

Αθήνα, 22 Οκτωβρίου 2018

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ 025/2018

«Οδηγία αναφορικά με την παρακολούθηση του ανώτατου ορίου των αμοιβών (CAP) των μη ελεγκτικών υπηρεσιών»

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) λαμβάνοντας υπόψη τον Κανονισμό 537/2014 για τον υποχρεωτικό έλεγχο Οντοτήτων Δημοσίου Συμφέροντος (ΟΔΣ) και τον Ν.4449/2017 εκδίδει την παρούσα οδηγία αναφορικά με τον περιορισμό της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών.

Ο εν λόγω Κανονισμός 537/2014 ενισχύει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ορίζοντας ανώτατο όριο για την παροχή αμοιβών (CAP) των μη ελεγκτικών υπηρεσιών».

Ορισμός του ανώτατου ορίου των αμοιβών (CAP-παράγραφος 2 του άρθρου 4 του Κανονισμού 537/2014/ΕΕ).

Όταν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία παρέχει στην ελεγχόμενη οντότητα δημοσίου συμφέροντος, τη μητρική της επιχείρηση ή τις ελεγχόμενες από αυτήν επιχειρήσεις, για περίοδο τριών (3) ή περισσότερων διαδοχικών οικονομικών ετών, μη ελεγκτικές υπηρεσίες (Non Audit Services - NAS), εκτός εκείνων που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 1 του Κανονισμού 537/2014, οι συνολικές αμοιβές για τις υπηρεσίες αυτές περιορίζονται σε ποσοστό που δεν υπερβαίνει το 70% του μέσου όρου των αμοιβών που καταβλήθηκαν κατά τα τρία (3) τελευταία διαδοχικά οικονομικά έτη για τον υποχρεωτικό έλεγχο της ελεγχόμενης οντότητας και, κατά περίπτωση, της μητρικής επιχείρησης, των ελεγχόμενων επιχειρήσεων και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του εν λόγω ομίλου επιχειρήσεων.

Για τους σκοπούς των ορίων που καθορίζονται στο ανώτερο εδάφιο, εξαιρούνται οι μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS), εκτός εκείνων που αναφέρονται στο άρθρο 5 παράγραφος 1, οι οποίες απαιτούνται από την ενωσιακή ή την εθνική νομοθεσία.

Ορισμοί σύμφωνα με τον Ν.4449/2017

Ορκωτός ελεγκτής λογιστής (άρθρο 2 παράγραφος 2 του ν.4449/2017) : φυσικό πρόσωπο που έχει λάβει, σύμφωνα με τον Ν.4449/2017, άδεια να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους.

Ελεγκτική εταιρεία (άρθρο 2 παράγραφος 3 του ν.4449/2017): νομικό πρόσωπο, ή οποιαδήποτε άλλη οντότητα ανεξαρτήτως νομικής μορφής που έχει λάβει, σύμφωνα με τον Ν.4449/2017, άδεια να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους ή έχει λάβει άδεια από άλλο κράτος - μέλος, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/43/ ΕΚ, να διενεργεί υποχρεωτικούς ελέγχους.

Υποχρεωτικός έλεγχος (άρθρο 2 παράγραφος 1 του ν.4449/2017): ο έλεγχος των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που διενεργείται από ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία εφόσον: α) απαιτείται από το δίκαιο της Ένωσης, β) απαιτείται από το εθνικό δίκαιο όσον αφορά τις οντότητες ανεξαρτήτως μορφής και μεγέθους, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, γ) προβλέπεται από την υφιστάμενη νομοθεσία και αφορά οποιαδήποτε εργασία ελεγκτικής φύσεως που διενεργείται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα επισκόπησης, άλλης διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών της IFAC, δ) διενεργείται σύμφωνα, με τα πρότυπα που επιβάλλει το Συμβούλιο Λογιστικής Εποπτείας των Εταιρειών Δημοσίου Συμφέροντος των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (Public Company Accounting Oversight Board) και τα γενικά παραδεικτά πρότυπα ελέγχου στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, ε) διενεργείται οικειοθελώς κατόπιν αίτησης μικρών επιχειρήσεων και πληροί εθνικές νομικές απαιτήσεις ισοδύναμες με αυτές που αφορούν τον έλεγχο σύμφωνα με την περίπτωση β' και έχει ως σκοπό τη χορήγηση της προβλεπόμενης στο άρθρο 32 του Ν.4449/2017 , έκθεσης ελέγχου.

Μητρική επιχείρηση (Παράρτημα του ν.4308/2014): η οντότητα που ελέγχει μία ή περισσότερες θυγατρικές οντότητες.

Ελεγχόμενη οντότητα (άρθρο 2 παράγραφος 1 στοιχείο στ της Οδηγίας 2004/109/ ΕΚ για τη διαφάνεια), κάθε οντότητα (i) στην οποία ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου ή (ii) της οποίας ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να αποσύρει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου και ταυτόχρονα είναι μέτοχος ή μέλος της εν λόγω οντότητας ή (iii) της οποίας ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο είναι μέτοχος ή μέλος και μόνος ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των μελών αντίστοιχα, σύμφωνα με συμφωνία που συνάπτεται με άλλους μετόχους ή μέλη της εν λόγω οντότητας ή (iv) πάνω στην οποία ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο έχει την εξουσία να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυρίαρχη επιρροή ή έλεγχο.

Συχνές ερωτήσεις

Ποιο είναι το πεδίο εφαρμογής του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap) των μη ελεγκτικών υπηρεσιών;

Το ανώτατο όριο των αμοιβών (cap) των μη ελεγκτικών υπηρεσιών εφαρμόζεται αποκλειστικά σε επίπεδο ορκωτού ελεγκτή λογιστή ή

ελεγκτικής εταιρείας που ελέγχει την αντίστοιχη οντότητα δημοσίου συμφέροντος (στο εφεξής: ΟΔΣ) και όχι στο σύνολο του δικτύου της ελεγκτικής εταιρείας. Εάν οι μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS) παρέχονται από συνδεδεμένες οντότητες από το ίδιο δίκτυο της ελεγκτικής εταιρείας, ακόμη και εντός του ίδιου κράτους μέλους, το ανώτατο όριο των αμοιβών (cap) δεν θα ισχύει για τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS) που παρέχονται από αυτές τις οντότητες.

Ακόμη και αν τα υπόλοιπα μέλη του δικτύου ήταν επίσης ελεγκτικές εταιρείες, οι παρεχόμενες μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS) δεν θα συμπεριλαμβάνονταν στον υπολογισμό του ανώτατου ορίου αμοιβής (cap). (αν και θα έπρεπε να υπολογίσουν ένα ξεχωριστό όριο αμοιβής (cap) για την περίπτωση που επίσης ελέγχουν ΟΔΣ.

Πώς υπολογίζεται το 70% του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap) των μη ελεγκτικών υπηρεσιών (NAS);

Ο υπολογισμός του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap) των μη ελεγκτικών υπηρεσιών (NAS) εφαρμόζεται σε όλες τις ΟΔΣ. Επομένως, εάν υπάρχουν περισσότερες από μία ΟΔΣ εντός ενός ομίλου, καθορίζεται ανώτατο όριο αμοιβών (cap) για κάθε ΟΔΣ. Ο υπολογισμός της αμοιβής του ανώτατου ορίου (cap) πρέπει να πραγματοποιείται όχι μόνο στην ελεγχόμενη ΟΔΣ αλλά επίσης, όπου υπάρχει, στη μητρική της επιχείρηση και τις ελεγχόμενες επιχειρήσεις της. Για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap) οι οντότητες που λαμβάνονται υπόψη μπορεί να έχουν ιδρυθεί είτε εντός είτε εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ποιο είναι το πρώτο οικονομικό έτος για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου αμοιβής (cap);

Ο Κανονισμός 537/2014 ορίζει ότι όταν ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία παρέχει μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS) στην ελεγχόμενη ΟΔΣ για συνεχόμενη περίοδο τριών (3) ή περισσότερων διαδοχικών οικονομικών ετών, οι συνολικές αμοιβές τέτοιων υπηρεσιών κατά το τέταρτο έτος περιορίζονται στο ανώτατο όριο των αμοιβών (cap). Πρέπει να γίνει κατανοητό ότι κατά τη διάρκεια των τριών (3) συνεχόμενων ετών τόσο οι υπηρεσίες παροχής ελέγχου όσο και οι υπηρεσίες μη ελεγκτικών υπηρεσιών (NAS) πρέπει να έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή ελεγκτική εταιρεία για τουλάχιστον τρία συναπτά έτη. Εάν δεν πληρείται αυτή η προϋπόθεση, η διάταξη του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap) δεν ισχύει.

Εάν το πρώτο οικονομικό έτος ξεκινά στις 17 Ιουνίου 2016 ή μεταγενέστερα, για παράδειγμα όταν η οικονομική χρήση μίας ΟΔΣ λήγει στις 31 Δεκεμβρίου, το ανώτατο όριο των αμοιβών (cap) εφαρμόζεται αρχικά για το οικονομικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2020. Εάν μια οικονομική οντότητα χαρακτηριστεί ως ΟΔΣ κατά τη διάρκεια μιας ελεγκτικής ανάθεσης, ο υπολογισμός του ανώτατου ορίου αμοιβών (cap) θα ξεκινήσει από το οικονομικό έτος που η οικονομική οντότητα χαρακτηριστεί ως ΟΔΣ. Εάν στον όμιλο υπάρχουν αριετές ΟΔΣ, το πρώτο οικονομικό έτος θα πρέπει να καθοριστεί ξεχωριστά για την κάθε μία.

Ποιο οικονομικό έτος πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου αμοιβής (cap);

Το οικονομικό έτος που πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου αμοιβής (cap) είναι εκείνο της ελεγχόμενης ΟΔΣ, ακόμη και αν η μητρική της επιχείρηση ή εάν οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις της έχουν διαφορετικές ημερομηνίες λήξης οικονομικών χρήσεων.

Ποια είναι η βάση υπολογισμού του υποχρεωτικού ελέγχου και των αμοιβών NAS;

Οι αμοιβές ελέγχου που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap) θα πρέπει να είναι εκείνες που αντιστοιχούν στον έλεγχο των οικονομικών

καταστάσεων και που καταβλήθηκαν κατά μέσο όρο κατά τα τρία οικονομικά έτη αναφοράς της ΟΔΣ. Όσον αφορά τις μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS), πρέπει να γίνει αναφορά στον χρόνο πραγματοποίησής τους, ανεξάρτητα από το πότε τιμολογούνται ή καταβάλλονται αυτές οι αμοιβές.

Εξαιρείται κάποια μη ελεγκτική υπηρεσία (NAS) από το ανώτατο όριο των αμοιβών (cap) σύμφωνα με Οδηγία ή Κανονισμό της ΕΕ;

Για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου δεν λαμβάνονται υπόψη οι μη ελεγκτικές υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 5.1 του Κανονισμού 537/2014.

Σαν παράδειγμα, η Οδηγία περί ενημερωτικών δελτίων προβλέπει απαιτήσεις που πρέπει να πληρούν οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες σε σχέση με τον Κανονισμό της Επιτροπής υπ' αριθ. 809/2004 όσον αφορά τις πληροφορίες που περιέχονται στα ενημερωτικά δελτία. Αυτές οι υπηρεσίες εξαιρούνται από το ανώτατο όριο των αμοιβών (cap).

Τι πρέπει να νοηθεί ως "εθνικό δίκαιο" σύμφωνα με το άρθρο 4 (2);

Ο Κανονισμός 537/2014 εφαρμόζεται σε κάθε κράτος μέλος, επομένως οι μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS) που απαιτούνται από την εθνική νομοθεσία κάθε κράτους μέλους αποκλείονται από το ανώτατο όριο των αμοιβών (cap) ανεξάρτητα από το πού παρέχεται η υπηρεσία, και εφόσον εφαρμόζεται το εθνικό δίκαιο στον συγκεκριμένο ορκωτό ελεγκτή λογιστή ή στην ελεγχόμενη οντότητα.

Ποια είναι η κύρια πηγή πληροφοριών για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου αμοιβών cap;

Τα χρηματοοικονομικά αρχεία της ελεγκτικής εταιρείας θα πρέπει να χρησιμοποιούνται ως βάση για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap), καθώς η αρμοδιότητα της παρακολούθησης του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap) αφορά την ελεγκτική εταιρεία.

Οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει επίσης να παρέχονται από την ελεγκτική εταιρεία στην Επιτροπή Ελέγχου για τους σκοπούς του άρθρου 39 παράγραφος 6 στοιχείο ε) της Οδηγίας 2006/43/ ΕΕ.

Πώς γίνεται ο χειρισμός των μη ελεγκτικών υπηρεσιών (NAS) που απαιτούνται από τις αρχές τρίτων χωρών;

Οι μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS) που απαιτούνται από μια αρχή τρίτης χώρας δεν είναι μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS) που αφορούν την ενωσιακή ή την εθνική νομοθεσία. Γενικά, οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap). Ωστόσο, οι ενσωματωμένες διαδικασίες ελέγχου που εκτελούνται σύμφωνα με τα πρότυπα PCAOB, για παράδειγμα, δεν μπορούν να διαχωριστούν από τις διαδικασίες ελέγχου που διενεργήθηκαν για τον υποχρεωτικό έλεγχο σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Οδηγία ή Κανονισμό. Ακόμη και αν τα πρότυπα PCAOB ενδέχεται να απαιτούν υψηλότερο ή πιο εκτεταμένο επίπεδο ελέγχου, αυτές οι διαδικασίες ελέγχου θα χρησιμοποιηθούν επίσης για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Οδηγία ή Κανονισμό. Συνεπώς, εάν οι διαδικασίες ελέγχου μπορούν να χρησιμοποιηθούν και για τους δύο σκοπούς, το αντίστοιχο μέρος των αμοιβών πρέπει να κατηγοριοποιηθεί ως αμοιβές ελέγχου. Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με το Ν.4449/2017, οι υπηρεσίες που αφορούν τον έλεγχο που διενεργείται σύμφωνα, με τα πρότυπα που επιβάλλει το Συμβούλιο Λογιστικής Εποπτείας των Εταιρειών Δημοσίου Συμφέροντος των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής (Public Company Accounting Oversight Board) και τα

γενικά παραδεικτά πρότυπα ελέγχου στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, θεωρούνται υπηρεσίες υποχρεωτικού ελέγχου.

Οι αμοιβές που σχετίζονται με τα πακέτα αναφοράς (report package) πρέπει να περιλαμβάνονται στον παρονομαστή για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου αμοιβής (cap);

Εάν τα πακέτα αναφοράς (report package) αφορούν είτε τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής επιχείρησης εγκατεστημένης στην ΕΕ ή / και χρησιμοποιούνται επίσης στο πλαίσιο του υποχρεωτικού ελέγχου της οντότητας, οι αμοιβές πρέπει να θεωρούνται ως αμοιβές ελέγχου. Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, θα θεωρούνται ως μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS).

Οι αμοιβές που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας ελεγχόμενης θυγατρικής που εκτελούνται προαιρετικά (εκτός του ορισμού του υποχρεωτικού ελέγχου) πρέπει να περιλαμβάνονται στον παρονομαστή για τον υπολογισμό του ανώτατου ορίου των αμοιβών (cap);

Αυτοί οι έλεγχοι πρέπει να χαρακτηριστούν ως μη ελεγκτικές υπηρεσίες (NAS). Ωστόσο, εάν οι πληροφορίες που ελέγχονται και επομένως οι διαδικασίες ελέγχου που εκτελούνται χρησιμοποιούνται ως μέρος του ελέγχου των ετήσιων και/ή ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, της ελεγχόμενης μητρικής επιχείρησης που βρίσκεται στην ΕΕ, οι αμοιβές για τις υπηρεσίες αυτές πρέπει να κατηγοριοποιούνται ως αμοιβές ελέγχου.

Ο Ά Αντιπρόεδρος της ΕΛΤΕ

Γιαννόπουλος Παναγιώτης