



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις»

I. Γενικές Παρατηρήσεις

Α. Με το φερόμενο προς ψήφιση νομοσχέδιο, το οποίο αποτελείται από πενήντα τέσσερα (54) άρθρα, ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο η Οδηγία 2014/56/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών και, περαιτέρω, νομοθετούνται ορισμένες ευχέρειες που παρέχονται στα κράτη μέλη από τον Κανονισμό (ΕΕ) 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 σχετικά με ειδικές απαιτήσεις όσον αφορά τον υποχρεωτικό έλεγχο οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος και την κατάργηση της απόφασης 2005/909/ΕΚ της Επιτροπής.

Η Οδηγία 2006/43/ΕΚ, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε από τις Οδηγίες 2008/30/ΕΚ, 2013/34/ΕΕ και 2014/56/ΕΕ, καθορίζει τους όρους αδειοδότησης και εγγραφής σε μητρώο των προσώπων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, τους κανόνες περί ανεξαρτησίας, αντικειμενικότητας και επαγγελματικής δεοντολογίας που εφαρμόζονται στα πρόσωπα αυτά, και το πλαίσιο για τη δημόσια εποπτεία τους.

Μετά την πάροδο οκτώ ετών από τη θέση σε ισχύ της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ, κρίθηκε αναγκαία περαιτέρω εναρμόνιση των κανόνων αυτών σε επίπεδο Ένωσης, προκειμένου, συμφώνως προς τις αιτιολογικές σκέψεις της Οδηγίας 2014/56/ΕΕ, (α) να καταστεί δυνατή μεγαλύτερη διαφάνεια και προβλεψιμότητα των απαιτήσεων που εφαρμόζονται στα πρόσωπα αυτά, και να ενισχυθεί η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητά τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, (β) να αυξηθεί ο ελάχιστος βαθμός σύγκλισης σε ό,τι αφορά τα ελεγκτικά πρότυπα βάσει των οποίων διενεργούνται οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, και (γ), με σκοπό να βελτιωθεί η προστασία των επενδυτών, να ενισχυθεί η δημόσια εποπτεία των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών, διά της εδραίωσης της ανεξαρτησίας των αρχών δημόσιας εποπτείας στην Ένωση και της ανάθεσης σε αυτές των κατάλληλων αρμοδιοτήτων, μεταξύ άλλων, και των εξουσιών διενέργειας ερευνών και επιβολής κυρώσεων, ώστε να εντοπίζονται, να αποτρέπονται και να προλαμβάνονται οι παραβιάσεις των εφαρμοστέων κανόνων στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών ελέγχου από ορκωτούς ελεγκτές και ελεγκτικές εταιρείες.

Για την επίτευξη των ανωτέρω στόχων υιοθετήθηκε η Οδηγία 2014/56/ΕΕ, καθώς και ο Κανονισμός (ΕΕ) 537/2014, ο οποίος έχει εφαρμογή στους υποχρεωτικούς ελέγχους των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος. Ο Κανονισμός θέτει κανόνες άμεσης εφαρμογής, σε ορισμένα δε σημεία παρέχει την ευχέρεια στα κράτη μέλη να προβούν σε εθνικές επιλογές.

Στη χώρα μας τα ζητήματα αδειοδότησης και εποπτείας των προσώπων που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων ρυθμίζονται από τα άρθρα 1 έως 45 του ν. 3693/2008, τα οποία και καταργούνται με τις προτεινόμενες διατάξεις, καθώς και από τα άρθρα 1 έως 12 του ν. 3148/2003 που αφορούν τις αρμοδιότητες, την οργάνωση και τη λειτουργία της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) και του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου.

Στο κεφάλαιο Α' του νομοσχεδίου (άρθρα 1-2) ορίζεται ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής του, και δίδονται οι αναγκαίοι ορισμοί. Επισημαίνεται ότι εγκαταλείπονται οι όροι «νόμιμος ελεγκτής» και «ελεγκτικό γραφείο», που χρησιμοποιούντο στον ν. 3693/2008, και προκρίνεται η χρήση των πλέον δόκιμων όρων «ορκωτός ελεγκτής λογιστής» και «ελεγκτική εταιρεία».

Στο κεφάλαιο Β' (άρθρα 3-13) ρυθμίζονται ζητήματα χορήγησης άδειας στους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και στις ελεγκτικές εταιρείες (άρθρο 3), αναγνώρισης ελεγκτικών εταιρειών που έχουν αδειοδοτηθεί σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 4), προϋποθέσεων χορήγησης άδειας (άρθρο 5), ανάκλη-

σης άδειας (άρθρο 6), τυπικών και ουσιαστικών προσόντων των ορκωτών ελεγκτών (άρθρο 7), επαγγελματικών εξετάσεων (άρθρο 8), ελέγχου θεωρητικών γνώσεων (άρθρο 9), απαλλαγών από τις επαγγελματικές εξετάσεις (άρθρο 10), πρακτικής άσκησης (άρθρο 11), συνεχούς εκπαίδευσης (άρθρο 12), και χορήγησης άδειας στους ορκωτούς ελεγκτές από άλλα κράτη μέλη (άρθρο 13).

Στο κεφάλαιο Γ' (άρθρα 14-19) ρυθμίζονται ζητήματα τήρησης Δημόσιου Μητρώου από την ΕΛΤΕ (άρθρο 14), εγγραφής ορκωτών ελεγκτών και ελεγκτικών εταιρειών σε αυτό (άρθρα 15 και 16), ενημέρωσης του Δημόσιου Μητρώου (άρθρο 17), ευθύνης για την παροχή των πληροφοριών στο Δημόσιο Μητρώο (άρθρο 18), και γλώσσας τήρησης του Δημόσιου Μητρώου (άρθρο 19).

Στο κεφάλαιο Δ' (άρθρα 20-29) ρυθμίζονται ζητήματα επαγγελματικής δεοντολογίας και «επαγγελματικού σκεπτικισμού» («professional scepticism», «scepticisme professionnel», «kritische Grundhaltung») των ορκωτών ελεγκτών (άρθρο 20), ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητάς τους (άρθρο 21), απασχόλησης από ελεγχόμενες επιχειρήσεις πρώην ορκωτών ελεγκτών ή υπαλλήλων ορκωτών ελεγκτών ή ελεγκτικών εταιρειών (άρθρο 22), ενεργειών πριν από την ανάληψη εργασίας υποχρεωτικού ελέγχου (άρθρο 23), εμπιστευτικότητας και επαγγελματικού απορρήτου (άρθρο 24), ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας ελεγκτών που διενεργούν ελέγχους για λογαριασμό ελεγκτικών εταιρειών (άρθρο 25), εσωτερικής οργάνωσης των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών (άρθρο 26), οργάνωσης του έργου του υποχρεωτικού ελέγχου (άρθρο 27), αμοιβών για τη διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων (άρθρο 29), και ορίζεται ότι «το αντικείμενο του υποχρεωτικού ελέγχου δεν περιλαμβάνει διασφάλιση σχετικά με τη μελλοντική βιωσιμότητα της ελεγχόμενης οντότητας ή την αποδοτικότητα ή αποτελεσματικότητα, με την οποία το διαχειριστικό ή διοικητικό όργανο έχει χειριστεί ή θα χειρίζεται τις υποθέσεις της οντότητας» (άρθρο 28).

Στο κεφάλαιο Ε' (άρθρα 30-32) ορίζονται τα ελεγκτικά πρότυπα που πρέπει να εφαρμόζουν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες (άρθρο 30), και ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν στον έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 31) και στο περιεχόμενο της έκθεσης που συντάσσουν οι ορκωτοί ελεγκτές (άρθρο 32).

Στο κεφάλαιο ΣΤ' (άρθρο 33) τίθενται διατάξεις για την τήρηση συστήματος ποιοτικού ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών που διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους, υπό την εποπτεία της ΕΛΤΕ.

Στο κεφάλαιο Ζ' (άρθρα 34-37) ορίζεται το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ ως αρμόδιο όργανο για την επιβολή διοικητικών και πειθαρχικών κυρώσεων (άρθρο 34), κα-

θορίζεται η διαδικασία έρευνας και το είδος των επιβαλλόμενων κυρώσεων (άρθρο 35), προβλέπεται η ανταλλαγή πληροφοριών με την Επιτροπή Ευρωπαϊκών Φορέων Εποπτείας των Ελεγκτών (άρθρο 36), και ρυθμίζονται ζητήματα αστικής ευθύνης και ασφαλιστικής κάλυψης των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών (άρθρο 37).

Στο κεφάλαιο Η´ (άρθρα 38-41) ρυθμίζονται ζητήματα δημόσιας εποπτείας επί των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών από την ΕΛΤΕ (άρθρο 38), η οποία ορίζεται ως αρμόδιο όργανο για τη συνεργασία με εποπτικές αρχές άλλων κρατών μελών (άρθρο 39), κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ της ΕΛΤΕ και των εποπτικών αρχών άλλων κρατών μελών (άρθρο 40), καθώς και ανταλλαγής πληροφοριών (με τις αρμόδιες αρχές των λοιπών κρατών μελών και τις Ευρωπαϊκές Εποπτικές Αρχές), και επαγγελματικού απορρήτου των στελεχών της ΕΛΤΕ (άρθρο 41).

Στο κεφάλαιο Θ´ (άρθρα 42-43) ρυθμίζονται θέματα διορισμού (άρθρο 42) και παύσης ή παραίτησης ορκωτού ελεγκτή ή ελεγκτικής εταιρείας (άρθρο 43) από τις ελεγχόμενες από αυτούς οντότητες.

Στο κεφάλαιο Ι´ (άρθρα 44-48) ορίζεται ότι κάθε «οντότητα δημοσίου συμφέροντος» πρέπει να έχει Επιτροπή Ελέγχου και καθορίζονται οι αρμοδιότητές της (άρθρο 44), ότι οι υποχρεώσεις του άρθρου 13 (Έκθεση Διαφάνειας) του Κανονισμού (ΕΕ) 537/2014 αφορούν και τους ελέγχους σε «οντότητες μη δημοσίου συμφέροντος» (άρθρο 45), ότι τα αρχεία των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών πρέπει να τηρούνται, καταρχήν, για δέκα έτη (άρθρο 46), ότι η ΕΛΤΕ μπορεί να θεσπίζει κριτήρια για την ανάθεση του ελέγχου των «οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος» (άρθρο 47), καθώς και ότι η μέγιστη χρονική περίοδος κατά την οποία ένας «κύριος εταίρος ελέγχου» μπορεί να είναι υπεύθυνος για τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου σε μία οντότητα είναι πέντε έτη (άρθρο 48).

Στο κεφάλαιο ΙΑ´ (άρθρα 49-51) ρυθμίζονται ζητήματα εγγραφής στο Δημόσιο Μητρώο και εποπτείας ελεγκτών και ελεγκτικών εταιρειών τρίτων χωρών (άρθρο 49), χορήγησης άδειας άσκησης επαγγέλματος σε ελεγκτές τρίτων χωρών (άρθρο 50) και συνεργασίας με τις αρμόδιες αρχές τρίτων χωρών (άρθρο 51).

Στο κεφάλαιο ΙΒ´ (άρθρα 52-54) θεσπίζονται μεταβατικές διατάξεις (άρθρο 52), ορίζονται οι καταργούμενες διατάξεις (άρθρο 53) και καθορίζεται η έναρξη ισχύος του υπό ψήφιση νομοθετήματος (άρθρο 54).

II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων του νομοσχεδίου

1. Επί του άρθρου 3

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 1 ορίζεται ότι «δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν μόνο οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές ή οι ελεγκτικές εταιρείες που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια) και είναι μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992 (Α' 120), μπορούν να διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό μίας μόνο ελεγκτικής εταιρείας».

Παρατηρείται, καταρχάς, ότι η πρόταση «μπορούν να διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους για λογαριασμό μίας μόνο ελεγκτικής εταιρείας» δεν συνδέεται συντακτικώς και νοηματικώς με το υπόλοιπο κείμενο της ρύθμισης και, συνεπώς, χρειάζεται αναδιατύπωση.

Επισημαίνεται, περαιτέρω, ότι η υποχρέωση εγγραφής σε επαγγελματικό φορέα, όπως το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) που έχει συσταθεί με το άρθρο 1 του π.δ. 226/1992, ως πρόσθετη προϋπόθεση για τη χορήγηση άδειας διενέργειας υποχρεωτικών ελέγχων, δεν προβλέπεται στο άρθρο 3 παρ. 1 της Οδηγίας 2006/43/EK, καθώς και ότι στην αιτιολογική έκθεση του νομοσχεδίου δεν γίνεται αναφορά στον σκοπό ή το γενικό συμφέρον που εξυπηρετεί η ως άνω τιθέμενη προϋπόθεση. Εν προκειμένω, ενδεχομένως τίθεται και ζήτημα τήρησης της ελευθερίας εγκατάστασης (άρθρο 49 επ. ΣυνθΛΕΕ), η οποία δεν επιτρέπει περιορισμούς που δεν συνάδουν με επιτακτικό γενικό συμφέρον του κράτους υποδοχής.

Συναφώς, παρατηρείται ότι οι σχετικές ρυθμίσεις του άρθρου 3 της Οδηγίας 2006/43/EK δεν τροποποιήθηκαν με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ, ώστε να δικαιολογείται η τροποποίηση της ισχύουσας σήμερα ρύθμισης του άρθρου 3 παρ. 1 του ν. 3693/2008, συμφώνως προς την οποία «δικαίωμα διενέργειας υποχρεωτικού ελέγχου έχουν οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν λάβει άδεια άσκησης επαγγέλματος (επαγγελματική άδεια)».

2. Επί του άρθρου 11

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 3 ορίζεται ότι «η ΕΛΤΕ έχει δικαίωμα, κατά τη διακριτική της ευχέρεια και με κάθε πρόσφορο μέσο, να κρίνει καθ' όλη τη διάρκεια της πρακτικής άσκησης και μέσα στα πλαίσια του αντικειμενικού σκοπού της πρακτικής άσκησης, την επάρκεια του περιεχομένου της πρακτικής άσκησης, καθώς και την επάρκεια της εποπτείας των ορκωτών ελεγκτών λογιστών επί των ασκούμενων ορκωτών ελεγκτών λογιστών». Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω διάταξη δεν προβλέπει κύρωση σε περίπτωση που η ΕΛΤΕ διαπιστώσει στο πλαίσιο της ανωτέρω ρύθμισης ότι,

παρά την ολοκλήρωση της πρακτικής άσκησης, το περιεχόμενό της ή η εποπτεία των ασκουμένων δεν είναι ή δεν ήταν επαρκείς. Περαιτέρω, παρατηρείται ότι η έκφραση «κατά τη διακριτική της ευχέρεια» δεν είναι δόκιμη και πρέπει να αντικατασταθεί από την έκφραση «κατά διακριτική ευχέρεια».

3. Επί του άρθρου 14

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 1 ορίζεται, αφενός ότι η ΕΛΤΕ είναι αρμόδια, μεταξύ άλλων, και για την τήρηση του Δημόσιου Μητρώου, αφετέρου ότι η ΕΛΤΕ μπορεί να αναθέτει, με απόφαση του Δ.Σ. της, «στον αρμόδιο επαγγελματικό φορέα (ΣΟΕΛ)» τα διαδικαστικά θέματα τήρησης του μητρώου. Λαμβανομένης υπόψη της εξουσιοδότησης που παρέχεται στην ΕΛΤΕ να αναθέτει περαιτέρω στο ΣΟΕΛ αρμοδιότητες οι οποίες της ανατίθενται δια νόμου, θα ήταν σκόπιμος ο προσδιορισμός των διαδικαστικών αυτών θεμάτων, ούτως ώστε να μη δημιουργούνται ερμηνευτικές αμφισβητήσεις ως προς την έκταση και το εύρος της ανάθεσης αυτής.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι «με απόφαση του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. μπορεί να περιορίζονται οι γνωστοποιήσεις που απαιτείται να παρέχονται από το Δημόσιο Μητρώο, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και του άρθρου 15 στις περιπτώσεις και κατά την έκταση που τούτο είναι αναγκαίο για να περιορισθεί άμεση και σημαντική απειλή για την ασφάλεια οποιουδήποτε προσώπου». Σημειώνεται ότι η φράση «οι γνωστοποιήσεις που απαιτείται να παρέχονται από το Δημόσιο Μητρώο» θα ήταν σκόπιμο να αντικατασταθεί από τη φράση «τα δημοσιευόμενα στοιχεία του Δημόσιου Μητρώου».

Επισημαίνεται, τέλος, ότι στον τίτλο του άρθρου πρέπει να γίνεται αναφορά στο άρθρο 15, αντί του άρθρου 14 της Οδηγίας 2006/43/EK.

4. Επί του άρθρου 16

Με το προτεινόμενο άρθρο ορίζονται τα στοιχεία που περιλαμβάνει η εγγραφή ελεγκτικού γραφείου στο Δημόσιο Μητρώο. Παρατηρείται ότι η χρήση του όρου «ιδιοκτήτες της ελεγκτικής εταιρείας» στην περίπτωση στ' της παραγράφου 1 δεν είναι δόκιμη. Θα ήταν δε σκόπιμο να αποδοθεί περιφραστικώς ο όρος ως «εταίροι ή μέτοχοι της ελεγκτικής εταιρείας» (βλ. σχετ. και άρθρο 22 παρ. 2 του νομοσχεδίου).

Ως προς την περίπτωση η' της ίδιας παραγράφου, επισημαίνεται ότι, στην Οδηγία 2006/43/EK, ως πλήρη στοιχεία του δικτύου στο οποίο ανήκει η ελεγκτική εταιρεία αναφέρονται η επωνυμία και η διεύθυνση των ελεγκτικών γραφείων (εταιρειών) που είναι μέλη του ή συνδέονται με αυτό.

5. Επί του άρθρου 22

Με την προτεινόμενη διάταξη ορίζονται προϋποθέσεις και περιορισμοί ως προς την απασχόληση πρώην ορκωτών ελεγκτών λογιστών (ή υπαλλήλων ορκωτών ελεγκτών λογιστών ή ελεγκτικών εταιρειών) από οντότητες στον υποχρεωτικό έλεγχο των οποίων έχουν συμμετάσχει τα ανωτέρω πρόσωπα. Επισημαίνεται ότι συναφείς, αλλά όχι ταυτόσημες, ρυθμίσεις περιλαμβάνει και το άρθρο 12 του ν. 3148/2003. Δεδομένης, επομένως, της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του νομοσχεδίου, με την οποία ορίζεται ότι καταργείται «κάθε αντίθετη διάταξη με τις διατάξεις του παρόντος νόμου», δημιουργείται προβληματισμός ως προς το εάν τίθεται ζήτημα σιωπηρής κατάργησης των ρυθμίσεων του άρθρου 12 του ν. 3148/2003.

6. Επί του άρθρου 33

Με την προτεινόμενη ρύθμιση της παραγράφου 13 ορίζεται ότι η «Ε.Λ.Τ.Ε. με απόφαση του Δ.Σ. μπορεί να αναθέτει τον ποιοτικό έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών, που διενεργούν ελέγχους σε οντότητες οι οποίες δεν εμπίπτουν στη περίπτωση 12 του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, στην Επιτροπή Ποιοτικού Ελέγχου (ΕΠΕ)» του ΣΟΕΛ, η οποία συνιστάται δυνάμει της παραγράφου 12 του προτεινόμενου άρθρου.

Επισημαίνεται, συναφώς, ότι με τη 273/2015 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ κρίθηκε, κατά πλειοψηφία, ότι «δεν νοείται, σύμφωνα με το εθνικό και ενωσιακό δίκαιο, συνεργασία της ΕΛΤΕ με το Σ.Ο.Ε.Λ. για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων σε ελεγκτικά γραφεία και νόμιμους ελεγκτές που ελέγχουν οντότητες μη δημοσίου ενδιαφέροντος», με την εξής αιτιολογία: «ΙV. Α. 2. ... 1) Η ΕΛΤΕ, ως ν.π.δ.δ., αποτελεί τη μοναδική ανεξάρτητη δημόσια εποπτική Αρχή στην ελληνική επικράτεια για ελεγκτικολογιστικά ζητήματα, ως συνέπεια υπερεθνικής υποχρέωσης δημιουργίας αποτελεσματικού συστήματος δημόσιας εποπτείας των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, απορρέουσας από το ενωσιακό δίκαιο. 2) Το ανωτέρω σύστημα δημόσιας εποπτείας, το οποίο είναι οργανωμένο έτσι ώστε να είναι ανεξάρτητο από τους εξεταζόμενους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία θα πρέπει να διοικείται (έστω και κατά πλειοψηφία, κατά τα παραπάνω) από μη επαγγελματίες που διαθέτουν γνώσεις στους τομείς που αφορούν τον υποχρεωτικό έλεγχο, στοιχείο που προδήλως δεν διαθέτει το ΣΟΕΛ, ως κατ' ουσία επαγγελματική ένωση που αποτελείται από επαγγελματίες Ελεγκτές. 3) Περιεχόμενο της ανωτέρω δημόσιας εποπτείας αποτελεί και η εποπτεία του συστήματος ποιοτικού ελέγχου που ανατίθεται στην ΕΛΤΕ και ασκείται μέσω οργάνου της που είναι το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου ή των ως άνω εντε-

ταλμένων ελεγκτών της ΕΛΤΕ. (...) Συνέπεια τούτων είναι ότι, λόγω ανάθεσης της αποκλειστικής αρμοδιότητας ποιοτικού ελέγχου σε όργανο της ΕΛΤΕ να μην μπορεί να γίνει λόγος για δυνατότητα συνεργασίας με το ΣΟΕΛ, για τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων σε ελεγκτικά γραφεία και νόμιμους ελεγκτές. (...) 4. (...) [Η] εν λόγω αρμοδιότητα που ανήκει στην ΕΛΤΕ είναι άμεσα συνδεδεμένη και έχει ως αντικείμενο την εν γένει πραγματική διενέργεια υποχρεωτικών ελέγχων των ανωτέρω καταστάσεων των οντοτήτων όχι μόνο δημοσίου ενδιαφέροντος, αλλά και κάθε άλλη μη δημοσίου ενδιαφέροντος, για την οποία, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, υπάρχει αρμοδιότητα να ελέγχουν [οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες], κατά τα παραπάνω. 5. Συνεπώς, η αρμοδιότητα αυτή έχει θεσπισθεί να ασκείται αποκλειστικά από το αρμόδιο όργανο της ΕΛΤΕ (δηλ. [το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου]) και των εντεταλμένων αυτής ελεγκτών, ανεξαρτήτως της κατηγορίας των υποκειμένων στον έλεγχο αυτό οντοτήτων. Δηλ. ως τέτοιων δημοσίου ή μη ενδιαφέροντος, σαφώς και πάντως αποκλεισμένης της παράλληλης διατήρησης της αρμοδιότητας αυτής από το ΣΟΕΛ, ενόψει και του ότι αυτή, ως αποτελούσα στοιχείο της δημόσιας εποπτείας, δεν επιτρέπεται, υπό την ισχύουσα εθνική και ενωσιακή νομοθεσία, να ασκηθεί από όργανο διαφορετικό της ΕΛΤΕ ή εντεταλμένου αυτής ελεγκτή, κατά τα παραπάνω. Άλλωστε, τούτο, εκτός των άλλων, δεν συνάδει τόσο με την αρχή της διοικήσεως του συστήματος εποπτείας από μη επαγγελματίες του χώρου όσο και της συνακόλουθης αρχής της ανεξαρτησίας, διαφάνειας και αντικειμενικότητας μεταξύ των διενεργούντων τους ελέγχους νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, από το ένα μέρος, και των διενεργούμενων επ' αυτών ποιοτικών ελέγχων, από το άλλο, ως παρεπόμενη συνέπεια της ανεξαρτησίας των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων κατά την εκτέλεση των ελέγχων τους».

7. Επί του άρθρου 36

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 ορίζεται ότι η ΕΛΤΕ κοινοποιεί αμελλητί στην Επιτροπή Ευρωπαϊκών Φορέων Εποπτείας των Ελεγκτών «τις προσωρινές απαγορεύσεις των περ. στ', ζ' και την οριστική απαγόρευση της περίπτ. η' της παρ. 10 του άρθρου 35».

Επισημαίνεται ότι οι περιπτώσεις ζ' και η' της παραγράφου 10 του άρθρου 35 δεν αναφέρονται σε απαγόρευση, αλλά σε προσωρινή και οριστική «αφαίρεση» της επαγγελματικής άδειας.

8. Επί του άρθρου 37

Με τις προτεινόμενες παραγράφους 2 και 3 θεσπίζεται περιορισμός της αστικής ευθύνης των ελεγκτών, ο οποίος συναρτάται προς την αμοιβή τους για το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο. Από την προτεινόμενη διάταξη δεν είναι απολύτως σαφές εάν ο περιορισμός αυτός θα ισχύει και σε περίπτωση δόλου ή βαριάς αμέλειας.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι «οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, οι ελεγκτικές εταιρείες και οι ελεγκτικές οντότητες τρίτων χωρών έχουν υποχρέωση να έχουν επαρκή ασφαλιστική κάλυψη». Επισημαίνεται η ασάφεια της προτεινόμενης ρύθμισης ως προς το τι συνιστά «επαρκή κάλυψη», σε αντίθεση με την ισχύουσα ρύθμιση του άρθρου 29 παρ. 5 του ν. 3693/2008, η οποία προβλέπει ότι τα ανωτέρω πρόσωπα «έχουν υποχρέωση να έχουν ασφαλιστική κάλυψη ίση με τα όρια που προβλέπονται από τις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος άρθρου».

Επίσης, με την παράγραφο 6 ορίζεται ότι η μη συμμόρφωση προς την υποχρέωση επαρκούς ασφαλιστικής κάλυψης «συνεπάγεται την αναστολή της άδειας άσκησης επαγγέλματος». Παρατηρείται ότι θα ήταν πλέον δόκιμη η χρήση του όρου «προσωρινή ανάκληση», αντί του όρου «αναστολή» (βλ. σχετ. και άρθρο 6 του νομοσχεδίου).

9. Επί του άρθρου 40

Στην προτεινόμενη παράγραφο 3 γίνεται αναφορά σε επιχείρηση της οποίας «χρεόγραφα έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (ΧΑΑ)». Ορθότερο θα ήταν να γίνεται αναφορά σε επιχείρηση της οποίας «αξίες έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση στην Κύρια Αγορά του Χρηματιστηρίου Αθηνών (ΧΑ)».

10. Επί του άρθρου 41

Με την παράγραφο 2 ιδρύεται υποχρέωση των προσώπων που απασχολήθηκαν ή απασχολούνται στην ΕΛΤΕ ή συνεργάζονται ή συνεργάστηκαν με αυτή, σε τήρηση εχεμύθειας για στοιχεία ή πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους ή ως αποτέλεσμα της συνεργασίας τους με την ΕΛΤΕ, και προτείνεται να διώκεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 371 ΠΚ η παράβαση των διατάξεων της παραγράφου αυτής. Νομοτεχνικώς ορθότερο είναι να αντικατασταθεί η λέξη «διώκεται» από τη λέξη «τιμωρείται».

11. Επί του άρθρου 46

Στο δεύτερο εδάφιο της προτεινόμενης παραγράφου 1 η λέξη «διεύρυνσης» πρέπει να αντικατασταθεί από τη λέξη «διερεύνησης».

12. Επί του άρθρου 48

Στο πλαίσιο της ευχέρειας που παρέχεται στα κράτη μέλη από το άρθρο 17 παρ. 7 του Κανονισμού (ΕΕ) 537/2014, ορίζεται με την προτεινόμενη ρύθμιση ότι «οι κύριοι εταίροι ελέγχου που είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κανονισμού (ΕΕ) 537/2014, παύουν τη συμμετοχή τους στον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας το αργότερο πέντε (5) έτη από την ημερομηνία διορισμού τους».

Δεδομένου ότι οι ρυθμίσεις του ανωτέρω Κανονισμού καταλαμβάνουν καταρχήν μόνο τον υποχρεωτικό έλεγχο «οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος», επισημαίνεται ότι, μετά την κατάργηση των σχετικών ρυθμίσεων του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 36 παρ. 3 του κ.ν. 2190/1920 από την περ. 6 της υποπαραγράφου Α.1 του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, φαίνεται να υφίσταται ρυθμιστικό κενό, από πλευράς εταιρικού και λογιστικού δικαίου, ως προς το ζήτημα της μέγιστης διάρκειας για την οποία μία οντότητα που δεν χαρακτηρίζεται ως «δημοσίου συμφέροντος» μπορεί αναθέτει στον ίδιο ορκωτό ελεγκτή ή ελεγκτική εταιρεία τον υποχρεωτικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

Συνεπώς, ελλείψει ειδικότερης ρύθμισης, το ζήτημα φαίνεται να ρυθμίζεται σήμερα εμμέσως από τις φορολογικές διατάξεις του άρθρου 65Α παρ.1 εδάφ. έκτο του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 56 του ν. 4410/2016, συμφώνως προς το οποίο, η ανάθεση έκδοσης ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στον ίδιο ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία δεν μπορεί να υπερβαίνει τα πέντε έτη.

Επισημαίνεται, τέλος, το αδόκιμο της έκφρασης «παύουν τη συμμετοχή τους», και προτείνεται η αντικατάστασή της από την έκφραση «παύουν να συμμετέχουν».

13. Επί του άρθρου 52

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 ορίζεται ότι «όπου σε νόμο ή σε άλλη διάταξη αναφέρεται ο όρος “νόμιμος ελεγκτής” ή “ελεγκτικό γραφείο” αντικαθίσταται από τον όρο “ορκωτός ελεγκτής λογιστής” ή “ελεγκτική εταιρεία” και έχει ισοδύναμη έννοια με αυτήν του “νόμιμου ελεγκτή” ή του “ελεγκτικού γραφείου”».

Δεδομένου του απροσδιόριστου αριθμού αντικαταστάσεων που πρέπει να γίνουν κατ' εφαρμογή της ανωτέρω ρύθμισης, θα ήταν νομοτεχνικώς αρτιότερο να προβλεφθεί ότι «όπου σε νόμο ή σε άλλη διάταξη γίνεται αναφορά σε “νόμιμο ελεγκτή” ή “ελεγκτικό γραφείο” νοείται εφεξής ως αναφορά σε “ορκωτό ελεγκτή λογιστή” ή “ελεγκτική εταιρεία”».

Αθήνα, 18 Ιανουαρίου 2016

Ο εισηγητής
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο προϊστάμενος του Α' Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Αναπληρωτής Καθηγητής
του Πανεπιστημίου Πελοποννήσου

Ο Προϊστάμενος της Β' Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιάκος
Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

Ο Πρόεδρος του Επιστημονικού Συμβουλίου
Κώστας Μαυριάς
Ομότιμος Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών