

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 701

**Γνωστοποίηση Σημαντικότερων Θεμάτων Ελέγχου στην
Έκθεση Ανεξάρτητου Ελεγκτή**

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) είναι η εθνική εποπτική Αρχή του ελεγκτικολογιστικού επαγγέλματος.

Οι αρμοδιότητες της απορρέουν από την κείμενη νομοθεσία και έχουν γνώμονα αποκλειστικά το δημόσιο συμφέρον. Η ΕΛΤΕ αποτελεί νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, που απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας και διοικητικής αυτοτέλειας

Σκοπός της ΕΛΤΕ είναι η ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στην λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα.

© Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, 2003

ΕΛΤΕ, Βουλής 7, 5^{ος} Όροφος, Αθήνα 10562

E: www.elte.org.gr

info@elte.org.gr

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 701
ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που τελειώνουν την ή μετά
την 15^η Δεκεμβρίου 2016)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	1-5
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	6
Στόχοι-	7
Ορισμός	8
Απαιτήσεις	
Καθορισμός σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου	9-10
Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου	11-16
Γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	17
Τεκμηρίωση	18
Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	A1-A8
Καθορισμός σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου	A9-A30
Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου	A31-A59
Γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	A60-A63
Τεκμηρίωση	A64

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να γνωστοποιεί σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή. Σκοπός του είναι η αντιμετώπιση τόσο της κρίσης του ελεγκτή ως προς το τι πρέπει να γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή, όσο και της μορφής και του περιεχομένου μιας τέτοιας γνωστοποίησης.
2. Ο σκοπός της γνωστοποίησης των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου είναι η ενίσχυση της επικοινωνιακής αξίας της έκθεσης του ελεγκτή με την παροχή μεγαλύτερης διαφάνειας αναφορικά με τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου παρέχει πρόσθετη πληροφόρηση στους σκοπούμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων («σκοπούμενοι χρήστες») ώστε να τους βοηθήσει να κατανοήσουν τα θέματα εκείνα που, κατά τη προσωπική κρίση του ελεγκτή, ήταν ύψιστης σημασίας κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου μπορεί επίσης να βοηθήσει τους σκοπούμενους χρήστες στην κατανόηση της οντότητας καθώς και των τομέων σημαντικής κρίσης της διοίκησης στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις (Αναφ: Παρ. Α1-Α4)
3. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή μπορεί επίσης να παρέχει στους σκοπούμενους χρήστες τη βάση για περαιτέρω δέσμευση της διοίκησης και των υπεύθυνων για την διακυβέρνηση αναφορικά με ορισμένα θέματα που σχετίζονται με την οντότητα, τις ελεγχμένες οικονομικές καταστάσεις, ή τον έλεγχο που διενεργήθηκε.
4. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή γίνεται στο πλαίσιο του ότι ο ελεγκτής έχει διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή δεν είναι:
 - (α) Υποκατάστατο των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις που το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί να πραγματοποιήσει η διοίκηση, ή που για οποιονδήποτε άλλο λόγο είναι αναγκαίες για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης
 - (β) Υποκατάστατο για την έκφραση εκ μέρους του ελεγκτή τροποποιημένης γνώμης, όταν αυτό απαιτείται από τις περιστάσεις, για συγκεκριμένη ανάθεση ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)¹
 - (γ) Υποκατάστατο της αναφοράς, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)² όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα αναφορικά με γεγονότα ή συνθήκες που

¹ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο): «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

² ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο): «Συνέχιση δραστηριότητας», παράγραφοι 22–23

μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία επί της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, ή

(δ) Ξεχωριστή γνώμη επί μεμονωμένων γεγονότων (Αναφ: Παρ. Α5-Α8)

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων, καθώς και για τις περιστάσεις που ο ελεγκτής αποφασίζει για οποιονδήποτε άλλο λόγο να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση ελεγκτή. Το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται, επίσης, όταν από νόμο ή κανονισμό απαιτείται ο ελεγκτής να γνωστοποιεί τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή³. Ωστόσο, το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) απαγορεύει στον ελεγκτή να γνωστοποιεί τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου όταν ο ελεγκτής αποποιείται γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εκτός εάν μια τέτοια αναφορά απαιτείται από νόμο ή κανονισμό⁴.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

6. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων περιόδων που λήγουν την ή μετά την 15^η Δεκεμβρίου 2016.

Στόχοι

7. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι να καθορίσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου και, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να γνωστοποιήσει τα θέματα αυτά περιγράφοντάς τα στην έκθεση του ελεγκτή.

Ορισμός

8. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, ο ακόλουθος όρος έχει τη σημασία που αποδίδεται ως κατωτέρω:

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου – Τα θέματα εκείνα, που κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είχαν πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου επιλέγονται από θέματα που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Απαιτήσεις

Καθορισμός σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου

9. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει, από τα θέματα που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εκείνα τα θέματα που απαιτήσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Για να γίνει αυτός ο

³ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο): «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 30–31

⁴ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 29

καθορισμός, ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του τα ακόλουθα: (Αναφ: Παρ. A9-A18)

- (α) Περιοχές υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος, ή σημαντικούς κινδύνους που εντοπίζονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)⁵. (Αναφ: Παρ. A19-A22).
 - (β) Σημαντικές κρίσεις του ελεγκτή που σχετίζονται με περιοχές των οικονομικών καταστάσεων που περιλάμβαναν σημαντικές κρίσεις της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων λογιστικών εκτιμήσεων που θεωρήθηκε ότι ενέχουν υψηλή αβεβαιότητα. (Αναφ: Παρ. A23-A24)
 - (γ) Επιπτώσεις στον έλεγχο των σημαντικών γεγονότων ή συναλλαγών που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. (Αναφ: Παρ. A25-A26)
10. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει ποια από τα θέματα που ορίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 9 είχαν πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και, ως εκ τούτου, είναι τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. (Αναφ: Παρ. A9-A11, A27-A30)

Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου

11. Ο ελεγκτής πρέπει να περιγράφει κάθε σημαντικότερο θέμα ελέγχου, χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο υπότιτλο, σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελέγχου υπό τον τίτλο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου», εκτός εάν ισχύουν οι περιπτώσεις των παραγράφων 14 ή 15. Το εισαγωγικό κείμενο σε αυτό το τμήμα της έκθεσης ελέγχου θα πρέπει να δηλώνει ότι:
- (α) Σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είχαν πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων [της τρέχουσας περιόδου], και
 - (β) Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολο τους, και κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή επί αυτών, και ο ελεγκτής δεν παρέχει ξεχωριστή γνώμη επί των συγκεκριμένων θεμάτων. (Αναφ: Παρ. A31-A33)

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου δεν αποτελούν υποκατάστατο της έκφρασης τροποποιημένης γνώμης

12. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να γνωστοποιεί ένα θέμα στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» της έκθεσης του ελεγκτή όταν απαιτείται ο ελεγκτής να τροποποιήσει τη γνώμη του σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) ως αποτέλεσμα του εν λόγω θέματος. (Αναφ: Παρ. A5)

⁵ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

Περιγραφές μεμονωμένων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου

13. Η περιγραφή κάθε σημαντικότερου θέματος ελέγχου στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει αναφορά στις σχετικές γνωστοποιήσεις, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις και θα πρέπει να αναφέρει: (Αναφ: Παρ. Α34-Α41)

(α) Γιατί το θέμα θεωρήθηκε ότι είχε πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο, και, ως εκ τούτου, αποτέλεσε σημαντικότερο θέμα ελέγχου, και (Αναφ: Παρ. Α42-Α45)

(β) Πώς αντιμετωπίστηκε το θέμα κατά τον έλεγχο. (Αναφ: Παρ. Α46-Α51)

Περιπτώσεις στις οποίες ένα ζήτημα που θεωρήθηκε σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή

14. Ο ελεγκτής πρέπει να περιγράφει κάθε σημαντικότερο θέμα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή εκτός εάν: (Αναφ: Παρ. Α53-Α56)

(α) Νόμος ή κανονισμός αποκλείει δημόσιες γνωστοποιήσεις επί του συγκεκριμένου θέματος ή (Αναφ: Παρ. Α52)

(β) Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής αποφασίζει ότι το θέμα δεν θα πρέπει να γνωστοποιηθεί στην έκθεση του, αν εκτιμά ότι οι αρνητικές συνέπειες μιας τέτοιας γνωστοποίησης υπερτερούν από τα οφέλη της για το δημόσιο συμφέρον. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν εάν η οντότητα έχει δημόσια ανακοινώσει πληροφορίες σχετικά με το θέμα αυτό.

Αλληλεπίδραση μεταξύ περιγραφών των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και άλλων στοιχείων που απαιτείται να περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή

15. Ένα θέμα που απαιτεί τροποποιημένη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), ή μια ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν σημαντική αμφιβολία επί της δυνατότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), είναι από τη φύση τους σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Ωστόσο, σε τέτοιες περιστάσεις, τα θέματα αυτά δεν θα περιγράφονται στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» της έκθεσης ελέγχου και οι απαιτήσεις των παραγράφων 13-14 δεν ισχύουν. Αντ' αυτού, ο ελεγκτής οφείλει:

(α) Να αναφερθεί σε αυτά τα θέματα σύμφωνα με τα εφαρμοστέα ΔΠΕ, και

(β) Να περιλάβει, μέσα στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου», παραπομπή στα τμήματα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» ή «Βάση για αρνητική γνώμη» ή «Ουσιώδης αβεβαιότητα αναφορικά με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της» για τα εν λόγω θέματα. (Αναφ: Παρ. Α6-Α7)

Μορφή και περιεχόμενο του τμήματος «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» υπό άλλες περιστάσεις

16. Εάν ο ελεγκτής κρίνει, ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις της οντότητας και του ελέγχου, ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση ή ότι τα μόνα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που γνωστοποιούνται είναι εκείνα τα θέματα που αντιμετωπίζονται από την παράγραφο 15, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει σχετική αναφορά στο χωριστό τμήμα της έκθεσης ελέγχου με τίτλο «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου». (Αναφ: Παρ. Α57-Α59)

Γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

17. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση:
- (α) Τα θέματα εκείνα που ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου, ή
 - (β) Ότι, κατά περίπτωση, ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις της οντότητας και του ελέγχου και κατά την κρίση του, δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ: Παρ. Α60-Α63)

Τεκμηρίωση

18. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στη τεκμηρίωση ελέγχου⁶: (Αναφ: Παρ. Α64)
- (α) Τα θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή σύμφωνα με την παράγραφο 9, και το σκεπτικό για την κρίση του ελεγκτή ως προς το εάν και κατά πόσο κάθε ένα από αυτά τα θέματα είναι σημαντικότερο θέμα ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 10.
 - (β) Κατά περίπτωση, το σκεπτικό για την κρίση του ελεγκτή ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή ή ότι τα μόνα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση είναι εκείνα τα θέματα που αντιμετωπίζονται από την παράγραφο 15, και
 - (γ) Κατά περίπτωση, το σκεπτικό για την απόφαση του ελεγκτή να μη γνωστοποιήσει στην έκθεση του ένα θέμα που ορίστηκε ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου.

Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ (Αναφ: Παρ. 2)

⁶ ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου», παράγραφοι 8-11 και Α6

- A1. Ως «σημασία» μπορεί να περιγραφεί η σχετική βαρύτητα ενός θέματος, εντός συγκεκριμένου πλαισίου. Η σημασία ενός θέματος κρίνεται από τον ελεγκτή στα πλαίσια στα οποία εξετάζεται. Η σημασία εξετάζεται στα πλαίσια ποσοτικών και ποιοτικών παραγόντων, όπως το σχετικό μέγεθος, η φύση και η επίπτωση επί του υποκειμένου θέματος καθώς και τα συμφέροντα που έχουν εκφράσει οι σκοπούμενοι χρήστες ή οι αποδέκτες των θεμάτων. Αυτό συνεπάγεται μια αντικειμενική ανάλυση των γεγονότων και των περιστάσεων, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και της έκτασης της επικοινωνίας με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- A2. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν εκφράσει ενδιαφέρον για εκείνα τα θέματα επί των οποίων ο ελεγκτής είχε τον πιο έντονο διάλογο με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως μέρος της αμφίδρομης επικοινωνίας που απαιτείται από το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο)⁷ και έχουν ζητήσει πρόσθετη διαφάνεια αναφορικά με αυτή την επικοινωνία. Για παράδειγμα, οι χρήστες έχουν εκφράσει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για την κατανόηση σημαντικών κρίσεων που έγιναν από τον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους, επειδή συχνά σχετίζονται με περιοχές σημαντικών κρίσεων της διοίκησης κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- A3. Η απαίτηση οι ελεγκτές να γνωστοποιούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεσή τους μπορεί επίσης να ενισχύσει την επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με αυτά τα θέματα, και μπορεί να εφιστήσει την προσοχή της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση στις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες αναφέρονται στην έκθεση του ελεγκτή.
- A4. Το ΔΠΕ 320⁸ εξηγεί ότι είναι εύλογο για τον ελεγκτή να υποθέσει ότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων:
- (α) Διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις επί των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις με εύλογη επιμέλεια.
 - (β) Κατανοούν ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, παρουσιάζονται και ελέγχονται σε επίπεδα ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητας)
 - (γ) Αναγνωρίζουν τις αβεβαιότητες που συνδέονται με την επιμέτρηση των ποσών που βασίζονται στη χρήση εκτιμήσεων, κρίσεων καθώς και εξέτασης μελλοντικών γεγονότων, και
 - (δ) Λαμβάνουν εύλογες οικονομικές αποφάσεις βάσει της πληροφόρησης που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις.

⁷ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση»

⁸ ΔΠΕ 320, «Ουσιώδες Μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου», παράγραφος 4

Επειδή η έκθεση του ελεγκτή συνοδεύει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, οι χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή θεωρείται ότι είναι οι ίδιοι με τους σκοπούμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Σχέση μεταξύ των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, της γνώμης του ελεγκτή και των άλλων στοιχείων της έκθεσης του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 4, 12, 15)

- A5. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) ορίζει τις απαιτήσεις και παρέχει οδηγίες για τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων⁹. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου δεν αποτελεί υποκατάστατο για γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις που το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί από τη διοίκηση να κάνει, ή που για οποιονδήποτε άλλο λόγο είναι απαραίτητες για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης. Το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) αναφέρεται στις περιπτώσεις που ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα που σχετίζεται με την καταλληλότητα ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις¹⁰.
- A6. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), η περιγραφή ενός θέματος που οδηγεί σε τροποποιημένη γνώμη στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη», συμβάλλει στην καλύτερη κατανόηση των σκοπούμενων χρηστών και στον εντοπισμό τέτοιων περιπτώσεων, όταν υπάρχουν. Ο διαχωρισμός της γνωστοποίησης αυτού του θέματος από τα άλλα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που περιγράφονται στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» δίνει, ως εκ τούτου, την κατάλληλη έμφαση στην έκθεση του ελεγκτή (βλέπε παράγραφο 15). Το Παράρτημα στο ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) περιλαμβάνει ενδεικτικά παραδείγματα του τρόπου με τον οποίο το εισαγωγικό κείμενο στο τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» επηρεάζεται όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη και άλλα σημαντικότερα θέματα ελέγχου γνωστοποιούνται στην έκθεση του ελεγκτή. Η παράγραφος A58 του παρόντος ΔΠΕ παρουσιάζει τον τρόπο με τον οποίο το τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» παρουσιάζεται όταν ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι δεν υπάρχει άλλο σημαντικότερο θέμα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή πέρα από τα θέματα που αντιμετωπίστηκαν στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη» ή στο τμήμα «Ουσιώδης αβεβαιότητα αναφορικά με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της» της έκθεσης του ελεγκτή.
- A7. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, η γνωστοποίηση άλλων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου εξακολουθεί να συμβάλλει στην ενίσχυση της κατανόησης του ελέγχου από τους σκοπούμενους χρήστες και, ως εκ τούτου, ισχύουν οι απαιτήσεις για τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου. Ωστόσο, καθώς η έκφραση αρνητικής γνώμης συντελείται σε περιπτώσεις όπου ο

⁹ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 10-15 και A1-A10

¹⁰ Βλέπε παράγραφο A7 του ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)

ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι σφάλματα, μεμονωμένα ή στο σύνολό τους, είναι τόσο ουσιώδη όσο και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις¹¹:

- Ανάλογα με τη σοβαρότητα του(των) θέματος(θεμάτων) που εγείρουν την έκφραση αρνητικής γνώμης, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι δεν υπάρχουν άλλα θέματα που να αποτελούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ισχύει η απαίτηση της παραγράφου 15 (βλέπε παράγραφο A58).
- Εάν ένα ή περισσότερα θέματα, εκτός από τα θέματα που εγείρουν την έκφραση αρνητικής γνώμης, κρίνεται ότι είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου, είναι ιδιαιτέρως σημαντικό η περιγραφή αυτών των άλλων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου να μην αφήνει να εννοηθεί-σε βαθμό μεγαλύτερο απ' ότι απαιτούν οι περιστάσεις, δοθείσης της έκφρασης αρνητικής γνώμης- ότι οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι πιο αξιόπιστες σε σχέση με αυτά τα θέματα (βλέπε παράγραφο A47).

A8. Το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)¹² καθορίζει μηχανισμούς για τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων όλων των οντοτήτων προκειμένου να περιλάβουν πρόσθετη γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή μέσω της χρήσης παραγράφων Έμφασης Θέματος και παραγράφων Άλλου Θέματος, όταν ο ελεγκτής το θεωρεί απαραίτητο. Σε τέτοιες περιπτώσεις, αυτές οι παράγραφοι παρουσιάζονται ξεχωριστά από το τμήμα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» στην έκθεση του ελεγκτή. Όταν ένα θέμα έχει αξιολογηθεί ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου, η χρήση αυτών των παραγράφων δεν υποκαθιστά την ανάγκη περιγραφής του συγκεκριμένου σημαντικότερου θέματος ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 13¹³. Το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο) παρέχει περαιτέρω οδηγίες επί της σχέσης μεταξύ σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και παραγράφων έμφασης θέματος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ¹⁴.

Καθορισμός σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου (Αναφ: Παρ. 9-10)

- A9. Η διαδικασία λήψης απόφασης του ελεγκτή κατά τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου είναι σχεδιασμένη ώστε να επιλέγεται μικρότερος αριθμός θεμάτων από τα θέματα που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, βάσει της κρίσης του ελεγκτή σχετικά με το ποια θέματα ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.
- A10. Ο καθορισμός των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου από τον ελεγκτή περιορίζεται στα θέματα εκείνα με πρωταρχική σημασία για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, ακόμα και όταν παρουσιάζονται συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ακόμα και όταν η γνώμη του ελεγκτή αναφέρεται σε κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις)¹⁵.

¹¹ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 8

¹² ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

¹³ Βλέπε παραγράφους 8(β) και 10(β) του ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)

¹⁴ ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι A1-A3

¹⁵ Βλέπε ΔΠΕ 710, «Συγκριτική πληροφόρηση-αντίστοιχα στοιχεία και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις».

- A11. Παρά το γεγονός ότι η κρίση του ελεγκτή επί των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου αφορά στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και το παρόν ΔΠΕ δεν απαιτεί ο ελεγκτής να ενημερώσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελεγκτή προηγούμενης περιόδου, μπορεί να είναι χρήσιμο για τον ελεγκτή να εξετάσει εάν ένα θέμα που υπήρξε σημαντικότερο θέμα ελέγχου στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου εξακολουθεί να είναι σημαντικότερο θέμα ελέγχου κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Θέματα που απαιτήσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 9)

- A12. Η έννοια της σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή αναγνωρίζει ότι ένας έλεγχος πραγματοποιείται βάσει εντοπισμού κινδύνων και επικεντρώνεται στον εντοπισμό και στην εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών προσαρμοσμένων στους κινδύνους αυτούς, και στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων ελέγχου τα οποία παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή. Για συγκεκριμένα υπόλοιπα λογαριασμών, τάξεις συναλλαγών ή γνωστοποιήσεις, όσο υψηλότερος είναι ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, τόσο πιο συχνά απαιτείται κρίση κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών καθώς και για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτών. Κατά το σχεδιασμό περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής απαιτείται να αποκτήσει πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια όσο υψηλότερος είναι ο εκτιμώμενος κίνδυνος από τον ελεγκτή¹⁶. Όταν αποκτώνται πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια εξαιτίας της υψηλότερης εκτίμησης κινδύνου, ο ελεγκτής μπορεί να αυξήσει την ποσότητα των τεκμηρίων ή να αποκτήσει σχετικότερα ή πιο αξιόπιστα τεκμήρια, όπως για παράδειγμα, δίνοντας μεγαλύτερη έμφαση στην απόκτηση τεκμηρίων από τρίτα μέρη ή αποκτώντας επιβεβαιωτικά τεκμήρια από μια σειρά ανεξάρτητων πηγών¹⁷.
- A13. Συνεπώς, θέματα που θέτουν προκλήσεις στον ελεγκτή κατά την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων ή θέτουν προκλήσεις στον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να σχετίζονται άμεσα με τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου από τον ελεγκτή.
- A14. Περιοχές που χρήζουν σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή συχνά αφορούν σε περιοχές που είναι πολύπλοκες και απαιτούν σημαντική κρίση από τη διοίκηση επί των οικονομικών καταστάσεων, και ως εκ τούτου συχνά περιλαμβάνουν δύσκολες ή πολυσύνθετες κρίσεις εκ μέρους του ελεγκτή. Με τη σειρά τους, τέτοιες συνθήκες επιδρούν συχνά στη γενική στρατηγική ελέγχου του ελεγκτή, τον καταμερισμό των πόρων και την έκταση της προσπάθειας του ελέγχου σε σχέση με τέτοια θέματα. Οι επιδράσεις αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την έκταση ανάμιξης ανώτερου προσωπικού στον έλεγχο ή την εμπλοκή ενός ειδήμονα ή ατόμων που διαθέτουν εμπειρογνωμοσύνη σε ειδικευμένους τομείς λογιστικής ή ελέγχου, στους

¹⁶ ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», παράγραφος 7(β)

¹⁷ ΔΠΕ 330, παράγραφος Α19

οποίους είτε ανατίθεται εσωτερικά είτε προσλαμβάνονται από την ελεγκτική εταιρία για να χειριστούν αυτές τις περιοχές.

A15. Διάφορα ΔΠΕ απαιτούν συγκεκριμένα θέματα γνωστοποίησης στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και σε άλλους που μπορεί να σχετίζονται με τις περιοχές που χρήζουν σοβαρής προσοχής από τον ελεγκτή. Για παράδειγμα:

- Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τυχόν σημαντικές δυσκολίες που αντιμετώπισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου¹⁸. Τα ΔΠΕ αναγνωρίζουν ενδεχόμενες δυσκολίες, για παράδειγμα, αναφορικά με:
 - Συναλλαγές συνδεδεμένων μερών¹⁹, ειδικότερα περιορισμούς στη δυνατότητα του ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια ότι όλες οι άλλες πτυχές μιας συναλλαγής συνδεδεμένου μέρους (εκτός από την τιμή) είναι ανάλογες με εκείνες παρόμοιας συναλλαγής σε καθαρά εμπορική βάση.
 - Περιορισμοί στον έλεγχο ομίλου, για παράδειγμα, όπου η πρόσβαση της ομάδας ανάθεσης ελέγχου του ομίλου σε πληροφόρηση μπορεί να έχει περιοριστεί²⁰.
- Το ΔΠΕ 220 καθορίζει απαιτήσεις για τον εταίρο ανάθεσης σε σχέση με τη διαδικασία κατάλληλης διαβούλευσης επί δύσκολων και αμφιλεγόμενων θεμάτων²¹. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να έχει συμβουλευτεί άλλους, εντός ή εκτός της ελεγκτικής εταιρίας, επί σημαντικών τεχνικών θεμάτων, και αυτό μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι πρόκειται για σημαντικότερο θέμα ελέγχου. Απαιτείται επίσης από τον εταίρο ανάθεσης, μεταξύ άλλων, να συζητά σημαντικά θέματα που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου με τον υπεύθυνο για την επισκόπηση δικλείδων ποιότητας της ανάθεσης²².

Παράγοντες σχετικοί με τον καθορισμό των θεμάτων που απαιτούν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 9)

A16. Ο ελεγκτής μπορεί να σχηματίσει μια προκαταρκτική άποψη στη φάση του σχεδιασμού σχετικά με θέματα που είναι πιθανό να χρήζουν σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή κατά τον έλεγχο και ως εκ τούτου ενδέχεται να αποτελέσουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί την άποψη αυτή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση όταν συζητά το σχεδιασμό του εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο). Ωστόσο, ο καθορισμός των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή βασίζεται στα αποτελέσματα του ελέγχου ή στα τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

A17. Η παράγραφος 9 αναφέρει συγκεκριμένους παράγοντες που πρέπει υποχρεωτικά να λαμβάνονται υπ' όψη κατά την αξιολόγηση από τον ελεγκτή ως προς τα θέματα που

¹⁸ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 16(β) και A21

¹⁹ ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα μέρη», παράγραφος 42

²⁰ ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (συμπεριλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)», παράγραφος 49(δ)

²¹ ΔΠΕ 220, «Δικλείδες ποιότητας για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 18

²² ΔΠΕ 220, παράγραφος 19

απαιτούν σημαντική προσοχή. Αυτοί οι παράγοντες εστιάζουν στη φύση των θεμάτων που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τα οποία συχνά συνδέονται με θέματα που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, και σκοπός τους είναι να αντανakλούν περιοχές του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων που μπορεί να παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τους σκοπούμενους χρήστες. Το γεγονός ότι απαιτείται οι ανωτέρω παράγοντες να λαμβάνονται υπ' όψη δεν έχει σκοπό να υπονοήσει ότι τα θέματα που σχετίζονται με αυτούς θα είναι πάντα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Θέματα που σχετίζονται με τέτοιους παράγοντες είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου μόνο εάν κριθούν ότι έχουν πρωταρχικής σημασία για τον έλεγχο σύμφωνα με την παράγραφο 10. Δεδομένου ότι οι εν λόγω παράγοντες μπορεί να είναι αλληλένδετοι (δηλαδή θέματα που σχετίζονται με τις περιστάσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 9(β)-(γ) μπορεί επίσης να χαρακτηριστούν ως σημαντικοί κίνδυνοι), η εφαρμογή περισσότερων του ενός παραγόντων σε ένα συγκεκριμένο θέμα που γνωστοποιείται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να αυξήσει την πιθανότητα ο ελεγκτής να χαρακτηρίσει το θέμα αυτό ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου.

- A18. Εκτός από τα θέματα που σχετίζονται με τους συγκεκριμένους παράγοντες που απαιτείται να λαμβάνονται υπ' όψη σύμφωνα με την παράγραφο 9, μπορεί να υπάρχουν άλλα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τα οποία να απαιτήσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή και ως εκ τούτου μπορεί να θεωρηθούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 10. Τέτοια θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, θέματα σχετικά με τον έλεγχο τα οποία δεν ήταν απαραίτητο να γνωστοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, η εφαρμογή ενός νέου πληροφοριακού συστήματος (ή σημαντικές αλλαγές στο υφιστάμενο πληροφοριακό σύστημα) κατά τη διάρκεια της περιόδου μπορεί να αποτελεί περιοχή που χρήζει σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή, ειδικότερα εάν μια τέτοια αλλαγή είχε σημαντική επίπτωση στη συνολική στρατηγική ελέγχου του ελεγκτή ή σχετιζόταν με σημαντικό κίνδυνο (π.χ. αλλαγές σε ένα σύστημα που επηρεάζει την αναγνώριση εσόδων).

Περιοχές υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος ή σημαντικοί κίνδυνοι που εντοπίζονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) (Αναφ: Παρ. 9(α))

- A19. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί ο ελεγκτής να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σημαντικούς κινδύνους που εντοπίστηκαν από τον ελεγκτή²³. Η παράγραφος A13 του ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) εξηγεί ότι ο ελεγκτής μπορεί επίσης να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής σχεδιάζει να αντιμετωπίσει τομείς υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος.
- A20. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) ορίζει ως σημαντικό κίνδυνο τον εντοπισμένο και εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που, κατά τη κρίση του ελεγκτή, απαιτεί ειδική ελεγκτική επιμέλεια. Περιοχές σημαντικής κρίσης της διοίκησης και σημαντικές

²³ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15

ασυνήθιστες συναλλαγές μπορεί, συχνά, να χαρακτηριστούν ως σημαντικοί κίνδυνοι. Σημαντικοί κίνδυνοι είναι ως εκ τούτου περιοχές που απαιτούν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή.

A21. Ωστόσο, αυτό μπορεί να μην ισχύει για όλους τους σημαντικούς κινδύνους. Για παράδειγμα, το ΔΠΕ 240 θεωρεί ότι υπάρχουν κίνδυνοι απάτης κατά την αναγνώριση εσόδων και απαιτεί από τον ελεγκτή να χειριστεί αυτούς τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης ως σημαντικούς κινδύνους²⁴. Επίσης, το ΔΠΕ 240 τονίζει ότι, λόγω του απρόβλεπτου τρόπου με τον οποίο θα μπορούσε να προκύψει η παράκαμψη των δικλίδων από τη διοίκηση, αυτό αποτελεί κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης και ως εκ τούτου σημαντικό κίνδυνο²⁵. Ανάλογα με τη φύση τους, οι κίνδυνοι αυτοί μπορεί να μην απαιτούν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή, και ως εκ τούτου δεν θα λαμβάνονταν υπ' όψη κατά τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή σύμφωνα με την παράγραφο 10.

A22. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) εξηγεί ότι η εκτίμηση του ελεγκτή αναφορικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού μπορεί να αλλάξει κατά τη διάρκεια του ελέγχου καθώς αποκτώνται πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια²⁶. Η αναθεώρηση της εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή και η επαναξιολόγηση των σχεδιασμένων ελεγκτικών διαδικασιών αναφορικά με μια συγκεκριμένη περιοχή των οικονομικών καταστάσεων (δηλαδή, σημαντική αλλαγή στην προσέγγιση του ελέγχου, για παράδειγμα, εάν η εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή βασίστηκε σε μια προσδοκία ότι ορισμένες δικλίδες λειτουργούσαν αποτελεσματικά και ο ελεγκτής έχει αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια ότι οι δικλίδες δεν λειτουργούσαν αποτελεσματικά καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου ελέγχου, ειδικότερα εάν πρόκειται για τομέα με υψηλό εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος) μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τον χαρακτηρισμό μιας περιοχής ως χρήζουσας σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή.

Σημαντικές εκτιμήσεις του ελεγκτή που σχετίζονται με περιοχές των οικονομικών καταστάσεων που απαίτησαν σημαντικές κρίσεις της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων λογιστικών εκτιμήσεων που έχουν χαρακτηριστεί ως έχουσες υψηλή αβεβαιότητα (Αναφ: Παρ. 9(β))

A23. Το ΔΠΕ 360 (Αναθεωρημένο) απαιτεί ο ελεγκτής να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις απόψεις του αναφορικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων λογιστικών πολιτικών, λογιστικών εκτιμήσεων και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις²⁷. Σε πολλές περιπτώσεις, αυτό σχετίζεται με σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις και σχετικές γνωστοποιήσεις, οι οποίες είναι πιθανό να αποτελούν περιοχές που χρήζουν

²⁴ ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 26-27

²⁵ ΔΠΕ 240, παράγραφος 31

²⁶ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 31

²⁷ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 16(α)

σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή και μπορεί, επίσης, να χαρακτηρίζονται ως σημαντικοί κίνδυνοι.

- A24. Ωστόσο, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν τονίσει το ενδιαφέρον τους στις λογιστικές εκτιμήσεις που έχουν χαρακτηριστεί ως έχουσες υψηλή αβεβαιότητα, σύμφωνα με το ΔΠΕ 540²⁸, αλλά δεν έχουν χαρακτηριστεί ως σημαντικοί κίνδυνοι. Μεταξύ άλλων, τέτοιες εκτιμήσεις εξαρτώνται ιδιαίτερα από τη κρίση της διοίκησης και συχνά είναι οι πιο πολύπλοκες περιοχές των οικονομικών καταστάσεων, και μπορεί να απαιτούν την ανάμειξη τόσο των ειδημόνων της διοίκησης όσο και των ειδημόνων του ελεγκτή. Οι χρήστες έχουν επίσης τονίσει ότι οι λογιστικές πολιτικές που έχουν σοβαρή επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις (και οι σημαντικές μεταβολές στις πολιτικές αυτές) σχετίζονται με την κατανόηση αυτών επί των οικονομικών καταστάσεων, ειδικότερα σε περιπτώσεις όπου οι πρακτικές μιας οντότητας δεν είναι συνεπείς με άλλες του κλάδου της.

Η επίπτωση επί του ελέγχου σημαντικών γεγονότων ή συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου (Αναφ: Παρ. 9(γ))

- A25. Γεγονότα ή συναλλαγές που είχαν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις ή στον έλεγχο μπορεί να αποτελούν τομείς που χρήζουν σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή και μπορεί να χαρακτηρίζονται ως σημαντικοί κίνδυνοι. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να είχε εκτεταμένες συζητήσεις με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε διάφορα επίπεδα καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου αναφορικά με την επίπτωση επί των οικονομικών καταστάσεων σημαντικών συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη ή σημαντικών συναλλαγών που είναι εκτός της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας ή που για οποιονδήποτε άλλο λόγο δείχνουν να είναι ασυνήθεις²⁹. Η διοίκηση μπορεί να έχει κάνει δύσκολες ή σύνθετες κρίσεις αναφορικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση τέτοιων συναλλαγών, οι οποίες μπορεί να είχαν σημαντική επίπτωση επί της συνολικής στρατηγικής του ελεγκτή.

- A26. Σημαντικές οικονομικές, λογιστικές, ρυθμιστικές, κλαδικές, ή άλλες εξελίξεις που επηρέασαν τους ισχυρισμούς της διοίκησης ή τις κρίσεις αυτής μπορεί επίσης να επηρεάσουν τη συνολική προσέγγιση του ελεγκτή στον έλεγχο και τα αποτελέσματα σε ένα θέμα που απαιτεί σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή.

Θέματα πρωταρχικής σημασίας (Αναφ: Παρ. 10)

- A27. Θέματα που απαιτήσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή μπορεί επίσης να είχαν ως αποτέλεσμα σημαντική αλληλεπίδραση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Η φύση και η έκταση της επικοινωνίας αναφορικά με τέτοια θέματα με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση συχνά παρέχει ένδειξη του ποια θέματα είναι πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να είχε περισσότερο εις βάθος, συχνότερη ή πιο έντονη επικοινωνία με τους

²⁸ Βλέπε παραγράφους 10-11 του ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και σχετικών γνωστοποιήσεων».

²⁹ Βλέπε παραγράφους 16(α), 16(γ) και A22, και Παράρτημα 2, του ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο)

υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση επί πιο δύσκολων και πολύπλοκων θεμάτων, όπως η εφαρμογή σημαντικών λογιστικών πολιτικών που αποτέλεσαν το θέμα σημαντικής κρίσης του ελεγκτή ή της διοίκησης.

A28. Η έννοια των θεμάτων πρωταρχικής σημασίας έχει εφαρμογή στα πλαίσια της οντότητας και του ελέγχου που διενεργήθηκε. Έτσι, ο χαρακτηρισμός και η γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου από τον ελεγκτή έχει σκοπό τον εντοπισμό θεμάτων συγκεκριμένα για τον έλεγχο και να προκαλέσει τη διαμόρφωση κρίσης επί της βαρύτητας των θεμάτων αυτών σε σχέση με άλλα θέματα του ελέγχου.

A29. Άλλοι παράγοντες που μπορεί να σχετίζονται με τον καθορισμό της βαρύτητας ενός θέματος που πρόκειται να γνωστοποιηθεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, καθώς και εάν αυτό το θέμα αποτελεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου περιλαμβάνουν:

- Τη βαρύτητα του θέματος για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους από τους σκοπούμενους χρήστες, και ιδιαιτέρως, τη σημαντικότητα του επί των οικονομικών καταστάσεων.
- Τη φύση της υποκείμενης λογιστικής πολιτικής που σχετίζεται με το θέμα ή την πολυπλοκότητα ή την υποκειμενικότητα που ενέχεται στην επιλογή της κατάλληλης πολιτικής από τη διοίκηση συγκριτικά με άλλες οντότητες του κλάδου της.
- Τη φύση και τη σημαντικότητα, ποιοτικά ή ποσοτικά, των διορθωμένων και των συναθροισμένων μη διορθωμένων σφαλμάτων -λόγω απάτης ή λάθους- που σχετίζονται με το θέμα, εάν υπάρχουν.
- Τη φύση και την έκταση της ελεγκτικής προσπάθειας που χρειάστηκε για την αντιμετώπιση του θέματος, συμπεριλαμβανομένων:
 - Της έκτασης των εξειδικευμένων δεξιοτήτων ή της γνώσης που απαιτήθηκε για την εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών προς αντιμετώπιση του θέματος ή για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτών των διαδικασιών, εάν υπάρχουν.
 - Της φύσης των διαβουλεύσεων εκτός της ομάδας ανάθεσης αναφορικά με το θέμα.
- Τη φύση και τη σοβαρότητα των δυσκολιών κατά την εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών, την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτών των διαδικασιών, και την απόκτηση σχετικών και αξιόπιστων τεκμηρίων επί των οποίων βασίστηκε η γνώμη του ελεγκτή, ιδιαιτέρως όσο οι κρίσεις του ελεγκτή γίνονται πιο υποκειμενικές.
- Τη σοβαρότητα οποιωνδήποτε ελαττωμάτων στις δικλίδες που εντοπίστηκαν αναφορικά με το θέμα.
- Εάν και κατά πόσο το θέμα απαιτούσε να ληφθεί υπ' όψη μια σειρά από ξεχωριστούς, αλλά συνδεδεμένους, παράγοντες κατά τον έλεγχο. Για παράδειγμα, οι μακροχρόνιες συμβάσεις μπορεί να απαιτούν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή αναφορικά με αναγνώριση εσόδων, δικαστικές διενέξεις ή άλλες ενδεχόμενες υποχρεώσεις, και μπορεί να έχουν επίπτωση επί άλλων λογιστικών εκτιμήσεων.

A30. Ο καθορισμός του ποια και πόσα, από αυτά τα θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή και ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, ενέχουν επαγγελματική κρίση. Ο αριθμός των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου που πρέπει να περιληφθούν στην έκθεση του ελεγκτή μπορεί να επηρεαστεί από το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας, τη φύση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και του περιβάλλοντος αυτής καθώς και από τα δεδομένα και τις συνθήκες της ανάθεσης ελέγχου. Γενικά, όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των θεμάτων που αρχικά χαρακτηρίστηκαν ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου, τόσο περισσότερο ο ελεγκτής ενδέχεται να χρειαστεί να επανεξετάσει εάν κάθε ένα από αυτά τα θέματα πληροί τον ορισμό του σημαντικότερου θέματος ελέγχου. Οι μακροσκελείς κατάλογοι σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου μπορεί να αντίκεινται στην έννοια ότι τα εν λόγω θέματα είναι όντως εκείνα που ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο.

Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου

Ξεχωριστό τμήμα για τα Σημαντικότερα θέματα Ελέγχου στην Έκθεση Ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 11)

A31. Η εισαγωγή του ξεχωριστού τμήματος για τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου εγγύς της γνώμης του ελεγκτή επιτρέπει την ανάδειξη της σπουδαιότητας της συγκεκριμένης πληροφόρησης, αναγνωρίζοντας την απτή αξία που προσδίδει στους σκοπούμενους χρήστες η πληροφόρηση για τη συγκεκριμένη ανάθεση ελέγχου

A32. Η σειρά παρουσίασης των μεμονωμένων θεμάτων εντός του τμήματος για τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Για παράδειγμα, αυτή η πληροφόρηση μπορεί να είναι οργανωμένη κατά σειρά σπουδαιότητας, βάσει της κρίσης του ελεγκτή, ή μπορεί να ανταποκρίνεται στον τρόπο με τον οποίο τα θέματα γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Η απαίτηση στην παράγραφο 11 να περιλαμβάνονται υπότιτλοι έχει σκοπό την περαιτέρω διάκριση των θεμάτων.

A33. Όταν παρουσιάζεται συγκριτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση, το εισαγωγικό κείμενο του τμήματος για τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προσαρμόζεται ώστε να εφιστά την προσοχή στο γεγονός ότι τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου που περιγράφονται σχετίζονται μόνο με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, και μπορεί να περιλαμβάνουν αναφορά στη συγκεκριμένη περίοδο που καλύπτεται από αυτές τις οικονομικές καταστάσεις (π.χ., «για το έτος που λήγει την 31^η Δεκεμβρίου 20XX»).

Περιγραφές μεμονωμένων σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου (Αναφ: Παρ. 13)

A34. Η επάρκεια της περιγραφής ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης. Η περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου έχει σκοπό την παροχή περιεκτικής και ισορροπημένης επεξήγησης δίνοντας, έτσι, τη δυνατότητα στους σκοπούμενους χρήστες να κατανοήσουν τον λόγο για τον οποίο το

θέμα ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο το θέμα αυτό αντιμετωπίστηκε κατά τον έλεγχο. Ο κατά το δυνατόν περιορισμός της χρήσης εξειδικευμένων τεχνικών ελεγκτικών όρων δίνει επίσης τη δυνατότητα στους σκοπούμενους χρήστες, οι οποίοι δεν έχουν την απαραίτητη γνώση περί ελεγκτικής, να κατανοήσουν γιατί εστιάζει ο ελεγκτής σε συγκεκριμένα θέματα κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η φύση και η έκταση της πληροφόρησης που παρέχεται από τον ελεγκτή πρέπει να είναι ισορροπημένη μέσα στα πλαίσια των ευθυνών των αντίστοιχων μερών (δηλαδή, για τον ελεγκτή να παρέχει, περιεκτικά και με κατανοητό τρόπο, χρήσιμη πληροφόρηση, χωρίς όμως να αναλαμβάνει τον ανάρμοστο-ως ελεγκτής-ρόλο του να είναι αυτός που πρωτογενώς παρέχει πληροφόρηση σχετικά με την οντότητα).

- A35. Πρωτογενής πληροφόρηση είναι κάθε πληροφορία σχετικά με την οντότητα που δεν έχει, με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, γνωστοποιηθεί ή δημοσιοποιηθεί από την οντότητα (π.χ., δεν έχει περιληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις ή σε άλλη μορφή πληροφόρησης διαθέσιμη κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, ή δεν χρησιμοποιήθηκε σε οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη επικοινωνία από τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όπως προκαταρκτική ανακοίνωση χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ή ενημέρωση επενδυτών). Τέτοια πληροφόρηση αποτελεί ευθύνη της διοίκησης της οντότητας καθώς και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αυτής.
- A36. Είναι σκόπιμο ο ελεγκτής να επιδιώξει να αποφύγει την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου παρέχοντας, ανάρμοστα για το ρόλο του ως ελεγκτή, πρωτογενή πληροφόρηση για την οντότητα. Η περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου δεν είναι συνήθως από μόνη της πρωτογενής πληροφόρηση αναφορικά με την οντότητα, καθώς περιγράφει το θέμα στα πλαίσια του ελέγχου. Ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να περιλάβει πρόσθετη πληροφόρηση ώστε να εξηγήσει γιατί το θέμα θεωρήθηκε ως πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο και ως εκ τούτου αξιολογήθηκε ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο το θέμα αυτό αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο, με την προϋπόθεση ότι η γνωστοποίηση τέτοιας πληροφόρησης δεν αποκλείεται από νόμο ή κανονισμό. Όταν αυτή η πληροφόρηση κρίνεται από τον ελεγκτή ως απαραίτητη, ο ελεγκτής μπορεί να ενθαρρύνει τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να γνωστοποιήσουν πρόσθετη πληροφόρηση, και όχι ο ελεγκτής να παρέχει πρωτογενή πληροφόρηση στην έκθεσή του.
- A37. Η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να αποφασίσουν να περιλάβουν νέες ή βελτιωμένες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις ή οπουδήποτε αλλού στην ετήσια έκθεση αναφορικά με ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου, με δεδομένο ότι το θέμα θα γνωστοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή. Τέτοιες νέες ή βελτιωμένες γνωστοποιήσεις μπορεί, για παράδειγμα, να περιλαμβάνονται ώστε να παρέχουν πιο τεκμηριωμένη πληροφόρηση αναφορικά με την ευαισθησία των σημαντικότερων παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν στις λογιστικές εκτιμήσεις ή το σκεπτικό της οντότητας για συγκεκριμένη λογιστική

πρακτική ή πολιτική, όταν υπάρχουν αποδεκτές εναλλακτικές υπό το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

- A38. Παρόλο που η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων δεν επεκτείνεται στις λοιπές πληροφορίες που αντιμετωπίζονται από το ΔΠΕ 720³⁰, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει την πληροφόρηση αυτή, καθώς και οποιεσδήποτε άλλες διαθέσιμες γνωστοποιήσεις από την οντότητα ή άλλη αξιόπιστη πηγή, κατά τη διαμόρφωση της περιγραφής ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου.
- A39. Η τεκμηρίωση ελέγχου που ετοιμάστηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί επίσης να είναι χρήσιμη στον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση της περιγραφής ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου. Για παράδειγμα, έγγραφα επικοινωνίας ή η τεκμηρίωση του ελεγκτή προφορικών επικοινωνιών, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και οποιαδήποτε άλλη τεκμηρίωση ελέγχου, παρέχουν χρήσιμη βάση για τη γνωστοποίηση θεμάτων από τον ελεγκτή στην έκθεσή του. Αυτό συμβαίνει διότι η τεκμηρίωση ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 230 έχει σκοπό να αντιμετωπίσει τα σημαντικά θέματα που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, τα συμπεράσματα που εξάχθηκαν επ' αυτών και τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν για την εξαγωγή αυτών των συμπερασμάτων, και εξυπηρετεί ως καταγραφή της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που επιτελέστηκαν, των αποτελεσμάτων αυτών των διαδικασιών, και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν. Τέτοια τεκμηρίωση μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή αφ' ενός στη διαμόρφωση της περιγραφής σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου με τρόπο που να επεξηγεί τη σημασία του θέματος, και, αφ' ετέρου, στο να εφαρμόσει ο ελεγκτής τις απαιτήσεις της παραγράφου 18.

Αναφορά στο που γνωστοποιείται το θέμα στις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ: Παρ. 13)

- A40. Οι παράγραφοι 13(α)-(β) απαιτούν την περιγραφή κάθε σημαντικότερου θέματος ελέγχου ώστε να αναλύσουν γιατί ο ελεγκτής θεώρησε το θέμα ως πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο το θέμα αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο. Συνεπώς, η περιγραφή σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου δεν είναι απλή επανάληψη όσων γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, η αναφορά σε οποιαδήποτε σχετική γνωστοποίηση δίνει στους σκοπούμενους χρήστες τη δυνατότητα να κατανοήσουν περαιτέρω τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση χειρίστηκε το θέμα κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- A41. Εκτός από την αναφορά στις σχετικές γνωστοποιήσεις, ο ελεγκτής μπορεί να επιστήσει την προσοχή σε βασικές πτυχές αυτών. Η έκταση μιας γνωστοποίησης από τη διοίκηση αναφορικά με συγκεκριμένες πτυχές ή παράγοντες σε σχέση με το πώς ένα συγκεκριμένο θέμα επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή στο να εστιάσει, από πλευράς του, σε

³⁰ ΔΠΕ 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγχμένες οικονομικές καταστάσεις»

συγκεκριμένα σημεία του πώς το θέμα αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο, έτσι ώστε οι σκοπούμενοι χρήστες να μπορούν να αντιληφθούν γιατί το θέμα αποτελεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου. Για παράδειγμα:

- Όταν μια οντότητα περιλαμβάνει επαρκή γνωστοποίηση αναφορικά με λογιστικές εκτιμήσεις, ο ελεγκτής μπορεί να επιστήσει την προσοχή στη γνωστοποίηση σημαντικότερων παραδοχών, στη γνωστοποίηση μιας σειράς πιθανών εκβάσεων, καθώς και σε άλλες ποιοτικές και ποσοτικές γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις βασικές αιτίες που δημιουργούν αβεβαιότητα στην εκτίμηση ή στις σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις, προκειμένου να εξηγήσει γιατί το θέμα ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο καθώς και το πως το θέμα αυτό αντιμετωπίστηκε κατά τον έλεγχο.
- Όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο) ότι καμία ουσιώδης αβεβαιότητα δεν υπάρχει αναφορικά με γεγονότα ή συνθήκες που ενδεχομένως να δημιουργήσουν σημαντική αμφιβολία επί της δυνατότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, μπορεί ωστόσο να κρίνει ότι ένα ή περισσότερα θέματα που σχετίζονται με το συμπέρασμα αυτό και προκύπτουν από το έργο του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), αποτελούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η περιγραφή του ελεγκτή για τέτοια σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεσή του, μπορεί να περιλαμβάνει κάποια σημεία από τα γεγονότα που εντοπίστηκαν ή από τις συνθήκες που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, όπως σημαντικές λειτουργικές ζημιές, διαθέσιμο δανεισμό και πιθανές αναχρηματοδοτήσεις χρεών, ή τη μη συμμόρφωση με δανειακές συμβάσεις, καθώς και συναφείς με το θέμα παράγοντες³¹ που δρουν ελαφρυντικά.

Γιατί ο ελεγκτής θεώρησε το θέμα ως πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο (Αναφ: Παρ. 13(α))

A42. Η περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή έχει σκοπό να παρέχει σαφή εικόνα ως προς την αιτία που ένα θέμα θεωρήθηκε σημαντικότερο θέμα ελέγχου. Συνεπώς, οι απαιτήσεις των παραγράφων 9-10 και το υλικό εφαρμογής στις παραγράφους A12-A29 που σχετίζονται με τον καθορισμό των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, μπορούν επίσης να βοηθήσουν τον ελεγκτή στο να καθορίσει πως τα θέματα αυτά θα γνωστοποιηθούν στην έκθεσή του. Για παράδειγμα, η εξήγηση των παραγόντων που οδήγησαν τον ελεγκτή να συμπεράνει ότι ένα συγκεκριμένο θέμα απαίτησε σημαντική προσοχή εκ μέρους του και ήταν πρωταρχικής σημασίας για τον έλεγχο είναι πιθανό να ενδιαφέρει τους σκοπούμενους χρήστες.

A43. Η συνάφεια της πληροφόρησης για τους σκοπούμενους χρήστες πρέπει να προβληματίσει τον ελεγκτή κατά τον καθορισμό του τι πρέπει να περιλάβει στην περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου. Ο προβληματισμός αυτός μπορεί να περιλαμβάνει το εάν η περιγραφή δίνει τη δυνατότητα καλύτερης κατανόησης του ελέγχου και των κρίσεων του ελεγκτή.

³¹ Βλέπε παράγραφο A3 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).

A44. Η άμεση συσχέτιση ενός θέματος με τις πραγματικές περιστάσεις που αντιμετωπίζει η οντότητα μπορεί επίσης να βοηθήσει στην ελαχιστοποίηση του ενδεχόμενου αυτές οι περιγραφές να γίνουν υπερβολικά τυποποιημένες και λιγότερο χρήσιμες με την πάροδο του χρόνου. Για παράδειγμα, ορισμένα θέματα μπορεί να χαρακτηριστούν ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου για οντότητες ενός συγκεκριμένου κλάδου λόγω των συνθηκών του κλάδου ή της υποκείμενης πολυπλοκότητας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Περιγράφοντας τους λόγους για τους οποίους ο ελεγκτής θεώρησε ένα θέμα ως έχον πρωταρχική σημασία, μπορεί να του είναι χρήσιμο να τονίσει συγκεκριμένα σημεία για τη συγκεκριμένη οντότητα (π.χ., συνθήκες που επηρέασαν τις υποκείμενες κρίσεις που έγιναν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου) προκειμένου να γίνει η περιγραφή πιο συναφής για τους σκοπούμενους χρήστες. Αυτό μπορεί να είναι επίσης σημαντικό κατά την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου που επαναλαμβάνεται ανά περιόδους.

A45. Η περιγραφή μπορεί επίσης να δίνει αναφορά στα κύρια ζητήματα που οδήγησαν τον ελεγκτή, υπό τις περιστάσεις του ελέγχου, να χαρακτηρίσει το θέμα ως πρωταρχικής σημασίας. Για παράδειγμα:

- Οικονομικές συνθήκες που επηρέασαν τη δυνατότητα του ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια, όπως για παράδειγμα χαμηλή ρευστότητα των αγορών για ορισμένα χρηματοπιστωτικά μέσα.
- Νέες ή αναδυόμενες λογιστικές πολιτικές, για παράδειγμα θέματα ειδικευμένα προς την οντότητα ή προς τον κλάδο, επί των οποίων η ομάδα ανάθεσης διαβουλευτήκε εντός της ελεγκτικής εταιρίας.
- Μεταβολές στη στρατηγική της οντότητας ή στο επιχειρηματικό της μοντέλο, που είχαν ουσιώδη επίπτωση επί των οικονομικών καταστάσεων.

Πώς αντιμετωπίστηκε το θέμα στον έλεγχο (Αναφ: Παρ. 13(β))

A46. Ο βαθμός λεπτομέρειας που πρέπει να παρέχεται στην έκθεση του ελεγκτή ώστε να περιγράψει τον τρόπο με τον οποίο ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης. Σύμφωνα με την παράγραφο 13(β), ο ελεγκτής μπορεί να περιγράψει:

- Πτυχές των ενεργειών του ελεγκτή ή της προσέγγισής του, που είχαν τη μεγαλύτερη συσχέτιση με το θέμα ή αφορούσαν συγκεκριμένα τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που είχε εντοπισθεί.
- Σύντομη επισκόπηση των διαδικασιών που εκτελέστηκαν.
- Ένδειξη της έκβασης των διαδικασιών του ελεγκτή, ή
- Βασικές παρατηρήσεις αναφορικά με το θέμα,

ή οποιοσδήποτε συνδυασμός των ανωτέρω.

Νόμος ή κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου μπορεί να προβλέπουν συγκεκριμένη μορφή ή περιεχόμενο για την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου, ή μπορεί να ορίζουν την προσθήκη ενός ή περισσότερων εκ των ανωτέρω στοιχείων της περιγραφής.

A47. Προκειμένου οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν τη σημασία ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου στα πλαίσια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους, καθώς και τη σχέση μεταξύ σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και άλλων στοιχείων της έκθεσης του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένης της γνώμης του ελεγκτή, πρέπει να δοθεί η δέουσα προσοχή ώστε το λεκτικό που χρησιμοποιείται κατά την περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου:

- Να μην υπονοεί ότι το θέμα δεν έχει δεόντως επιλυθεί από τον ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων.
- Να σχετίζει άμεσα το θέμα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας, και να αποφεύγεται λεκτικό γενικής ή τυποποιημένης μορφής.
- Να λαμβάνει υπόψη το πώς αντιμετωπίζεται το θέμα στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, εάν υπάρχουν.
- Να μην περιλαμβάνει ή να υπονοεί διακριτή γνώμη του ελεγκτή για επιμέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

A48. Η περιγραφή πτυχών των ενεργειών του ελεγκτή ή της προσέγγισής του σε ένα θέμα, ειδικότερα όταν η προσέγγιση του ελεγκτή απαιτήσει σημαντική προσαρμογή στα γεγονότα και τις περιστάσεις της οντότητας, μπορεί να βοηθήσει τους σκοπούμενους χρήστες στο να κατανοήσουν ασυνήθιστες περιστάσεις και σημαντικές κρίσεις του ελεγκτή που απαιτήθηκαν για την αντιμετώπιση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος. Επιπλέον, η προσέγγιση του ελέγχου σε μια δεδομένη περίοδο μπορεί να έχει επηρεαστεί από ειδικές περιστάσεις που αντιμετωπίζει η συγκεκριμένη οντότητα, οικονομικές συνθήκες, ή εξελίξεις στον κλάδο. Μπορεί επίσης να είναι χρήσιμο για τον ελεγκτή να κάνει αναφορά στη φύση και στην έκταση της επικοινωνίας με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση αναφορικά με το θέμα.

A49. Για παράδειγμα, κατά την περιγραφή του πώς προσέγγισε ο ελεγκτής μια λογιστική εκτίμηση που έχει χαρακτηριστεί ως έχουσα υψηλή αβεβαιότητα, όπως η αποτίμηση περίπλοκων χρηματοπιστωτικών μέσων, ο ελεγκτής μπορεί να επιθυμεί να τονίσει ότι απασχόλησε ή χρησιμοποίησε ειδήμονα. Η αναφορά στη χρήση ειδήμονα από τον ελεγκτή δεν μειώνει την ευθύνη του ελεγκτή για τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου δεν είναι ασυνεπής ως προς τις παραγράφους 14-15 του ΔΠΕ 620³².

A50. Μπορεί να υπάρχουν προκλήσεις κατά την περιγραφή των διαδικασιών του ελεγκτή, ειδικότερα σε περιοχές του ελέγχου που είναι πολύπλοκες και απαιτούν κρίση. Συγκεκριμένα, μπορεί να είναι δύσκολο να συνοψιστούν οι εκτελεσθείσες

³² ΔΠΕ 620, «Χρησιμοποίηση της Εργασίας του Ειδήμονα του Ελεγκτή»

διαδικασίες σε βαθμό που να είναι περιεκτική η περιγραφή τους και, ταυτόχρονα, να επιτρέπει την επαρκή επικοινωνία αφ' ενός της φύσης και της έκτασης των ενεργειών του ελεγκτή για να αντιμετωπίσει τον εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος, και, αφ' ετέρου, των σημαντικών κρίσεων του ελεγκτή. Παρά ταύτα, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να περιγράψει ορισμένες διαδικασίες που εκτελέστηκαν, προκειμένου να γνωστοποιήσει τον τρόπο με τον οποίο αντιμετωπίστηκε το θέμα κατά τον έλεγχο. Τυπικά, τέτοιες περιγραφές μάλλον θα είναι υψηλού επιπέδου, παρά λεπτομερείς.

- A51. Όπως σημειώθηκε στην παράγραφο A46, ο ελεγκτής, στην περιγραφή ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου στην έκθεσή του, μπορεί επίσης να παρέχει μια ένδειξη του αποτελέσματος των ενεργειών του. Ωστόσο, εάν συμβαίνει αυτό, χρειάζεται προσοχή ώστε ο ελεγκτής να αποφύγει να δώσει την εντύπωση ότι η περιγραφή συνεπάγεται χωριστή γνώμη επί ενός μεμονωμένου σημαντικότερου θέματος ελέγχου ή ότι με οποιοδήποτε τρόπο μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση τη γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους.

Περιστάσεις στις οποίες ένα θέμα που θεωρείται σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 14)

- A52. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να αποκλείει τη δημόσια γνωστοποίηση είτε από τη διοίκηση είτε από τον ελεγκτή αναφορικά με συγκεκριμένα θέματα που θεωρούνται σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Για παράδειγμα, ένας νόμος ή ένας κανονισμός μπορεί συγκεκριμένα να απαγορεύει οποιαδήποτε δημόσια γνωστοποίηση που μπορεί να βλάψει μια έρευνα από αρμόδια αρχή για πράξη που είναι ή υπάρχουν υπόνοιες ότι είναι παράνομη (π.χ., θέματα που είναι ή εμφανίζονται ότι είναι σχετικά με ξέπλυμα χρήματος).

- A53. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 14(β), θα είναι εξαιρετικά σπάνιο ένα θέμα που θεωρήθηκε σημαντικότερο θέμα ελέγχου να μην γνωστοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή. Αυτό συμβαίνει με την παραδοχή ότι αποτελεί όφελος για το δημόσιο συμφέρον η παροχή μεγαλύτερης διαφάνειας αναφορικά με τον έλεγχο προς τους σκοπούμενους χρήστες. Συνεπώς, η απόφαση να μη γνωστοποιηθεί ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου είναι κατάλληλη μόνο σε περιπτώσεις όπου οι αρνητικές συνέπειες της γνωστοποίησης αυτής για την οντότητα ή το κοινό θεωρούνται τόσο σοβαρές που εύλογα αναμένεται να βαρύνουν περισσότερο από τα οφέλη της προς το δημόσιο συμφέρον.

- A54. Η απόφαση να μη γνωστοποιηθεί ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου λαμβάνει υπόψη τα γεγονότα και τις περιστάσεις που σχετίζονται με το θέμα. Η επικοινωνία με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση βοηθά τον ελεγκτή να κατανοήσει τις απόψεις της διοίκησης σχετικά με τη σοβαρότητα των αρνητικών επιπτώσεων που μπορεί να προκύψουν ως αποτέλεσμα της γνωστοποίησης του θέματος. Ειδικότερα, η επικοινωνία με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση βοηθά τον ελεγκτή στο να συλλέξει πληροφόρηση προκειμένου να αποφασίσει εάν θα πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα, ως ακολούθως:

- Βοηθώντας τον ελεγκτή στην κατανόηση της αιτίας που το θέμα δεν έχει γνωστοποιηθεί δημοσίως από την οντότητα (δηλαδή, εάν νόμος, κανονισμός ή ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς επιτρέπουν την καθυστερημένη γνωστοποίηση ή τη μη γνωστοποίηση του θέματος) και τις απόψεις της διοίκησης ως προς τις αρνητικές επιπτώσεις, εάν υπάρχουν, της γνωστοποίησης. Η διοίκηση μπορεί να επιστήσει την προσοχή σε συγκεκριμένα σημεία του νόμου ή κανονισμού ή άλλων έγκυρων πηγών που μπορεί να σχετίζονται με την εξέταση των αρνητικών επιπτώσεων (π.χ., τέτοια σημεία μπορεί να περιλαμβάνουν τη ζημία επί της δυνατότητας εμπορικής διαπραγμάτευσης ή επί της ανταγωνιστικής θέσης της οντότητας). Ωστόσο, οι απόψεις της διοίκησης για τις αρνητικές επιπτώσεις από μόνες τους δεν αναιρούν την ανάγκη του ελεγκτή να κρίνει εάν οι αρνητικές επιπτώσεις εύλογα αναμένεται να βαρύνουν περισσότερο από τα οφέλη μιας τέτοιας γνωστοποίησης προς το δημόσιο συμφέρον, σύμφωνα με την παράγραφο 14(β).
- Επισημαίνοντας εάν υπήρξε τυχόν επικοινωνία με τις αρμόδιες ρυθμιστικές, εκτελεστικές ή εποπτικές αρχές αναφορικά με το θέμα, και συγκεκριμένα εάν τέτοιες συζητήσεις τείνουν να υποστηρίζουν τον ισχυρισμό της διοίκησης ως προς το γιατί η δημόσια γνωστοποίηση του θέματος δεν ενδείκνυται.
- Δίνοντας τη δυνατότητα στον ελεγκτή, όπου αυτό ενδείκνυται, να ενθαρρύνει τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να κάνουν δημόσια γνωστοποίηση της σχετικής με το θέμα πληροφόρησης. Ειδικότερα, αυτό μπορεί να είναι δυνατό εάν οι ανησυχίες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με τη γνωστοποίηση περιορίζονται σε συγκεκριμένες πτυχές του θέματος, έτσι ώστε κάποια πληροφόρηση για το θέμα μπορεί να είναι λιγότερο ευαίσθητη και θα μπορούσε να γνωστοποιηθεί.

Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να θεωρήσει απαραίτητο να λάβει έγγραφη διαβεβαίωση από τη διοίκηση ως προς το γιατί η δημόσια γνωστοποίηση αναφορικά με το θέμα δεν ενδείκνυται, συμπεριλαμβανομένων των απόψεων της διοίκησης αναφορικά με τη σοβαρότητα των αρνητικών συνεπειών που μπορεί να προκύψουν ως αποτέλεσμα μιας τέτοιας γνωστοποίησης.

- A55. Μπορεί επίσης να είναι απαραίτητο για τον ελεγκτή να εξετάσει τις επιπτώσεις της γνωστοποίησης ενός σημαντικότερου θέματος ελέγχου υπό το πρίσμα των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να υποχρεούται από νόμο ή κανονισμό να γνωστοποιεί το θέμα στην ισχύουσα ρυθμιστική, εκτελεστική ή εποπτική αρχή, ανεξάρτητα από το εάν το θέμα γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή. Μια τέτοια γνωστοποίηση μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή όταν καλείται να αξιολογήσει τις αρνητικές επιπτώσεις που μπορεί να προκύψουν από την γνωστοποίηση του θέματος.
- A56. Οι παράγοντες που λαμβάνονται υπ' όψη από τον ελεγκτή αναφορικά με την απόφασή του να μην γνωστοποιήσει το θέμα είναι περίπλοκοι και απαιτούν σημαντική κρίση εκ μέρους του. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σωστό να λάβει νομική συμβουλή.

Μορφή και περιεχόμενο του τμήματος «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» υπό άλλες περιστάσεις (Αναφ: Παρ. 16)

A57. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 16 εφαρμόζονται σε τρεις περιπτώσεις:

- (i) Ο ελεγκτής αποφασίζει σύμφωνα με την παράγραφο 10 ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου (βλέπε παράγραφο A59).
- (ii) Ο ελεγκτής αποφασίζει σύμφωνα με την παράγραφο 14 ότι ένα σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν θα γνωστοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή και κανένα άλλο θέμα δεν έχει θεωρηθεί ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου.
- (iii) Τα μόνα θέματα που θεωρήθηκε ότι είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα που γνωστοποιήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 15.

A58. Εάν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση, η σχετική αναφορά στην έκθεσή του είναι ως ακολούθως:

Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου

[Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στην παράγραφο *Βάση για Γνώμη με Επιφύλαξη* ή *Αρνητική Γνώμη* ή *Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της*,] Έχουμε συμπεράνει ότι δεν υπάρχουν άλλα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεσή μας.

A59. Ο καθορισμός των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου περιλαμβάνει την αξιολόγηση της σχετικής σημασίας των θεμάτων που απαιτήσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή. Ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρείται σπάνιο ο ελεγκτής μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού μιας εισηγμένης οντότητας να μην θεωρήσει τουλάχιστον ένα από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να γνωστοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή. Ωστόσο, σε ορισμένες περιορισμένες περιπτώσεις (δηλαδή για μια εισηγμένη οντότητα που έχει πολύ περιορισμένες δραστηριότητες), ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 10, επειδή δεν υπάρχουν θέματα που να απαιτήσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή.

Γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Αναφ: Παρ. 17)

A60. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί ο ελεγκτής να έχει έγκαιρη επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση³³. Η κατάλληλη χρονική στιγμή για γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου θα ποικίλει ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης. Ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί προκαταρκτικές του απόψεις αναφορικά με σημαντικότερα θέματα ελέγχου όταν συζητά το σχεδιασμό του εύρους

³³ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 21

και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου, και μπορεί να συζητά τέτοια θέματα περαιτέρω όταν γνωστοποιεί ευρήματα του ελέγχου. Κάτι τέτοιο μπορεί να βοηθήσει στην άμβλυνση των πρακτικών προβλημάτων που προκύπτουν όταν επιχειρείται εντατικός αμφίδρομος διάλογος αναφορικά με τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου κατά το χρόνο που οι οικονομικές καταστάσεις ολοκληρώνονται και είναι έτοιμες προς έκδοση.

- A61. Η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τους δίνει τη δυνατότητα να καταστούν γνώστες των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου που ο ελεγκτής σκοπεύει να γνωστοποιήσει στην έκθεσή του και τους παρέχει την ευκαιρία για περαιτέρω διευκρινήσεις, όταν είναι απαραίτητο. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση προσχέδιο της έκθεσης του ελεγκτή ώστε να διευκολύνει αυτή τη συζήτηση. Η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση αναγνωρίζει το σημαντικό ρόλο τους στην επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών, και τους παρέχει την ευκαιρία να κατανοήσουν τη βάση για τις αποφάσεις του ελεγκτή αναφορικά με σημαντικότερα θέματα ελέγχου καθώς και τον τρόπο με τον οποίο τα θέματα αυτά θα περιγραφούν στην έκθεση του ελεγκτή. Δίνει επίσης τη δυνατότητα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να εξετάσουν εάν νέες ή βελτιωμένες γνωστοποιήσεις μπορεί να ήταν χρήσιμες με δεδομένο ότι τα θέματα αυτά θα γνωστοποιηθούν στην έκθεση του ελεγκτή.
- A62. Επιπλέον, η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση που απαιτείται από την παράγραφο 17(α) αντιμετωπίζει τις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα θέμα που θεωρείται σημαντικότερο θέμα ελέγχου δεν γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή (βλέπε παραγράφους 14 και A54).
- A63. Η απαίτηση της παραγράφου 17(β) για γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ότι ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεσή του, μπορεί να παρέχει μια ευκαιρία στον ελεγκτή να έχει περαιτέρω συζήτηση με άλλους που είναι εξοικειωμένοι με τον έλεγχο και τα σημαντικά θέματα που μπορεί να έχουν προκύψει (συμπεριλαμβανομένου του υπεύθυνου επισκόπησης δικλείδων ποιότητας της ανάθεσης, όταν έχει διοριστεί). Τέτοιες συζητήσεις μπορεί να οδηγήσουν τον ελεγκτή στην επαναξιολόγηση του συμπεράσματός του ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου.

Τεκμηρίωση (Αναφ: Παρ. 18)

- A64. Η παράγραφος 8 του ΔΠΕ 230 απαιτεί από τον ελεγκτή να καταρτίζει ελεγκτική τεκμηρίωση που να είναι επαρκής ώστε να δίνει τη δυνατότητα σε έναν έμπειρο ελεγκτή, που δεν έχει προηγούμενη σχέση με τον έλεγχο, να κατανοήσει, μεταξύ άλλων, τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις. Στα πλαίσια των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, αυτές οι επαγγελματικές κρίσεις περιλαμβάνουν τον καθορισμό, εκ των θεμάτων που πρέπει να γνωστοποιηθούν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, των θεμάτων που απαιτήσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή, καθώς και το εάν κάθε ένα από αυτά τα θέματα αποτελεί σημαντικότερο

θέμα ελέγχου ή όχι. Οι κρίσεις αυτές του ελεγκτή πιθανά θα υποστηρίζονται από την τεκμηρίωση της επικοινωνίας του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και την ελεγκτική τεκμηρίωση που σχετίζεται με κάθε μεμονωμένο θέμα (βλέπε παράγραφο Α39), καθώς και από ορισμένα άλλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τα σημαντικά θέματα που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου (π.χ., ένα έγγραφο ολοκλήρωσης του ελέγχου). Ωστόσο, το παρόν ΔΠΕ δεν απαιτεί από τον ελεγκτή να τεκμηριώνει το λόγο για τον οποίο άλλα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση δεν ήταν θέματα που απαίτησαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του.

«Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια International Federation of Accountants (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 701 /15-12-2016 που εξέδωσε το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και δημοσιεύθηκε πρωτότυπα στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής».