες ή οποιαδήποτε άλλο

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

Η συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου φέρει υπογραφή και ημερομηνία. Όταν ελεγκτικό γραφείο διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο, η συμπληρωματική έκθεση προς την επιτροπή ελέγχου υπογράφεται από τους νόμιμους ελεγκτές που διενήργησαν τον υποχρεωτικό έλεγχο εκ μέρους του ελεγκτικού γραφείου,

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του Κανονισμού εφόσον τους ζητηθεί και σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή τα ελεγκτικά γραφεία καθιστούν άμεσα διαθέσιμη τη συμπληρωματική έκθεση στις αρμόδιες αρχές κατά την έννοια του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Κανονισμού.

Z. Συμπεράσματα

Οι πρόσφατες αλλαγές στο ενωσιακό δίκαιο σχετικά με τον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες εισάγονται στο Ελληνικό λογιστικό δίκαιο με το ν. 4449/2017 επικαιροποιούν σημαντικά το πλαίσιο σχετικά με τη σύσταση, τη δομή και τη λειτουργία των επιτροπών ελέγχου των οντοτήτων δημόσιου συμφέροντος, με κύριο άξονα την ενίσχυση του ρόλου τους στους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Ταυτόχρονα, οροθετείται η εποπτεία της λειτουργίας τους από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, την Τράπεζα της Ελλάδος και την ΕΛΤΕ.

Σημαντικότερης σημασίας στις πρόσφατες επικαιροποιήσεις του πλαισίου σχετικά με τις επιτροπές ελέγχου είναι οι νέες διατάξεις σχετικά με την συμπληρωματική έκθεση ελέγχου, η οποία θα πρέπει να υποβάλλεται από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές προς αυτές σε όλους τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του δημόσιου συμφέροντος. Οι διατάξεις αυτές ενισχύουν τις οδηγίες των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου που εφαρμόζονται στην Ελλάδα από το 2008 και μετά.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

1. Λιβαδά, Χ. (2015). «Το ΔΣ της Ανώνυμης Εταιρείας και οι Κανόνες Εταιρικής Διακυβέρνησης, Η επίδραση του θετικού δικαίου», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
2. Περάκης, Ε., Σωτηρόπουλος, Γ., Λιβαδά, Χ. και Δρίτσας, Σ. (2017). «Το Δίκαιο της Λογιστικής», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Ξενόγλωσση

1. IAASB. (2015). “Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements” 2015 edition, Volume 1.

Νομολογία

1. Κ.Ν. 2190/1920
2. Ν. 3016/2002
3. Ν. 3693/2008
4. Ν. 4308/2014
5. Ν. 4449/2017
6. Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 648/2012
7. Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1606/2002
8. Κανονισμός 2005/909/ΕΚ
9. Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 575/2013
10. Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 575/2013
11. Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 537/2014
12. Οδηγία 2006/43/ΕΚ
13. Οδηγία 2014/56/ΕΕ