

Αλλαγές στους ελέγχους των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων**Νομοθεσία: Τροποποιείται από την 1η Ιανουαρίου 2016 το πλαίσιο**

Τετάρτη, 30 Σεπτεμβρίου 2015

Δραστικές αλλαγές στο πλαίσιο ελέγχων όλων των επιχειρήσεων επέρχονται από τον Ιανουάριο του 2016, σε εφαρμογή της υφιστάμενης νομοθεσίας, καθώς από 1.1.2016 υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων και μεγάλων ανώνυμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, καθώς επίσης και τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν τη νομική μορφή των ανώνυμων εταιρειών, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

1. Το ισχύον από 1.1.2016 πλαίσιο τακτικού ελέγχου των επιχειρήσεων.**1.1. Η αιτιολογική έκθεση.**

Με το Ν.4336/2015 (άρθρο 2, παράγραφος Α. υποπαράγραφος Α.1.) ενσωματώνεται στην ελληνική έννομη τάξη το πλαίσιο τακτικού ελέγχου των επιχειρήσεων, όπως προβλέπεται στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου.

Αξονας της προτεινόμενης ρύθμισης είναι η ελάφρυνση των μικρών επιχειρήσεων από δυσανάλογες διοικητικές επιβαρύνσεις, καθιστώντας ως προς αυτές προαιρετικό τον τακτικό έλεγχο, ενώ ταυτόχρονα προβλέπεται αναμόρφωση του ελεγκτικού πλαισίου, θεσπίζοντας κανόνες που εγγυώνται τη διαφάνεια και την έγκυρη πληροφόρηση (Αιτιολογική έκθεση Ν. 4336/2015).

1.2. Καταργούμενες από 1.1.2016 διατάξεις.

Από 1.1.2016, βάσει της άνω νομοθεσίας, καταργούνται οι ισχύουσες μέχρι 31.12.2015 διατάξεις για τον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

α) των ανωνύμων εταιρειών (άρθρο 36 έως 38, η παρ. 6 του άρθρου 42α και το άρθρο 108 του κωδ. Ν. 2190/1920),

β) των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (άρθρο 23 του Ν. 3190/1955), και

γ) των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών (άρθρο 99 του Ν. 4072/2012).

2. Οι από 1.1.2016 αλλαγές στη νομοθεσία για τους ελεγκτές των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.**2.1. Έλεγχος ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.**

2.1.1. Μεγάλων και μεσαίων ανώνυμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών και ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, όταν

όλοι οι εταίροι των προσωπικών εταιρειών έχουν περιορισμένη ευθύνη (Ασκήσεις Λογιστικής για Στελέχη Επιχειρήσεων, Γ. Αληφαντή, έκδοση 5η, Διπλογραφία Αθήνα, 2015, σελ. 15).

Ο έλεγχος των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των μεσαίων και μεγάλων οντοτήτων των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, όπως αυτές χαρακτηρίζονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014) πραγματοποιείται από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του Ν. 3693/2008 (άρθρο 2, παράγραφος Α. υποπαράγραφος Α.1, Ν.4336/ 2015).

Οντότητες των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 είναι οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, καθώς επίσης και τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν τη νομική μορφή των ανώνυμων εταιρειών, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής (Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Α, Γ. Αληφαντή, έκδοση 4η, Διπλογραφία Αθήνα, 2015, σελ. 23).

Επομένως από 1.1.2016 υπόκεινται σε τακτικό έλεγχο από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων και μεγάλων:

* ανώνυμων εταιρειών,

* εταιρειών περιορισμένης ευθύνης,

* ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών

* καθώς επίσης και τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν τη νομική μορφή των ανώνυμων εταιρειών, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

Μεσαίες οντότητες είναι σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (άρθρο 2, Ν. 4308/2014) οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες, δηλαδή αυτές οι οποίες επί δύο συνεχείς περιόδους (ή χρήσεις), τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων περιλαμβάνονται τουλάχιστον μεταξύ των δύο από τα παρακάτω τρία αριθμητικά κριτήρια, οπότε την τρίτη περίοδο (ή χρήση) χαρακτηρίζονται ως μεσαίες οντότητες και ως εκ τούτου:

α) δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και προσάρτημα) και

β) υπόκεινται στον έλεγχο των νομίμων ελεγκτών ή ελεγκτικών γραφείων του Ν. 3693/2008.

Τα όρια των μεσαίων οντοτήτων είναι:

α) Σύνολο ενεργητικού: από 4.000.001 ευρώ έως 20.000.000 ευρώ

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: από 8.000.001 ευρώ έως 40.000.000 ευρώ

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: από 51 έως 250 άτομα.

Για να σταματήσει μια μεσαία οντότητα να ελέγχεται από τους νόμιμους ελεγκτές ή από τα ελεγκτικά γραφεία του Ν. 3693/2008 πρέπει επί δύο συνεχείς περιόδους (ή χρήσεις) τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων να είναι μικρότερα, τουλάχιστον τα δύο, από τα ανωτέρω τρία αριθμητικά κριτήρια, οπότε την τρίτη περίοδο (ή χρήση) χαρακτηρίζονται ως μικρές ή πολύ μικρές οντότητες (ανάλογα με τα αριθμητικά μεγέθη των άνω δύο συνεχών περιόδων) και ως εκ τούτου:

α) δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μικρών ή πολύ μικρών οντοτήτων και

β) δεν έχουν υποχρέωση για έλεγχο των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων από τους νομίμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του Ν. 3693/2008, εκτός εάν προαιρετικά οι μικρές οντότητες επιθυμούν τον έλεγχο, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 2.1.2.

Μεγάλες οντότητες είναι σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (άρθρο 2, Ν. 4308/2014) οι οντότητες στις οποίες επί δύο συνεχείς περιόδους (ή χρήσεις) τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων υπερβαίνουν τα δύο από τα παρακάτω τρία αριθμητικά κριτήρια, οπότε την τρίτη περίοδο (ή χρήση) χαρακτηρίζονται ως μεγάλες οντότητες και ως εκ τούτου:

α) δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση χρηματοροών, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και προσάρτημα) και

β) υπόκεινται στον έλεγχο των νομίμων ελεγκτών ή ελεγκτικών γραφείων του Ν. 3693/2008.

Τα αριθμητικά όρια, η υπέρβαση των οποίων επί δύο συνεχείς χρήσεις καθιστά μια οντότητα ως μεγάλη, είναι:

α) Σύνολο ενεργητικού: άνω των 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: άνω των 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: άνω των 250 ατόμων.

Για να σταματήσει μια μεγάλη οντότητα να ελέγχεται από τους νόμιμους ελεγκτές ή από τα ελεγκτικά γραφεία του Ν. 3693/2008 πρέπει επί δύο συνεχείς περιόδους (ή χρήσεις) τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων να είναι μικρότερα, τουλάχιστον, τα δύο από τα ανωτέρω τρία αριθμητικά κριτήρια, των αριθμητικών ορίων τα οποία χαρακτηρίζουν μια οντότητα ως μεσαία (σύνολο ενεργητικού μέχρι ευρώ 4.000.000, κύκλος εργασιών μέχρι ευρώ 8.000.000 και μέσος όρος προσωπικού μέχρι 50 άτομα), οπότε την τρίτη περίοδο (ή χρήση) χαρακτηρίζονται ως μικρές ή πολύ μικρές οντότητες (ανάλογα με τα αριθμητικά μεγέθη των άνω δύο συνεχών περιόδων) και ως εκ τούτου:

α) δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μικρών ή πολύ μικρών οντοτήτων και

β) δεν έχουν υποχρέωση για έλεγχο των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων των νομίμων ελεγκτών ή ελεγκτικών γραφείων του Ν. 3693/2008, εκτός εάν προαιρετικά επιθυμούν τον έλεγχο, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 2.1.2.

Εάν, όμως, τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων των μεγάλων οντοτήτων επί δύο συνεχείς περιόδους ή χρήσεις είναι μεν μικρότερα, τουλάχιστον, τα δύο από τα ανωτέρω τρία αριθμητικά κριτήρια, των αριθμητικών ορίων τα οποία χαρακτηρίζουν μια οντότητα ως μεγάλη, αλλά εντός των ορίων τα οποία χαρακτηρίζουν μια οντότητα ως μεσαία τότε χαρακτηρίζονται ως μεσαίες και ως εκ τούτου: α) δημοσιεύουν τις ανωτέρω αναφερόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων και β) υπόκεινται στον έλεγχο των νομίμων ελεγκτών ή ελεγκτικών γραφείων του Ν. 3693/2008.

Συμπέρασμα: Από 1.1.2016 οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων και μεσαίων ανώνυμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών και ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών, όταν όλοι οι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη, υπόκεινται σε έλεγχο από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του Ν. 3693/2008 (Χρηματοοικονομική Λογιστική, Τόμος Α, Γ. Αληφαντή, έκδοση 4η, Διπλογραφία Αθήνα, 2015, σελ. 23).

2.1.2. Μικρές οντότητες - Προαιρετικός ο έλεγχος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μικρές οντότητες κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν. 4308/2014 (Α' 251) μπορούν να προβλέπουν στο καταστατικό τους ή, εάν δεν προβλέπεται σε αυτό, να αποφασίζουν διά της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή της συνέλευσης των εταίρων, την υποβολή των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε έλεγχο, σύμφωνα με τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα (άρθρο 2, παράγραφος Α. υποπαράγραφος Α.1, Ν.4336/2015).

2.1.3. Μετατροπή μικρής οντότητας σε μεσαία (ή αντιστρόφως). Υποχρέωση ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων της άνω παρ. 2.1.2. για δύο διαδοχικές περιόδους, για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην άνω παρ. 2.1.1. (άρθρο 2, παρ. 9, Ν. 4308/ 2014).

2.2. Έλεγχος ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις - Νομοθεσία και Πρακτική, Γ. Αληφαντή, έκδοση 6η, Διπλογραφία Αθήνα, 2015, σελ. 279).

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι όμιλοι οι οποίοι βάσει της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν. 4308/2014 χαρακτηρίζονται ως «μεγάλοι» υπόκεινται στον έλεγχο των νομίμων ελεγκτών ή ελεγκτικών γραφείων του Ν. 3693/2008 (άρθρο 2, παράγραφος Α. υποπαράγραφος Α.1, Ν.4336/2015).

Μεγάλοι όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές οντότητες προς υπαγωγή σε ενοποίηση, οι οποίοι σε ενοποιημένη βάση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού της μητρικής οντότητας υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια (άρθρο 31, παρ. 3, Ν. 4308/2014):

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Ενδοεταιρικές συναλλαγές. Τα ανωτέρω αριθμητικά όρια ενεργητικού και κύκλου εργασιών (των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 31) ισχύουν μετά την αφαίρεση των

συμψηφισμών και των απαλοιφών των παρ. 4 και 8 του άρθρου 34. Αν δεν λαμβάνονται υπόψη οι προαναφερόμενοι συμψηφισμοί και απαλοιφές τα όρια αυτά προσαυξάνονται κατά 20% (άρθρο 31, παρ. 4, Ν. 4308/2014).

Όταν ένας όμιλος υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων των παρ. 1 έως 3 του παρόντος άρθρου 31 κατά την ημερομηνία ισολογισμού της μητρικής οντότητας για δύο διαδοχικές περιόδους, για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων (άρθρο 31, παρ. 5, Ν. 4308/2014).

Επομένως, οι όμιλοι των οποίων επί δύο συνεχείς περιόδους (ή χρήσεις), τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων υπερβαίνουν τα δύο από τα ανωτέρω τρία αριθμητικά κριτήρια, οπότε την τρίτη περίοδο (ή χρήση) χαρακτηρίζονται ως μεγάλοι όμιλοι με αποτέλεσμα να:

α) έχουν την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 33, παρ. 3, Ν. 4308/2014) και ως εκ τούτου να δημοσιεύουν τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων ομίλων (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων, κατάσταση χρηματοροών, κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και προσάρτημα άρθρο 34, παρ. 1, Ν. 4308/2014) και

β) οι ανωτέρω ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις υπόκεινται στον έλεγχο των νομίμων ελεγκτών ή ελεγκτικών γραφείων του Ν. 3693/2008 (άρθρο 2, παράγραφος Α. υποπαράγραφος Α.1, Ν.4336/2015).

Για να σταματήσει ένας μεγάλος όμιλος να καταρτίζει τις άνω ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, πρέπει τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων να είναι μικρότερα, τουλάχιστον, τα δύο από τα ανωτέρω τρία αριθμητικά κριτήρια, των αριθμητικών ορίων τα οποία χαρακτηρίζουν έναν όμιλο ως μεγάλο οπότε την τρίτη περίοδο (ή χρήση) χαρακτηρίζονται ως μεσαίοι ή μικροί όμιλοι (ανάλογα με τα αριθμητικά μεγέθη των άνω δύο συνεχών περιόδων) και ως εκ τούτου: ως μικροί ή μεσαίοι όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 33, παρ. 3, Ν. 4308/2014) με αποτέλεσμα να μην έχουν υποχρέωση για έλεγχο των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων από τους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία του Ν. 3693/2008 (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις - Νομοθεσία και Πρακτική, Γ. Αληφαντή, έκδοση Διπλογραφία Αθήνα, 2015, σελ. 77 κ.ε.).

2.3. Οντότητες δημοσίου συμφέροντος κατά την έννοια του ορισμού του Παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014 (με μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, χρηματοδοτικά ιδρύματα κ.λπ.) - Έλεγχος ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Από 1.1.2016 οι ετήσιες και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος κατά την έννοια του ορισμού του Παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014 (οντότητες με μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, χρηματοδοτικά ιδρύματα κ.λπ.) υπόκεινται σε έλεγχο από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία του Ν. 3693/2008 (άρθρο 2, παράγραφος Α. υποπαράγραφος Α.1, Ν.4336/2015). Επίσης, έχουν υποχρέωση σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (άρθρο 1, παρ. 3, Ν. 4308/2014).