



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ
ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)

Αθήνα 7 Φεβρουαρίου 2023

Αριθμός Γνωμοδότησης 16 / 2023

Α Τ Ο Μ Ι Κ Η

Γνωμοδοτών: Βασίλειος Καραγεώργος Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Έγγραφο ερωτήματος : Το υπ' αριθ. πρωτ. 3258οικ./15-12-2022 έγγραφο ερώτημα της ΕΛΤΕ που υπογράφεται από τον Πρόεδρό της.

Περίληψη ερωτήματος:

Ερωτάται, εάν οι διατάξεις της παρ. 1 και της παρ. 2 του άρθρου 15 του π.δ.226/1992(Α' 120)

1. διατηρούνται σε ισχύ ή έχουν καταργηθεί;
2. αν δεν έχουν καταργηθεί, ρητά ή άρρητα , είναι συμβατές με την ευρωπαϊκή νομοθεσία;
3. αν δεν έχουν καταργηθεί, με δεδομένη τη μεταφορά από ετών της ευθύνης εποπτείας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην ΕΛΤΕ, ποιος είναι ο αρμόδιος φορέας για την εφαρμογή των διατάξεων;
4. αν δεν έχουν καταργηθεί, η χορήγηση άδειας διδασκαλίας στους ορκωτούς λογιστές θεμάτων Λογιστικής και Ελεγκτικής νοείται ανά συγκεκριμένο εκπαιδευτικό έργο (που μπορεί να έχει διάρκεια ελαχίστων ωρών-π.χ. 2 έως 5 ώρες και να προκύπτει εκτάκτως) ή να χορηγείται γενική άδεια π.χ. ανά έτος;

Στο ανωτέρω ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδοτεί ως ακολούθως:

Ιστορικό

1.Το ερώτημα υποβλήθηκε κατόπιν του από 6-12-2022 εγγράφου του Καθηγητή Λογιστικής στο Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών Κ.Κ. προς τον Πρόεδρο της ΕΛΤΕ που έχει ως εξής:

«Κύριε Πρόεδρε,

Υποβάλλω τα παρακάτω ερωτήματα προς την ΕΛΤΕ, ως αρμόδιο φορέα εποπτείας του Ελεγκτικού Επαγγέλματος, σύμφωνα με την Ελληνική και Ευρωπαϊκή νομοθεσία. Στο πλαίσιο της σύσφιξης των σχέσεων των ΑΕΙ και των φορέων της οικονομίας, και ιδιαίτερα για μπορέσουν τα ΑΕΙ να φέρουν σε επαφή τους φοιτητές με τους ανθρώπους του ελεγκτικού – λογιστικού επαγγέλματος, είναι εξαιρετικά χρήσιμο να υπάρχει η δυνατότητα τα Ιδρύματα να προσκαλούν απρόσκοπτα μέλη του Επαγγέλματος για την διδασκαλία σε προπτυχιακά ή μεταπτυχιακά μαθήματα, σεμινάρια κλπ., όπως αυτό συμβαίνει σε όλες τις χώρες του εξωτερικού.

Έχουν περιέλθει στην αντίληψή μου οι διατάξεις της παρ. 1 και της παρ. 2 του άρθρου 15 του Π.Δ. 226 (ΦΕΚ Α'120/ 10.07.1992), που έχουν ως εξής:

1. Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή είναι ασυμβίβαστο προς:

.....
.....

2. Η ιδιότητα του συνδίκου πτωχεύσεως ή του εκκαθαριστού ή του προσωρινού επιτρόπου δεν είναι ασυμβίβαστη προς το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. **Επίσης δεν είναι ασυμβίβαστη προς την ιδιότητα του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών η διδασκαλία θεμάτων Λογιστικής και Ελεγκτικής εφόσον δεν ασκείται κατ' επάγγελμα και εφόσον παρέχεται προς τούτο άδεια από το Εποπτικό Συμβούλιο.**

.....

Είναι γνωστό ότι αρκετοί ορκωτοί ελεγκτές διδάσκουν **συστηματικά**, κυρίως στο ΣΟΕΛ αλλά και σε προγράμματα των ΑΕΙ και ΑΤΕΙ. Ωστόσο, σε έκτακτες περιστάσεις-ανάγκες που συχνότατα προκύπτουν, δημιουργούνται πρακτικά προβλήματα, όπως καθυστέρηση χορήγησης έγκρισης.

Ανεξάρτητα, έχω την πεποίθηση ότι η διάταξη αυτή, προφανώς και άλλες του ως άνω σκιώδους ΠΔ, δεν έχει εφαρμογή – πιθανότατα έχει ήδη καταργηθεί – με βάση την ισχύουσα σήμερα νομοθεσία του ελεγκτικού επαγγέλματος (ν. 4449/2017) που πηγάζει από το Ευρωπαϊκό δίκαιο και δεν μπορεί να περιλαμβάνει τέτοιους περιορισμούς. Περαιτέρω, η διάταξη φαίνεται θίγει συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματα, χωρίς να τεκμηριώνεται κάποιος ουσιαστικός λόγος περί αυτού και είναι σε ευθεία αντίθεση με την πάγια διεθνή πρακτική και τους κανόνες δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ρυθμίζει τη λειτουργία του επαγγέλματος.

Βάσει των ανωτέρω, για λόγους ασφάλειας δικαίου, επειδή στο Πανεπιστήμιό μου προκύπτουν συχνά ανάγκες και στοχεύουμε να φέρνουμε σε επαφή τους φοιτητές μας με ανθρώπους της αγοράς τηρώντας πάντα τη νομιμότητα, παρακαλώ να μου γνωρίσετε, ως αρμόδιος εποπτικός φορέας του Επαγγέλματος, τις θέσεις σας επί του εν λόγω θέματος και συγκεκριμένα:

1. διατηρείται σε ισχύ η διάταξη αυτή ή έχει καταργηθεί;
2. αν δεν έχει καταργηθεί, ρητά ή άρρητα, είναι συμβατή με την ευρωπαϊκή νομοθεσία;
3. αν δεν έχει καταργηθεί, με δεδομένη την μεταφορά από ετών της ευθύνης εποπτείας του ελεγκτικού επαγγέλματος στην ΕΛΤΕ, ποιος είναι ο αρμόδιος φορέας για την εφαρμογή της διάταξης;
4. αν δεν έχει καταργηθεί, η χορήγηση άδειας νοείται ανά συγκεκριμένο εκπαιδευτικό έργο (που μπορεί να έχει διάρκεια ελάχιστων ωρών – π.χ. 2 έως 5 ώρες και να προκύπτει εκτάκτως) ή χορηγείται γενική άδεια, π.χ. ανά έτος;

Με τιμή,».

Νομικό πλαίσιο

2. Στα άρθρα 15 και 22 παρ. 1 και 2 του π.δ.226/1992(Α΄120) ορίζονται τα ακόλουθα:

« Άρθρο 15

Ασυμβίβαστα - Απαγορεύσεις

1. Το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή είναι ασυμβίβαστο προς:
 - α) Την ιδιότητα του εμπόρου,
 - β) την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου ή υπαλλήλου ν.π.δ.δ., δικηγόρου ή συμβολαιογράφου,
 - γ) οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, ή οργανισμό ή την ιδιότητα του διοικητικού συμβούλου ανωνύμων εταιρειών ή διαχειριστού ΕΠΕ, πλην των συνιστωμένων κατά το άρθρο 17 του παρόντος και
 - δ) την τήρηση λογιστικών βιβλίων, και
 - ε) κάθε άλλη περίπτωση όπου υφίσταται ασυμβίβαστο από την κείμενη νομοθεσία.Τα ασυμβίβαστα των εδαφίων (γ), (δ) και (ε) συντρέχουν και στις εταιρείες του άρθρου 17 του παρόντος.
2. Η ιδιότητα του συνδίκου πτωχεύσεως ή του εκκαθαριστού ή του προσωρινού επιτρόπου δεν είναι ασυμβίβαστη προς το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή.

Επίσης δεν είναι ασυμβίβαστη προς την ιδιότητα του μέλους του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών η διδασκαλία θεμάτων Λογιστικής και Ελεγκτικής εφόσον δεν ασκείται κατ' επάγγελμα και εφόσον παρέχεται προς τούτο άδεια από το Εποπτικό Συμβούλιο.

Δεν είναι ασυμβίβαστη με το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή η διενέργεια ειδικού ελέγχου επί ορισμένων θεμάτων. Ο διενεργήσας τον ειδικό έλεγχο καθώς και εταιρία ή Κοινοπραξία Ελεγκτών της οποίας είναι αυτός εταίρος, διαχειριστής ή μέτοχος αποκλείονται της ασκήσεως του τακτικού ελέγχου της οικονομικής διαχειρίσεως και των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, εκμετάλλευσης ή οργανισμού του δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα όπου διενεργήθηκε ο ειδικός έλεγχος κατά τη διάρκειά του και ένα έτος μετά την περάτωσή του. Ως ειδικός έλεγχος επί ορισμένων θεμάτων νοείται κυρίως η διενέργεια ειδικής πραγματογνωμοσύνης κατ' εντολή δικαστηρίου και η αναμόρφωση ή προσαρμογή των λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεων προς αλλοδαπά ή διεθνή λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα.

3. Στον Ορκωτό Ελεγκτή απαγορεύεται η απόκτηση καθ' οιοδήποτε τρόπο μετοχών της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρείας, ο προς αυτήν δανεισμός ή αντιστροφή, καθώς και η παροχή εγγυήσεως προς τρίτον από αυτήν υπέρ του ελέγχοντος ή αντιστρόφως.

4. Απαγορεύεται στον Ορκωτό Ελεγκτή ή ατομικώς ή δια τρίτου ανάληψη και διενέργεια οποιασδήποτε ελεγκτικής ή άλλης εργασίας, που δεν του ανατέθηκε από εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών στην οποία ανήκει.

Επίσης, απαγορεύεται σε κάθε εταιρία ή κοινοπραξία ελεγκτών, η ασφαλιστική κάλυψη αυτής ή των μετόχων, εταίρων ή κοινοπρακτούντων μελών της, σε ελεγχόμενη απ' αυτή ασφαλιστική εταιρία για ευθύνη αναφερόμενη στην παράγραφο 1 του άρθρου 19.

5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως σε όλο το ελεγκτικό προσωπικό.

Άρθρο 22

Αναστολή ασκήσεως επαγγέλματος

1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που επιθυμεί να διακόψει προσωρινά την άσκηση του επαγγέλματός του υποχρεούται να ενημερώσει γραπτώς το Εποπτικό Συμβούλιο το οποίο μεριμνά για την άμεση εγγραφή του σε ειδικό μητρώο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σε αναστολή. Κατά τη διάρκεια της αναστολής άσκησης του ελεγκτικού επαγγέλματος, ο ευρισκόμενος σε αναστολή Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής μπορεί να χρησιμοποιεί τον επαγγελματικό του τίτλο με σαφή ένδειξη ότι τελεί σε αναστολή.

2. Κατά τη διάρκεια της αναστολής δεν ισχύουν τα ασυμβίβαστα καθήκοντα για την άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής που επανέρχεται στην ενεργό άσκηση του επαγγέλματος μετά τη λήξη του χρόνου της αναστολής δεν μπορεί να οριστεί ως Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής σε επιχείρηση ή οργανισμό στον οποίο προσέφερε με οποιονδήποτε τρόπο τις υπηρεσίες του κατά τη διάρκεια της αναστολής.».

3. Στο προοίμιο και στα άρθρα 21 και 22 της Οδηγίας 0043/2006/EK αναφέρονται, εκτός άλλων τα εξής:

«ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1)..

(12) Σε περιπτώσεις αυτοελέγχου ή ίδιου συμφέροντος, εφόσον είναι απαραίτητο προκειμένου να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, το κράτος μέλος, και όχι ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο, θα πρέπει να αποφασίζει εάν ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο θα πρέπει να παραιτείται ή να απέχει από μια ελεγκτική αποστολή σε σχέση με τους αποδέκτες των υπηρεσιών ελέγχου. Ωστόσο, αυτό δεν θα πρέπει να οδηγεί σε κατάσταση κατά την οποία τα κράτη μέλη υπέχουν γενική υποχρέωση αποτροπής των νόμιμων ελεγκτών ή των ελεγκτικών γραφείων από την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών στους πελάτες τους. ...

Άρθρο 21

Επαγγελματική δεοντολογία

1. Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι όλοι οι νόμιμοι ελεγκτές και όλα τα ελεγκτικά γραφεία υπόκεινται σε αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας οι οποίες καλύπτουν τουλάχιστον την ιδιότητά τους ως προστατών του δημοσίου συμφέροντος, την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητά τους, καθώς και την επαγγελματική τους ικανότητα και τη δέουσα επιμέλεια.

2. Για να διασφαλιστεί η εμπιστοσύνη στην ελεγκτική λειτουργία και η ενιαία εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, η Επιτροπή μπορεί, με τη διαδικασία του άρθρου 48 παράγραφος 2, να θεσπίζει μέτρα εφαρμογής βασιζόμενα επί των αρχών της επαγγελματικής δεοντολογίας.

Άρθρο 22

Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

1. Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι, κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, ο νόμιμος ελεγκτής ή/και το ελεγκτικό γραφείο είναι ανεξάρτητο από την ελεγχόμενη οντότητα και δεν συμμετέχει στις αποφάσεις της.

2. Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι ένας νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο δεν διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο όταν υφίσταται οποιαδήποτε άμεση ή έμμεση οικονομική, επαγγελματική σχέση, σχέση απασχόλησης ή άλλη σχέση μεταξύ του νομίμου ελεγκτή, του ελεγκτικού γραφείου ή του δικτύου περιλαμβανομένης της παροχής συμπληρωματικών εξωελεγκτικών υπηρεσιών και της ελεγχόμενης οντότητας, εξαιτίας της οποίας ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος θα κατέληγε στο συμπέρασμα ότι διακυβεύεται η ανεξαρτησία του νομίμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου. Όταν η ανεξαρτησία του νομίμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου απειλείται από καταστάσεις όπως αυτοέλεγχος, ίδιο συμφέρον, ιδιότητα συνηγόρου, οικειότητα, εμπιστοσύνη ή εκφοβισμός, ο νόμιμος ελεγκτής ή το γραφείο εφαρμόζει διασφαλίσεις προκειμένου να περιορίζει τους κινδύνους. Εάν η έκταση των κινδύνων συγκρινόμενη με τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις είναι τέτοια ώστε να κινδυνεύει η ανεξαρτησία τους, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο δεν διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο.

Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ειδικότερα ότι, όσον αφορά τους υποχρεωτικούς ελέγχους των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο δεν διενεργεί υποχρεωτικό έλεγχο σε περίπτωση αυτοελέγχου ή ιδίου συμφέροντος, εφόσον τούτο απαιτείται για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του νομίμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου.

3. Τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο καταγράφουν στα έγγραφα εργασίας του ελέγχου όλους τους σημαντικούς κινδύνους στην ανεξαρτησία τους, καθώς και τις διασφαλίσεις που εφαρμόστηκαν προς περιορισμό των κινδύνων.

4. Για να διασφαλιστεί η εμπιστοσύνη στην ελεγκτική λειτουργία και η ενιαία εφαρμογή των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου η Επιτροπή μπορεί, με τη διαδικασία του άρθρου 48 παράγραφος 2, να θεσπίζει βασιζόμενα σε αρχές μέτρα εφαρμογής σχετικά με:

α) τους κινδύνους και τις διασφαλίσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2

β) τις καταστάσεις στις οποίες η σοβαρότητα των κινδύνων, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2, είναι τέτοια που τίθενται σε κίνδυνο η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου.

γ) τις περιπτώσεις αυτοελέγχου και ιδίου συμφέροντος που αναφέρονται στην παράγραφο 2 δεύτερο εδάφιο, στις οποίες επιτρέπεται να διενεργούνται υποχρεωτικοί έλεγχοι ή δεν επιτρέπεται.».

4. Στα άρθρα 19, 20 και 44 του ν. 3693/2008 (Α' 174) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 19

Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας

Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία οφείλουν να συμμορφώνονται με τον ισχύοντα Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (*International Federation of Accountants*), εκτός των περιπτώσεων που η Επιτροπή, σύμφωνα με τη κανονιστική διαδικασία στην οποία παραπέμπει το άρθρο 48 παράγραφος 2 της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, θεσπίσει μέτρα εφαρμογής βασιζόμενα επί των αρχών της επαγγελματικής δεοντολογίας.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. με απόφαση του Δ.Σ. μπορεί να θεσπίζει πιο λεπτομερείς κανόνες, εντός των ορίων του ως άνω Κώδικα Δεοντολογίας, στις περιπτώσεις που κρίνεται απαραίτητο, καθώς και να προβλέπει πρόσθετες ρυθμίσεις ως προς τη δεοντολογία και τη συμπεριφορά των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων κατά την άσκηση του επαγγέλματος τους. Για το σκοπό αυτόν η Ε.Λ.Τ.Ε. διαβουλεύεται πριν από τη λήψη της απόφασης της με το ΣΟΕΛ..

Άρθρο 20

Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

1. Οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν την Ανεξαρτησία τους έναντι των ελεγχόμενων από αυτούς οντοτήτων και φέρουν το βάρος της απόδειξης ότι ενεργούν κατά την εκτέλεση της εργασίας τους κατά τρόπο ανεξάρτητο. Κύριο κριτήριο για την ύπαρξη της Ανεξαρτησίας τους είναι η μη συμμετοχή τους, με οποιονδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη λήψη αποφάσεων, που αναφέρονται στη δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας.

2. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου, όταν μεταξύ του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου ή του δικτύου στο οποίο ανήκει και της ελεγχόμενης οντότητας υπάρχει οποιαδήποτε οικονομική, επαγγελματική ή άλλη σχέση, η οποία θα οδηγούσε έναν ενημερωμένο, αντικειμενικό και συνετό τρίτο να οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι

διακυβεύεται η Ανεξαρτησία του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου. Σχέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι διακυβεύουν την Ανεξαρτησία, είναι ιδιαίτερα η παροχή συμπληρωματικών μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

3. Όταν η Ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου απειλείται από καταστάσεις αυτοελέγχου, ιδίου συμφέροντος, ιδιότητας συνηγόρου, οικειότητας, εκφοβισμού και διατάραξης της εμπιστοσύνης κατά την εκτέλεση της εργασίας, ο ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να λάβουν πρόσφορα μέτρα για τον περιορισμό του κινδύνου υπονόμησης της Ανεξαρτησίας σε ανεκτό βαθμό. Σε περίπτωση που τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να περιορίσουν σε ανεκτό βαθμό τον κίνδυνο υπονόμησης της Ανεξαρτησίας, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου.

4. Στις περιπτώσεις υποχρεωτικού ελέγχου σε οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να αρνηθεί την παροχή των υπηρεσιών του, εάν υφίστανται συνθήκες αυτοελέγχου ή ιδίου συμφέροντος.

5. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο μπορούν να απευθύνονται εγγράφως στην ΕΛΤΕ, εκθέτοντας τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί ως κατάσταση που θέτει σε κίνδυνο την Ανεξαρτησία του, καθώς και τα πρόσφορα μέτρα τα οποία προτίθεται να λάβει για τον περιορισμό του κινδύνου σε ανεκτό βαθμό, για τη λήψη μη δεσμευτικής γνωμάτευσης και καθοδήγησης επί του πρακτέου, δεδομένου ότι η τελική κρίση περί της Ανεξαρτησίας γίνεται κατά το στάδιο του ποιοτικού ελέγχου, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του παρόντος νόμου.

6. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει υποχρέωση να περιγράψει αναλυτικά, στα Φύλλα Εργασίας, όλους τους κινδύνους για την Ανεξαρτησία του, καθώς και τα μέτρα που λαμβάνει για τον περιορισμό των κινδύνων σε ανεκτό βαθμό.

7. Με Κανονιστικές Πράξεις της ΕΛΤΕ μπορεί να ρυθμίζονται, εξειδικεύονται και ερμηνεύονται:

α) θέματα που αναφέρονται στους κινδύνους και τα πρόσφορα μέτρα των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου,

β) καταστάσεις κατά τις οποίες τεκμαίρεται η υπονόμηση της Ανεξαρτησίας,

γ) καταστάσεις και συγκεκριμένα πρόσφορα μέτρα τα οποία, εφόσον ληφθούν και υλοποιηθούν, είναι δυνατόν να άρουν την απαγόρευση, που τίθεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 44

Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται:

1. Οι διατάξεις του π.δ. 226/1992 "Περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή" που αντίκεινται στον παρόντα νόμο. Το ΣΟΕΛ υποχρεούται να αναπροσαρμόσει το επαγγελματικό του καθεστώς σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, αναμορφώνοντας παράλληλα το Εποπτικό του Συμβούλιο σε εννεα-μελές με ανώτατο αριθμό ελεγκτών για κάθε ελεγκτική εταιρεία τους τρεις.

2. Κάθε αντίθετη διάταξη με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Με προεδρικό διάταγμα που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, ύστερα από εισήγηση της Ε.Λ.Τ.Ε., τροποποιείται το π.δ. 226/1992 (Α` 120) «Περί συστάσεως, οργανώσεως και λειτουργίας του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, καθώς και περί των όρων εγγραφής σε Ειδικό Μητρώο και ασκήσεως του επαγγέλματος του Ορκωτού Ελεγκτή.»

5. Στα άρθρα 20, 21 και 53 του ν. 4449/2017(Α'7) ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 20

Επαγγελματική δεοντολογία και σκεπτικισμός

(άρθρο 21 της Οδηγίας)

1. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες υπόκεινται στις αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας της παραγράφου 2 που καλύπτουν τουλάχιστον την ιδιότητά τους ως προστατών του δημοσίου συμφέροντος, την ακεραιότητα και αντικειμενικότητά τους, καθώς και την επαγγελματική τους ικανότητα και τη δέουσα επιμέλεια.

2. Με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε., εκδίδεται Κώδικας Επαγγελματικής Δεοντολογίας, που περιλαμβάνει τις αρχές αυτές και για τον οποίο λαμβάνονται υπόψη οι προβλέψεις του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants).

3. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία, διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη την πιθανότητα ύπαρξης ουσιώδους ανακρίβειας λόγω γεγονότων ή συμπεριφοράς που αποτελούν ενδείξεις για την ύπαρξη παρατυπιών, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης απάτης ή σφάλματος, ανεξαρτήτως της εμπειρίας που έχει αποκομίσει στο παρελθόν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία σχετικά με την

ειλικρίνεια και την ακεραιότητα της διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας και των προσώπων που έχουν επιφορτιστεί με τη διακυβέρνησή της. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία επιδεικνύει επαγγελματικό σκεπτικισμό ιδίως κατά την επισκόπηση των εκτιμήσεων της διοίκησης σχετικά με εύλογες αξίες, απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων, προβλέψεις και μελλοντικές ταμειακές ροές που σχετίζονται με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τις δραστηριότητές της.

4. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «επαγγελματικός σκεπτικισμός» νοείται η συμπεριφορά που περιλαμβάνει διάθεση αμφισβήτησης, επαγρύπνηση απέναντι σε συνθήκες που ενδέχεται να υποδεικνύουν πιθανή ανακρίβεια λόγω σφάλματος ή απάτης και κριτική αξιολόγηση των αποδεικτικών εγγράφων του ελέγχου.

Άρθρο 21

Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα

(άρθρο 22 της Οδηγίας)

1. Κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, οι ελεγκτικές εταιρείες, καθώς και οποιοδήποτε φυσικό πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει κατά άμεσο ή έμμεσο τρόπο το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου, είναι ανεξάρτητοι από την ελεγχόμενη από αυτούς οντότητα, τηρώντας τις ισχύουσες διατάξεις και δεν επιτρέπεται να συμμετέχουν με οποιονδήποτε άμεσο ή έμμεσο τρόπο, στη διαδικασία λήψης αποφάσεων της ελεγχόμενης οντότητας, τόσο κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις υπό έλεγχο οικονομικές καταστάσεις, όσο και κατά την περίοδο διενέργειας του υποχρεωτικού ελέγχου και φέρουν το βάρος της απόδειξης της ανεξαρτησίας τους.

2. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες λαμβάνουν όλα τα εύλογα μέτρα για να διασφαλίσουν ότι κατά τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου η ανεξαρτησία τους δεν επηρεάζεται από οποιαδήποτε υφιστάμενη ή δυνητική σύγκρουση συμφερόντων ή επιχειρηματική ή άλλη άμεση ή έμμεση σχέση στην οποία εμπλέκεται ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο και, κατά περίπτωση, το δίκτυό του, τα διευθυντικά στελέχη του, οι ελεγκτές ή οι υπάλληλοί του, οποιαδήποτε άλλα φυσικά πρόσωπα, οι υπηρεσίες των οποίων τίθενται στη διάθεση ή υπό τον έλεγχο του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας ή οποιουδήποτε προσώπου συνδέεται άμεσα ή έμμεσα με αυτούς μέσω της άσκησης ελέγχου. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία δεν διενεργούν υποχρεωτικό έλεγχο όταν υπάρχει κίνδυνος να ανακύψει αυτοεπισκόπηση,

ίδιο συμφέρον, ιδιότητα συνηγόρου, οικειότητα ή εκφοβισμός που απορρέουν από οικονομική, προσωπική, επιχειρηματική, εργασιακή ή άλλη σχέση μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, της ελεγκτικής εταιρείας, του δικτύου του, καθώς και οποιουδήποτε φυσικού προσώπου είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου και της ελεγχόμενης οντότητας, με αποτέλεσμα ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος, λαμβάνοντας υπόψη τις εφαρμοζόμενες διασφαλίσεις, να κατέληγε στο συμπέρασμα ότι υπονομεύεται η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας.

3. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής, η ελεγκτική εταιρεία, οι κύριοι εταίροι ελέγχου, οι υπάλληλοι, καθώς και οποιοδήποτε άλλο φυσικό πρόσωπο, οι υπηρεσίες του οποίου τίθενται στη διάθεση ή υπό τον έλεγχο του εν λόγω ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή της ελεγκτικής εταιρείας και το οποίο συμμετέχει άμεσα σε δραστηριότητες υποχρεωτικού ελέγχου, καθώς και πρόσωπα που συνδέονται στενά με τα ανωτέρω, δεν κατέχουν ούτε διατηρούν σημαντικό και άμεσο συμφέρον και δεν συμμετέχουν σε οποιαδήποτε συναλλαγή με οποιοδήποτε χρηματοπιστωτικό μέσο που εκδίδει, εγγυάται ή άλλως υποστηρίζει η ελεγχόμενη οντότητα στον τομέα των δραστηριοτήτων υποχρεωτικού ελέγχου που διενεργούν, με εξαίρεση τα συμφέροντα που τους ανήκουν έμμεσα μέσω προγραμμάτων διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων, συμπεριλαμβανομένων των κεφαλαίων υπό διαχείριση, όπως τα συνταξιοδοτικά ταμεία και οι ασφαλίσεις ζωής.

4. Ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία καταγράφουν στα φύλλα εργασίας του ελέγχου τους, όλους τους σημαντικούς κινδύνους της ανεξαρτησίας τους, καθώς και τις διασφαλίσεις που εφαρμόστηκαν προς περιορισμό των κινδύνων.

5. Τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου πρόσωπα ή εταιρείες δεν συμμετέχουν ούτε επηρεάζουν κατ' άλλον τρόπο το αποτέλεσμα του υποχρεωτικού ελέγχου οποιασδήποτε ελεγχόμενης οντότητας, εάν:

α) κατέχουν χρηματοπιστωτικά μέσα της ελεγχόμενης οντότητας, με εξαίρεση τα συμφέροντα που κατέχουν έμμεσα μέσω προγραμμάτων διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων,

β) κατέχουν χρηματοπιστωτικά μέσα οποιασδήποτε οντότητας που συνδέεται με την ελεγχόμενη οντότητα, η κυριότητα των οποίων μπορεί να προκαλέσει ή να θεωρηθεί γενικά ότι προκαλεί σύγκρουση συμφερόντων, με εξαίρεση τα συμφέροντα που κατέχουν έμμεσα μέσω προγραμμάτων διαφοροποιημένων συλλογικών επενδύσεων,

γ) είχαν σχέση απασχόλησης, επιχειρηματική ή άλλη σχέση με την εν λόγω ελεγχόμενη οντότητα μέσα στην περίοδο που αναφέρεται στην παράγραφο 1 η οποία μπορεί να προκαλέσει ή να θεωρηθεί γενικά ότι προκαλεί σύγκρουση συμφερόντων.

6. Τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου πρόσωπα ή εταιρείες δεν επιδιώκουν τη λήψη και δεν αποδέχονται χρηματικά και μη χρηματικά δώρα ή διευκολύνσεις από την ελεγχόμενη οντότητα ή οποιαδήποτε οντότητα συνδέεται με την ελεγχόμενη οντότητα, εκτός εάν η αξία αυτών θα εθεωρείτο μικρή ή ασήμαντη από έναν αντικειμενικό, συνετό και ενημερωμένο τρίτο.

7. Εάν μία ελεγχόμενη οντότητα, κατά την περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις εξαγοραστεί, συγχωνευτεί ή εξαγοράσει μια άλλη οντότητα, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία εντοπίζει και αξιολογεί τυχόν τρέχοντα ή πρόσφατα συμφέροντα ή σχέσεις (συμπεριλαμβανομένων μη ελεγκτικών υπηρεσιών που παρέχονται στην εν λόγω οντότητα), οι οποίες, λαμβάνοντας υπόψη τις υφιστάμενες διασφαλίσεις, θα μπορούσαν να διακυβεύσουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή και την ικανότητά του να συνεχίσει τον υποχρεωτικό έλεγχο μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της συγχώνευσης ή της εξαγοράς.

Το συντομότερο δυνατόν και σε κάθε περίπτωση εντός τριών (3) μηνών, ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για τον τερματισμό τυχόν υφιστάμενων συμφερόντων ή σχέσεων που ενδέχεται να διακυβεύσουν την ανεξαρτησία τους και, όποτε είναι δυνατόν, υιοθετούν διασφαλίσεις για την ελαχιστοποίηση τυχόν απειλών για την ανεξαρτησία τους που προκύπτουν από προηγούμενα και τρέχοντα συμφέροντα και σχέσεις.

8. Με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. μπορεί να εξειδικεύονται οι κίνδυνοι υπονόμησης της ανεξαρτησίας και να καθορίζονται τα πρόσφορα μέτρα τα οποία, εφόσον ληφθούν και υλοποιηθούν, είναι δυνατόν να άρουν ή να μειώσουν σε ανεκτό βαθμό τους κινδύνους αυτούς.

Άρθρο 53

Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται και με την επιφύλαξη της παρ. 8 του άρθρου 52:

1. Τα άρθρα 1 έως και 43 και το άρθρο 45 του ν. 3693/2008.
2. Οι παράγραφοι 1, 2, 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 6 του ν. 3148/2003.
3. Η παράγραφος 2 του άρθρου 6Α, καθώς και το άρθρο 6Β του ν. 3148/2003, άρθρα που έχουν προστεθεί με το άρθρο 30 του ν. 4170/2013.

4. Κάθε διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.».

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

6. Από το ιστορικό του ερωτήματος προκύπτει ότι ο προβληματισμός της Διοίκησης εντοπίζεται στην κατάργηση των διατάξεων περί ασυμβιβάστου των καθηκόντων ορκωτού λογιστή με οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου ή οργανισμό και άρσης του ασυμβιβάστου αυτού.

Κατά τις ανωτέρω διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 15 του π.δ.226/1992 η άσκηση καθηκόντων ορκωτού λογιστή δεν είναι συμβατή με την παροχή οιασδήποτε άλλης έμμισθης υπηρεσίας, εκτός από τη διδασκαλία θεμάτων Λογιστικής και Ελεγκτικής εφόσον δεν παρέχεται κατ'επάγγελμα. Το ασυμβίβαστο καθήκον αυτό, κατά την παρ. 2 του άρθρου 22 του ίδιου νόμου δεν ισχύει κατά τη διάρκεια αναστολής ασκήσεως επαγγέλματος ορκωτού λογιστή.

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι το εν λόγω ασυμβίβαστο δεν επιτρέπει γενικά την άσκηση ελεγκτικού έργου σε οιαδήποτε οντότητα κατά τον χρόνο παροχής άλλου είδους έμμισθης υπηρεσίας σε οιαδήποτε άλλη επιχείρηση, ακόμη και σε περίπτωση που από την έμμισθη σχέση αυτή δεν διακυβεύεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή και του ελέγχου.

Με την ανωτέρω, μεταγενέστερη του π.δ. 226/1992, ευρωπαϊκή και ελληνική νομοθεσία τέθηκαν αρχές και κανόνες που ρυθμίζουν αυτοτελώς και πλήρως τα θέματα επαγγελματικής δεοντολογίας, ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Σύμφωνα με την νομοθεσία αυτή (άρθρα 22.2 της Οδηγίας, 20 παρ. 2 του ν. 3639/2008 και 21 παρ. 2 του ν. 4449/2017), νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο σε περίπτωση που υφίσταται οιαδήποτε άμεση ή έμμεση οικονομική, επαγγελματική σχέση, σχέση απασχόλησης ή άλλη σχέση μεταξύ του νομίμου ελεγκτή, του ελεγκτικού γραφείου και ελεγχόμενης οντότητας, κωλύεται στην άσκηση ελέγχου στην οντότητα αυτή, εφόσον ένας αντικειμενικός, συνετός και ενημερωμένος τρίτος θα κατέληγε στο συμπέρασμα ότι από τη σχέση αυτή διακυβεύεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου και του ελέγχου.

Οι ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 21 της Οδηγίας, 19 του ν. 2693/2008 και 20 του ν. 4449/2017, όσον αφορά στις υποχρεώσεις των ελεγκτών, παραπέμπουν στις διατάξεις του ισχύοντος Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών, που εγκρίθηκαν με την υπ'αρ. 2210οικ/27.10.2017 Κανονιστική Πράξη του ΔΣ της ΕΛΤΕ, περί μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του

Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της IFAC(3916 Β΄/2017). Οι διατάξεις του Κώδικα αυτού δεν αφίστανται των ανωτέρω κρισίμων διατάξεων της Οδηγίας 0043/2006ΕΚ και των ν. 3693/2008 και 4449/2017.

Σημειωτέον, ότι ούτε η Επιτροπή θέσπισε μέτρα ούτε η ΕΛΤΕ εξέδωσε κανονιστική πράξη αντίθετα προς την ανωτέρω ρύθμιση.

Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι επί του ζητήματος του ασυμβιβάστου των καθηκόντων ελέγχου λόγω οιασδήποτε έμμισθης υπηρεσίας ορκωτού λογιστή σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου ή οργανισμό, η ρύθμιση του άρθρου 15 του π.δ. 226/1992 δεν επιτρέπει την άσκηση καθηκόντων ελέγχου ακόμη και στην περίπτωση που από τη έμμισθη υπηρεσία αυτή δεν διακυβεύεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου και του ελέγχου.

Αντίθετα κατά τις διατάξεις της Οδηγίας 0043/2006/ΕΚ, των ν. 3693/2008, 4449/2017 και του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της IFAC τέτοια σχέση επιτρέπει τον έλεγχο, εφόσον λόγω αυτής δεν διακυβεύεται η ανεξαρτησία του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου και του ελέγχου.

Συνεπώς, οι εν λόγω διατάξεις του άρθρου 15 του π.δ.226/1992 ως αντιτιθέμενες στις ανωτέρω διατάξεις της οδηγίας 43/2006/ΕΚ, του ν. 3639/2008 και του ν. 4449/2017 έχουν καταργηθεί, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 44 του ν. 3639/2008 και 53 του ν. 4449/2017.

Απάντηση

7.Κατόπιν τούτων, στο ανωτέρω ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 15 του π.δ.226/1992, αναφερόμενες στο ασυμβίβαστο των καθηκόντων ορκωτού λογιστή με οποιαδήποτε έμμισθη υπηρεσία σε ιδιωτική επιχείρηση ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου ή οργανισμό, έχουν καταργηθεί.

Βασίλειος Καραγεώργος
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους